

Förenklade skatteregler

för enskilda näringsidkare och fysiska
personer som är delägare i handelsbolag

Betänkande av Skatteförenklingsutredningen

Stockholm 2014



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2014:68

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Webbplats: fritzes.se

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför.

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remiss.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2014.

ISBN 978-91-38-24172-1

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 15 november 2012 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utvärdera och försöka förenkla skatte- reglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är del- ägare i handelsbolag (Dir. 2012:116). Samma dag förordnades justitierådet Anita Saldén Enérus som särskild utredare. I den mån det bedömdes nödvändigt för att uppnå största möjliga förenkling och ett ändamålsenligt resultat, skulle utredaren också överväga enstaka frågeställningar inom bokföring och redovisning som kan ha betydelse för beskattningen av de aktuella företagsformerna. I uppdraget ingick även att överväga behovet av förändringar av skatteförfarandereglerna samt att lämna behövliga författnings- förslag med anledning av de förslag som lämnas i övrigt.

Som experter förordnades från och med den 23 januari 2013 departementssekreteraren Viveca Bergstrand, departementssekrete- raren Linda Bolund Thornell, kanslirådet Karl-Henrik Bucht, skatteexperten Annika Fritsch, skatteexperten Richard Hellenius, departementssekreteraren Andreas Högberg, rättsliga specialisten Ann Ireholm, civilekonomen Bengt-Owe Palmgren, skattechefen Urban Rydin och skattejuristen Ulla Werkell. Som experter förord- nades från och med den 18 mars 2014 kanslirådet Niklas Ekstrand respektive den 6 maj samma år departementssekreteraren Peter Höglund. Linda Bolund Thornell entledigades från och med den 1 september 2013 och efterträddes den 14 augusti samma år av rättssakkunniga Emma Wännström. Andreas Högberg entledigades från och med den 2 december 2013 och efterträddes samma dag av kanslirådet Peter Brose. Viveca Bergstrand entledigades från och med den 1 februari 2014 och efterträddes samma dag av departe- mentssekreteraren Gabriella Björnfot.

Som sekreterare förordnades från och med den 15 januari 2013 rättslige specialisten Mats Björklund, den 1 november 2013 departementssekreteraren Andreas Högberg och den 1 januari 2014 rättsliga utredaren Anna Stålnacke. Rättslige utredaren Tomas Eurenus var anställd som sekreterare under perioden den 1 februari 2014 till och med den 30 juni samma år.

Utredningen har antagit namnet Skatteförenklingsutredningen.

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag (SOU 2014:68).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i oktober 2014

Anita Saldén Enérus

/Mats Björklund
Tomas Eurenus
Andreas Högberg
Anna Stålnacke

Innehåll

Sammanfattning	13
1 Författningsförslag	19
1.1 Förslag till lag om upphävande av lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	19
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	20
1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	67
2 Uppdraget och dess genomförande	69
2.1 Utredningens uppdrag.....	69
2.2 Utredningens arbete	69
2.3 Företagsskattekommittén	70
2.4 Framställningar	70
3 Neutral företagsbeskattning – en bakgrund	71
3.1 Inledning.....	71
3.2 Räntefördelning	74
3.2.1 Hur räntefördelning görs	75
3.2.2 Kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare	77
3.2.3 Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag	79
3.2.4 Makar som bedriver verksamhet gemensamt.....	79
3.2.5 Överföring av övergångspost och sparad räntefördelning	80

3.3	Expansionsfond	80
3.3.1	Avdrag för avsättning till expansionsfond.....	81
3.3.2	Kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare	82
3.3.3	Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag	82
3.3.4	Makar som bedriver verksamhet gemensamt	82
3.3.5	Återföring av expansionsfond	83
3.3.6	Överföring av expansionsfond	83
3.4	Periodiseringsfond.....	85
3.4.1	Avdrag för avsättning till periodiseringsfond.....	86
3.4.2	Återföring av periodiseringsfond	87
3.4.3	Överföring av periodiseringsfond	87
4	Utländsk rätt m.m.	89
4.1	Danmark.....	89
4.2	Norge	91
4.3	Finland	93
4.4	Tyskland.....	94
4.5	Nederländerna	95
4.6	Etableringsfriheten inom EU och EES	96
5	Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet	99
5.1	Inledning	99
5.2	Värdering av lager och värdeminskingsavdrag på inventarier	99
5.2.1	Bakgrund.....	99
5.2.2	Överväganden och förslag	101
5.3	Pensionssparavdrag.....	104
5.3.1	Gällande rätt	104
5.3.2	Överväganden.....	106
5.4	Avdrag för egenavgifter.....	106
5.4.1	Gällande rätt	106
5.4.2	Överväganden.....	107

5.5	Aktiv näringsverksamhet.....	109
5.5.1	Bakgrund.....	109
5.5.2	Överväganden och förslag.....	111
5.6	Terminer och optioner	112
5.6.1	Bakgrund.....	112
5.6.2	Överväganden och förslag.....	113
5.7	Vissa EU-rättsliga anpassningar för självständig näringsverksamhet som bedrivs inom EES	114
5.7.1	Skatteverkets ställningstagande om självständig näringsverksamhet utomlands	114
5.7.2	Överväganden och förslag.....	116
6	Ett förenklat neutralt skattesystem	117
6.1	Huvuddragen i det förenklade neutrala skattesystemet	117
6.1.1	Inledning	117
6.1.2	Fördelningsbar inkomst	126
6.2	Ett gemensamt kapitalunderlag för företagsfond och fullständig räntefördelning	128
6.2.1	Inledning	128
6.2.2	Nuvarande kapitalunderlag för räntefördelning för enskilda näringsidkare	129
6.2.3	Förenklingar av nuvarande kapitalunderlag för räntefördelning	132
6.2.4	Ytterligare justeringar för ett gemensamt kapitalunderlag.....	134
6.2.5	Överväganden och förslag.....	137
6.3	Företagsfond	141
6.3.1	Nuvarande avsättningsmöjligheter för näringsidkare.....	141
6.3.2	Företagsfonden ersätter flera fonder.....	141
6.3.3	Återföring av företagsfonden	145
6.3.4	Ingen beskattning av företagsfonden	146
6.3.5	Räntebeläggning av företagsfonden.....	147
6.3.6	Storleken på avsättningen.....	148
6.3.7	Vilka som omfattas av reglerna av företagsfond.....	151

6.4	Räntefördelning.....	154
6.4.1	Bakgrund.....	154
6.4.2	Negativ räntefördelning slopas	155
6.4.3	Två modeller för räntefördelning – fullständig och förenklad.....	160
6.4.4	Förenklad räntefördelning.....	161
6.4.5	Vilka som omfattas av reglerna om räntefördelning.....	167
6.4.6	Frivillighet och sparandemöjlighet.....	168
6.4.7	Räntesats vid fullständig räntefördelning.....	171
6.5	Generationsskiften och byte av företagsform	172
6.5.1	Överföring av företagsfond.....	172
6.5.2	Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparat utdelningsutrymme	176
7	Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor	183
7.1	Beloppsrelaterade frågor	183
7.1.1	Marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen ...	183
7.1.2	Allframtidsupplåtelse	185
7.1.3	Samfälligheter	186
7.2	Skogsbeskattning.....	188
7.2.1	Naturvårdsavtal	189
7.2.2	Reglerna om skogsavdrag	192
7.2.3	Skatteutskottets utvärdering av skogsavdragen	194
7.2.4	Begreppet rationaliseringsförvärv	194
7.2.5	Reglerna om omarrondering.....	197
7.2.6	Överväganden och förslag	197
7.3	Återföring av skogsavdrag	199
7.3.1	Förenklad återföring av skogsavdrag	199
7.3.2	Återföring av skogsavdrag i vissa fall.....	201
7.4	Stickår.....	202
7.4.1	Gällande rätt	202
7.4.2	Tidigare överväganden	203
7.4.3	Nytt förslag om framflyttat stickår	205
7.4.4	Överväganden och förslag	206

8	Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp	209
8.1	Inledning.....	209
8.2	Regleringen avseende inkomstdeklarationen	210
8.2.1	Underrättelser om företagsfond.....	211
8.2.2	Underrättelser om egenavgifter	213
8.3	Fastställelse av belopp.....	213
8.3.1	Räntefördelning	214
8.3.2	Skogsavdrag.....	217
8.3.3	Möjlighet att påföra skattetillägg.....	220
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	223
9.1	Ikraftträdande enligt huvudregeln	223
9.2	Skogsfrågor och upphovsmannakonto	224
9.3	Periodiseringsfonder.....	225
9.3.1	Avsättningar till periodiseringsfond.....	225
9.3.2	Schablonintäkt på periodiseringsfond	226
9.4	Sparat räntefördelningsbelopp	227
9.5	Avsättningar till expansionsfond	228
9.6	Kapitalunderlag för räntefördelning och företagsfond.....	231
9.6.1	Enskilda näringsidkares kapitalunderlag	231
9.6.2	Övergångspost	232
9.7	Tillfälligt höjd schablonintäkt för företagsfonden	233
10	Konsekvenser.....	235
10.1	Inledning.....	235
10.1.1	Allmänt om underlaget.....	236
10.1.2	Allmänt om beräkningskonventioner	241
10.2	Förenklningar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet	243
10.2.1	Alternativa lösningar	243
10.2.2	Underlag.....	244

10.2.3	Offentligfinansiella effekter	244
10.2.4	Konsekvenser för företag och enskilda.....	245
10.2.5	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna ..	249
10.3	Ett förenklat neutralt skattesystem.....	249
10.3.1	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	251
10.3.2	Alternativa lösningar	251
10.3.3	Underlag	252
10.3.4	Offentligfinansiella effekter	253
10.3.5	Konsekvenser	257
10.3.6	Exempelföretag.....	259
10.3.7	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna ..	262
10.4	Höjda beloppsnivåer för om intäkter ska tas upp till beskattning vid särskilda fastighetsförvärv och framflyttat stickår.....	262
10.4.1	Alternativa lösningar	264
10.4.2	Underlag	265
10.4.3	Offentligfinansiella effekter	266
10.4.4	Konsekvenser	267
10.4.5	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna ..	267
10.5	Skatteverkets underrättelser samt fastställelse av belopp ...	268
10.5.1	Konsekvenser	268
10.5.2	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna ..	269
10.5.3	Överensstämmelse med Europeiska unionen.....	269
10.6	Sammanfattning av utredningens förslag.....	270
10.6.1	Övergripande konsekvenser av förslagen	272
10.6.2	Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor ...	273
10.6.3	Effekter för Skatteverket	273
11	Författningskommentar	283
11.1	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.....	283
11.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	284
11.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	316

Särskilda yttranden	317
Bilaga 1 Kommittédirektiv 2012:116.....	341

Sammanfattning

Inledning

Utredningens förslag innebär att inkomstskattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag förenklas. Förslagen har utformats för att så långt som möjligt bibehålla neutralitet i beskattningen av å ena sidan näringsverksamhet som bedrivs av sådana näringsidkare och å andra sidan aktiebolag.

Fördelningsbar inkomst, företagsfond och räntefördelning

Utredningens huvudförslag innebär att en ny avsättningsmöjlighet, företagsfond, införs som ersätter reglerna om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och expansionsfond. Reglerna om periodiseringsfond slopas för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Två modeller för att beräkna positiv räntefördelning införs, fullständig och förenklad räntefördelning. Negativ räntefördelning slopas.

Utgångspunkten har varit att utforma ett mer pedagogiskt system än dagens regelverk. Det utgår från begreppet fördelningsbar inkomst. Denna utgörs av resultatet i näringsverksamheten med vissa undantag. Den fördelningsbara inkomsten kan disponeras på tre sätt, nämligen räntefördelas, sättas av till företagsfond eller beskattas som inkomst av näringsverksamhet. En näringsidkares avdrag för räntefördelning och avsättning till företagsfond får inte sammantagna överstiga den fördelningsbara inkomsten.

Den nya avsättningsmöjligheten till företagsfond påminner om dagens expansionsfond eftersom den ska motsvaras av ett kapitalunderlag. Företagsfonden får uppgå till högst ett belopp som

motsvarar kapitalunderlaget. Skillnaden är att avsättningen inte beskattas omedelbart. Däremot ska fonden återföras till beskattning under liknande omständigheter som i dag gäller för expensionsfond. Företagsfonden beläggs vidare med en ränta, schablonintäkt, som utgör 72 procent av statslåneräntan.

Avdrag för avsättning till företagsfond får göras med högst 40 procent av den fördelningsbara inkomsten. I vissa fall får avdrag därutöver göras med 40 respektive 10 procent av en skogsintäkt om en betydande del av skogen har behövt avverkas i förtid på grund av stormfällning, brand eller insektsangrepp. Den ökade möjligheten till avsättning till företagsfond motsvaras av dagens möjligheter att göra avsättning till skogsskadekonto.

Vid generationsskiften och vid byte av företagsform kan en företagsfond tas över. Vid ombildning från enskild näringsverksamhet eller från svenskt handelsbolag till aktiebolag upphör företagsfonden och en avsättning till periodiseringsfond med ett belopp motsvarande företagsfonden ska göras i aktiebolaget. Under vissa förutsättningar kan även sparad räntefördelningsbelopp överföras till sparad utdelningsutrymme vid ombildning till aktiebolag.

Reglerna om fullständig räntefördelning gäller för samma kategorier av näringsidkare som bestämmelserna om företagsfond. Räntefördelningen är frivillig. Den fullständiga räntefördelningen bygger på dagens regler, men med färre poster att ta hänsyn till vid beräkningen av kapitalunderlaget. Underlaget beräknas vid beskattningens årets utgång. Kapitalunderlaget är detsamma som för företagsfonden, i motsats till dagens två kapitalunderlag. Vid förenklad räntefördelning krävs inget kapitalunderlag. En enskild näringsidkare får tillämpa reglerna om förenklad räntefördelning om det egna kapitalet i näringsverksamheten inte är negativt. En delägare i ett svenskt handelsbolag får tillämpa reglerna om förenklad räntefördelning under förutsättning att andelens justerade anskaffningsutgift inte är negativ. Näringsidkare som tillämpar reglerna om förenklad räntefördelning får inte samtidigt göra avsättning till en företagsfond.

Räntesatsen som används vid beräkningen av räntefördelningsbeloppet för fullständig räntefördelning sänks till statslåneräntan ökad med 4,8 procentenheter. Vidare får räntefördelning göras med högst ett belopp som motsvarar den fördelningsbara inkomsten vid

fullständig räntefördelning och högst ett halvt prisbasbelopp vid förenklad räntefördelning. Vid fullständig räntefördelning måste den fördelningsbara inkomsten minskas med ett belopp som motsvarar avdrag för avsättning till företagsfond om näringsidkaren under samma beskattningsår har gjort sådant avdrag. Vid fullständig räntefördelning är det som i dag möjligt att spara räntefördelningsbelopp som inte utnyttjats. Vid övergång mellan reglerna om fullständig och förenklad räntefördelning får det sparade räntefördelningsbeloppet behållas.

Eftersom gällande regler om negativ räntefördelning föreslås slopas föreslås även att reglerna om övergångspost och särskild post slopas.

Övriga förslag

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst ett halvt prisbasbelopp. Om avskrivningsunderlaget för inventarier inte överstiger ett halvt prisbasbelopp får en sådan näringsidkare göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar högst hela avskrivningsunderlaget. Med inventarier av mindre värde avses för sådan näringsidkare att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett prisbasbelopp.

Definitionen av aktiv näringsverksamhet förtydligas. Om den skattskyldige uteslutande eller så gott som uteslutande själv utfört allt arbete i näringsverksamheten, ska näringsverksamheten alltid anses som aktiv om det inte finns särskilda skäl.

Vinster och förluster på terminer och optioner som enskilda näringsidkare har i sin verksamhet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som i dag i inkomstslaget kapital. Sådana derivatinstrument ska, om de är avsedda för allmän omsättning, räknas till näringsverksamheten under förutsättning att terminen eller optionen hänför sig till tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Ett antal beloppsgränser, som syftar till att undvika arbetskrävande uppgiftsskyldighet avseende förhållandevis ringa belopp, höjs. Av förenklingsskäl återställs gränserna i förhållande till penningvärdeförändringen. Kapitalvinst vid marköverföringar m.m.

enligt fastighetsbildningslagen ska bara tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor om inte hela fastigheten avyttras. Kapitalvinst vid allframtidsupplåtelse ska bara tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor. Intäkter och kostnader i en delägarbeskattad samfällighet ska bara tas upp om skillnaden däremellan respektive avkastningen överstiger 1 500 kronor.

De särskilda reglerna om skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv slopas. Skogsavdrag ska generellt få göras enligt de regler som i dag gäller vid rationaliseringsförvärv, dvs. med hela den avdragsgrundande skogsintäkten det beskattningsår fastigheten förvärvas och de följande fem beskattningsåren. För tid därefter får skogsavdrag göras med hälften av sådan intäkt. Även reglerna om rationaliseringsförvärv vid omarrondering slopas. Direktavdrag kommer därmed alltid att få göras vid omarronderingar. För skogsavdrag ska återföringsbeloppet beräknas till så stor del av skogsavdraget som den del av den avyttrade fastighetens eller fastighetsdelens areal av produktiv skogsmark utgör av näringsverksamhetens areal av produktiv skogsmark omedelbart före avyttringen. Återföring ska inte ske om den kontanta ersättningen vid marköverföringar m.m. enligt fastighetsbildningslagen är högst 35 000 kronor. Vid högre kontant ersättning ska den som får ersättningen återföra skogsavdrag och då bara till så stor del som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen. Vid avyttring av ideell andel av en fastighet ska återföringsbeloppet beräknas utifrån en proportionering av den avyttrade andelens storlek.

Det så kallade stickåret, som får användas vid kapitalvinstbeskattningen av äldre fastigheter, flyttas fram. En fastighet som har förvärvats före år 1996 ska anses förvärvad den 1 januari 1996. Som anskaffningsutgift anses fastighetens taxeringsvärde för år 1996.

För att underlätta tillämpningen av reglerna ska sparatsparat räntefördelningsbelopp fastställas av Skatteverket. Även avdragsutrymmet för skogsavdrag ska fastställas av verket. En ny regel om skattetillägg införs för de fall en oriktig uppgift lämnats om ett sparatsparat utrymme eller ett belopp som ska fastställas. Skattetillägget ska då bestämmas till 10 procent av det belopp som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften.

Vidare har vissa anpassningar gjorts för att enskilda näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska beskattas för resultatet på samma sätt som om verksamheten bedrivits i Sverige.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

De föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2016. Som huvudregel ska de nya bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015. För beskattningsår som påbörjats tidigare ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas.

Av statsfinansiella skäl föreslås att schablonintäkten för företagsfonden är förhöjd det första beskattningsåret som de nya reglerna tillämpas.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om upphävande av lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs att lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska upphöra att gälla vid utgången av år 2015. Den upphävda lagen tillämpas dock fortfarande på medel som finns insatta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto den 1 januari 2016.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 32 och 34 kap., 21 kap. 21–41 §§, 30 kap. 6, 9, 10, 11–13 §§, 33 kap. 4, 9–20 §§ och 65 kap. 8 § ska upphöra att gälla,

dels att de två rubrikerna närmast före 21 kap. 21 § och 30 kap. 11 § och rubrikerna närmast före 21 kap. 22, 23, 25, 32, 36, 38 och 39 §§, 30 kap. 12–13 §§ samt 33 kap. 4, 8 och 19 §§ ska utgå,

dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 23 §, 3 kap. 18 och 20 §§, 13 kap. 7 och 8 §§, 14 kap. 12 och 13 §§, 15 kap. 10 §, 16 kap. 20 a §, 17 kap. 4 a §, 18 kap. 4 och 13 §§, 21 kap. 9, 10 och 15 §§, 26 kap. 2, 3 och 7 §§, 30 kap. 1, 5, 6 a och 7 §§, 33 kap. 1, 2, 3, 5–8 §§, 39 kap. 26 §, 39 a kap. 14 §, 42 kap. 9, 29 och 34 §§, 45 kap. 5, 6, 24, 28 och 29 §§, 48 kap. 12 §, 50 kap. 5 §, 57 kap. 13 §, 60 kap. 11 § och 66 kap. 19 och 21 §§ samt rubrikerna närmast före 33 kap. 2, 3, 5 och 7 §§, 45 kap. 28 §, 48 kap. 12 § och 60 kap. 11 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 32 a kap., fem nya paragrafer 21 kap. 9 a §, 33 kap. 1 a, 5 a och 7 b §§ och 57 kap. 15 a § samt närmast före 33 kap. 7 b §§ en ny rubrik av följande lydelse.

¹ Lagen omtryckt 2008:803

Senaste lydelse av

21 kap. 22 § 2008:1066	32 kap. 10 § 2011:1256
21 kap. 24 § 2011:1256	32 kap. 11 § 2011:1256
21 kap. 33 § 2011:1256	33 kap. 10 § 2011:1256
21 kap. 36 § 2008:1066	33 kap. 16 § 2012:757
21 kap. 38 § 2011:1256	34 kap. 6 § 2012:757
21 kap. 39 § 2008:1066	34 kap. 8 § 2012:757
21 kap. 40 § 2008:1066	34 kap. 10 § 2012:757
21 kap. 41 § 2010:1531	34 kap. 16 § 2009:1230
30 kap. 9 § 2009:1230	34 kap. 17 § 2009:1230
30 kap. 10 § 2009:1230	34 kap. 18 § 2012:757
30 kap. 13 § 2011:1256	34 kap. 20 § 2012:757
32 kap. 6 § 2011:1256	65 kap. 8 § 2012:757.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §

Fysiska personer ska betala

1. kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skatt på förvärvsinkomster),

2. statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget kapital (skatt på kapitalinkomster), *och*

3. statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt).

Juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet.

1. kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skatt på förvärvsinkomster), *och*

2. statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget kapital (skatt på kapitalinkomster).

2 kap.

23 §

Med aktiv näringsverksamhet avses en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning.

Annan näringsverksamhet anses som passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs *utomlands* anses alltid som passiv näringsverksamhet.

Med aktiv näringsverksamhet avses en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. *Om den skattskyldige uteslutande eller så gott som uteslutande själv utför allt arbete i näringsverksamheten, ska den alltid anses som aktiv om det inte finns särskilda skäl.*

Annan näringsverksamhet anses som passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs *utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* anses alltid som passiv näringsverksamhet.

3 kap.**18 §²**

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för *periodiseringsfond och expansionsfond,*

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för *avsättning till företagsfond,*

7. inkomstslaget näringsverksamhet för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,

8. inkomstslaget näringsverksamhet för *uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,*

8. inkomstslaget näringsverksamhet för *schablonintäkt för företagsfond enligt 32 a kap. 16 §,*

9. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

10. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

² Senaste lydelse 2013:771.

12. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,

13. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och

14. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 13 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

20 §

En kapitalförlust *och ett negativt räntefördelningsbelopp* ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst *respektive ett positivt räntefördelningsbelopp*. En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

13 kap.

7 §

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och tillgodohavandet hör till näringsverksamheten,

– fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,

– andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, *eller*

– fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

– andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar,

– fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, *eller*

– terminer enligt 44 kap. 11 § och optioner enligt 44 kap. 12 § som är lämpade för allmän omsättning, om terminerna eller optionerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Vid tillämpning av denna paragraf anses patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 som inventarier även om de inte förvärvats från någon annan.

8 §

För enskilda näringsidkare ska *en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 7 § inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.*

För enskilda näringsidkare ska *följande skulder räknas som skulder i näringsverksamheten*

- leverantörsskulder,
- låneskulder,
- förskott från kunder och liknande skulder,
- skatteskulder som är hänförliga till näringsverksamheten,
- avsättningar till framtida utgifter till den del avdrag har gjorts vid beskattningen, och

– övriga skulder som uppkommit i näringsverksamheten.

Skuld som hänför sig till tillgångar som enligt 7 § inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten får inte räknas som skuld.

14 kap.

12 §

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Om *han* bedriver självständig näringsverksamhet *utomlands*, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Om *näringsidkaren* bedriver självständig näringsverksamhet *utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

13 §

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

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

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet. I 14 och 15 §§ finns bestämmelser om underskott från kommanditbolag och vissa andra handelsbolag.

15 kap

10 §

Har en näringsfastighet del i en annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket, behöver fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader inte tas upp, om intäkterna med mindre än 600 kronor överstiger de utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad.

Första stycket gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.

Har en näringsfastighet del i en annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket, behöver fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader inte tas upp, om intäkterna med mindre än 1 500 kronor överstiger de utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad.

16 kap.

20 a §

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering ska dras av omedelbart.

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering ska dras av omedelbart.

17 kap.4 a §³

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst *ett halvt prisbasbelopp*.

³ Senaste lydelse 2010:1528.

18 kap.

4 §⁴

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart. Detta gäller dock inte sådana rättigheter m.m. som avses i 1 § andra stycket.

Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. *Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) avses med mindre värde i stället att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett prisbasbelopp.* Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett prisbasbelopp och för övriga skattskyldiga understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

13 §⁵

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid

⁴ Senaste lydelse 2009:547.

⁵ Senaste lydelse 2010:1528.

restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskingsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst *ett halvt prisbasbelopp*, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskingsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räknenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska värdeminskingsavdraget justeras i motsvarande mån.

21 kap.

9 §

En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. *Med undantag för rationaliseringsförvärv enligt 10 § får avdrag för ett visst beskattningsår göras med högst ett belopp som motsvarar 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten.*

En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet.

Skogsavdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten

det beskattningsår som fastigheten förvärvas och de fem följande åren. För tid därefter får skogsavdrag göras med ett belopp som motsvarar högst 50 procent av sådan intäkt.

Om ett dödsbo förvärvar fastigheter efter dödsfallet, tillämpas i stället för första stycket och 10 § bestämmelserna i 7 §.

Om ett dödsbo förvärvar fastigheter efter dödsfallet tillämpas i stället för första och andra styckena bestämmelserna i 7 §.

9 a §

Om inte hela avdragsutrymmet enligt 9 § första stycket utnyttjas förvärvsåret ska det återstående avdragsutrymmet beräknas och föras vidare till följande beskattningsår.

Nytt sådant utrymme ska beräknas om skogsavdrag görs därefter eller om det återstående utrymmet förändras.

10 §

En enskild näringsidkare får göra skogsavdrag med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten, om han förvärvat fastigheten genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning och förvärvet är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv). Det sammanlagda avdragsbeloppet får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som avser rationaliseringsförvärvet. Avdrag enligt denna

paragraf får göras bara det beskattningsår när fastigheten förvärvas och de följande fem åren.

Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal.

15 §⁶

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och produktiv skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

26 kap.

2 §

Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras:

- 1 värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret

⁶ Senaste lydelse 2010:1531.

eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet.

Om den kontanta ersättningen vid avyttringen enligt 45 kap. 5 § är högst 35 000 kronor ska återföringen göras först när hela fastigheten avyttrats.

3 §

Avdragen som avses i 2 § ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1952.

Avdragen som avses i 2 § ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1996.

7 §

Om en av flera skogsfastigheter avyttras ska skogsavdrag återföras till så stor del som den avyttrade arealen av produktiv skogsmark utgör av näringsverksamhetens areal av produktiv skogsmark omedelbart före avyttringen.

Om bara en del av fastigheten avyttras, ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av 5 § ska i sådana fall omkostnadsbeloppet beräknas enligt 45 kap. 19 §.

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

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

den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen.

30 kap.

1 §⁷

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till periodiseringsfond.

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

Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag och investmentföretag. *Avdrag får inte heller göras av den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 eller 6 kap. 11 § första stycket 4 och som är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

Avdrag får inte göras av privatbostadsföretag, investmentföretag eller av den som är begränsat skattskyldig enligt 6 kap. 11 § första stycket 4 och som är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

5 §

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond får göras med högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

⁷ Senaste lydelse 2011:1271.

6 a §⁸

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som *den juridiska personen har* vid beskattningsårets ingång.

Den som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som *finns* vid beskattningsårets ingång.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

7 §⁹

Avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

När återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder, ska det tidigast gjorda avdraget återföras först.

I 8–10 §§ finns bestämmelser om att avdragen för avsättningarna i vissa fall ska återföras tidigare och i 11–14 §§ om att periodiseringsfonderna i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

I 8 § finns bestämmelser om att avdragen för avsättningarna i vissa fall ska återföras tidigare och i 14 § om att periodiseringsfonderna i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

⁸ Senaste lydelse 2011:1256.

⁹ Senaste lydelse 2011:1256.

*32 a kap.*FöretagsfonderTillämpningsområde

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om avdrag för belopp som sätts av till företagsfond.

Bestämmelserna gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag eller i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Bestämmelserna gäller inte för

1. näringsidkare som tillämpar reglerna om förenklad räntefördelning,

2. näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering,

3. den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 och som är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

4. delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §.

2 §

När det gäller svenska handelsbolag och delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Euro-

peiska ekonomiska samarbetsområdet, ska avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna.

Fördelningsbar inkomst

3 §

Med fördelningsbar inkomst avses näringsverksamhetens resultat före avdrag för räntefördelning och avsättning till företagsfond

ökat med

– avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,

– avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader på dessa poster,

minskat med

– sjukpenning och liknande ersättningar som avses i 15 kap. 8 §,

– återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §, och

– schablonintäkt beräknad på gjorda avsättningar till företagsfond enligt 16 §.

Beloppsgränser

4 §

Avdrag för avsättning till företagsfond får göras med ett belopp som motsvarar högst 40

procent av den fördelningsbara inkomsten.

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får därutöver göra avdrag för avsättning till företagsfond med högst 40 procent av intäkt för upplåtelse av avverkningsrätt respektive 10 procent av intäkt för avyttring eller uttag av skogsprodukter, om

– näringsidkaren har skogsintäkter till följd av stormfällning, brand insektsangrepp eller någon liknande händelse, och

– händelsen medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

5 §

Beloppen som avsätts till företagsfond enligt 4 § och räntefördelas enligt 33 kap. 3 och 5 §§, får sammanlagt högst uppgå till ett belopp som motsvarar den fördel-

ningsbara inkomsten. Företagsfonden får dock inte uppgå till högre belopp än som motsvarar kapitalunderlaget för fonden.

Kapitalunderlaget för företagsfonden för enskilda näringsidkare

6 §

Med kapitalunderlaget för företagsfonden avses för en enskild näringsidkare skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång ökad med

– skulder som enligt 13 kap.

8 § inte ska räknas till näringsverksamheten, minskad med

– tillgångar som enligt 13 kap.

7 § inte ska räknas till näringsverksamheten, och

– sådana tillskott till näringsverksamheten under beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

7 §

Till den del avdrag har gjorts vid beskattningen ska avsättningar till ersättningsfonder räknas som skuld.

8 §

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet.

9 §

Om en fastighet i Sverige är kapitaltillgång och har förvärvats före den 1 januari 1991, får anskaffningsutgiften i stället för vad som följer av 8 § bestämmas till ett belopp som motsvarar följande del av fastighetens taxeringsvärde för år 2010

- 71 procent för en småhusenhet,*
- 83 procent för en hyreshusenhet,*
- 100 procent för en industri-enhet, och*
- 85 procent för en lantbruks-enhet, om värdet avser annat än bostadsbyggnadsvärde eller tomtmarksvärde för privatbostadsfastighet.*

Om ett värdeminskningsovdrag för fastigheten vid någon av 1999–2010 års taxeringar uppgår till minst 10 procent av anskaffningsutgiften enligt första stycket, ska utgiften minskas med värdeminskningsovdragets belopp för varje sådant år. Detsamma gäller för liknande ovdrag såsom skogs-ovdrag, ovdrag för substansminskning samt belopp med vilka ersättningsfonder har tagits i anspråk.

Utöver vad som föreskrivs i andra stycket ska hänsyn inte tas till utgifter och ovdrag som avser tiden före år 2010.

10 §

Om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar på sådana fastigheter som avses i 9 § vid det föregående beskattningsårets utgång understeg 75 procent av anskaffningsutgiften enligt 9 § ska denna utgift justeras i skälig mån.

11 §

Andelar i svenska handelsbolag och i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten.

12 §

Som tillgångar eller skulder i näringsverksamheten räknas inte heller fordringar eller skulder som avser

- statlig inkomstskatt,*
- kommunal inkomstskatt,*
- egenavgifter,*
- avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,*
- särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,*
- statlig fastighetskatt,*
- kommunal fastighetsavgift,*
- avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,*

– skattetillägg på skatter och avgifter enligt 56 kap. 3 § 1–4 och 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), och

– förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen för den som inte har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter i tid.

13 §

Bestämmelser om fördelning av kapitalunderlaget mellan makar som tillsammans deltar i näringsverksamheten finns i 60 kap. 11 §.

Kapitalunderlaget för företagsfonden för delägare i handelsbolag

14 §

Med kapitalunderlaget för företagsfonden avses för en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen i bolaget vid beskattningsårets utgång minskad med sådana tillskott under beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

Vid tillämpning av första stycket beräknas den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 §.

Om andelen i handelsbolaget är lagertillgång, avses med kapitalunderlaget för företagsfond andelens skattemässiga värde vid beskattningsårets utgång ökat och minskat med posterna i första stycket.

Kapitalunderlaget för företagsfonden för delägare i vissa juridiska personer

15 §

För fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska kapitalunderlaget för företagsfonden beräknas på motsvarande sätt som anges i 14 §.

Ränta

16 §

Den som har gjort avdrag för avsättning till företagsfond, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättning till företagsfond vid beskattningsårets ingång.

Återföring av fonden

17 §

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

I 21–27 §§ finns bestämmelser om att företagsfonden i vissa fall

får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

18 §

Om företagsfonden överstiger kapitalunderlaget enligt 6–15 §§, ska motsvarande del av avdragen återföras.

19 §

En enskild näringsidkares avdrag för avsättning till företagsfond ska återföras, om

1. näringsidkaren gör avdrag för förenklad räntefördelning,

2. näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten,

3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,

4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

5. näringsidkaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret, eller

6. näringsidkaren försätts i konkurs.

20 §

Avdrag som en delägare i ett svenskt handelsbolag har gjort för avsättning till företagsfond ska återföras, om

1. delägaren gör avdrag för förenklad räntefördelning,

2. handelsbolaget upphör att

bedriva näringsverksamheten,

3. andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,

4. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,

5. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

6. delägaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,

7. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller

8. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

I vilka fall fonder får tas över

Från en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare

21 §

Om realtillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över företagsfonden, om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar sig ta över företagsfonden eller delen

av fonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst den övertagna företagsfonden eller delen av fonden, och

2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten.

Vad som är reelltillgångar framgår av 27 §. Värdet av reelltillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 8–10 §§. Som skuld enligt andra stycket 1 ska också räknas avdrag för avsättning till ersättningsfond.

Om en företagsfond helt eller delvis tas över anses den som tar över fonden själv ha gjort avdragen för avsättningarna till fonden.

Från en enskild näringsidkare till ett handelsbolag

22 §

En företagsfond får tas över om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett svenskt handelsbolag som näringsidkaren har en andel i

eller genom överlåtelsen får en andel i, och

– begär att företagsfonden inte ska återföras.

Om företagsfonden tas över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

23 §

En företagsfond eller en del av en företagsfond upphör utan att bestämmelserna i 18–20 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överför sin näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av sin verksamhet eller verksamhetsgren, eller driften av sin näringsverksamhet till ett aktiebolag som den fysiska personen äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

– den fysiska personen begär att företagsfonden inte ska återföras,

– den fysiska personen gör ett tillskott till bolaget motsvarande företagsfonden, och

– aktiebolaget i sina räkenskaper gör avsättning till periodiseringsfond med ett belopp som

motsvarar företagsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Från handelsbolag till aktiebolag

24 §

En företagsfond upphör utan att 20 § blir tillämplig om

– näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag som den fysiska personen äger aktier i eller kommer att äga aktier i,

– överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

– den fysiska personen begär att företagsfonden inte ska återföras, och

– den fysiska personen gör ett tillskott till aktiebolaget motsvarande företagsfonden, och aktiebolaget i sina räkenskaper gör avsättning till periodiseringsfond med ett belopp som motsvarar företagsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Från en handelsbolagsdelägare till en annan handelsbolagsdelägare

25 §

En företagsfond får tas över om

– en delägares andel i ett svenskt handelsbolag övergår till

en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, och

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar sig ta över företagsfonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Företagsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. Den får inte heller tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökad med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att företagsfonden inte får tas över till den del den överstiger andelens skattemässiga värde. Den får inte heller tas över till den del den överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökat med en tredjedel.

Om en företagsfond tas över anses den som tar över fonden själv ha gjort avdragen för avsättningarna till fonden såsom delägare i handelsbolaget.

Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

26 §

Om en fysisk person som är

delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas reallgångar vid bolagets upplösning får företagsfonden övertas om

- delägaren begär att företagsfonden inte ska återföras, och*
- överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.*

Om företagsfonden tas över, anses delägaren själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i sin enskilda näringsverksamhet.

Definition av reallgångar

27 §

Med reallgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för företagsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och liknande tillgångar.

33 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om fullständig och förenklad räntefördelning.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bestämmelserna gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag eller i delägarbeskattade juridiska personer i

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar eller av utländska juridiska personer.

en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Bestämmelserna gäller inte för

1. näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar,

2. den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 och som är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

3. delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §.

1 a §

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

En delägare i ett svenskt handelsbolag får tillämpa reglerna om förenklad räntefördelning om andelens justerade anskaffningsutgift inte är negativ. Detsamma gäller en delägare i en delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Positiv och negativ räntefördelning

Vad räntefördelning innebär

2 §

Ett positivt fördelningsbelopp får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet (positiv räntefördelning). Av 42 kap. 9 §

Ett räntefördelningsbelopp enligt 3, 5 och 5 a §§ får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet (räntefördelning). Av 42 kap. 9 §

framgår att samma belopp ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Ett negativt fördelningsbelopp ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet (negativ räntefördelning). Av 42 kap. 9 § framgår att samma belopp ska dras av i inkomstslaget kapital.

Positivt och negativt fördelningsbelopp

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 sex procentenheter.

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 §§.

framgår att samma belopp ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Räntefördelningsbeloppets beräkning vid fullständig räntefördelning

3 §¹⁰

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

¹⁰ Senaste lydelse 2013:960.

Särskilt om positiv
räntefördelning

Hur röntefördelningsbeloppet
begränsas

Positiv röntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för röntefördelning justerat resultat.

Med det för röntefördelning justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före röntefördelning

ökat med

– avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,

– avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och

– avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

minskat med

– sjukpenning och liknande ersättningar som avses i 15 kap. 8 §,

– återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt

5 §

Att beloppen som röntefördelas vid fullständig röntefördelning och som avsätts till företagsfond enligt 32 a kap. 4 § inte får uppgå till högre belopp än som motsvarar den fördelningsbara inkomsten enligt 32 a kap. 3 § framgår av 32 a kap. 5 §.

30 kap., och

– återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.

Om verksamheten upphör, ska resultatet enligt andra stycket

– inte ökas med avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond, och

– inte minskas med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond.

5 a §

Förenklad räntefördelning får göras med ett belopp som motsvarar den fördelningsbara inkomsten enligt 32 a kap. 3 §, dock högst med ett halvt prisbasbelopp.

En skattskyldig som har flera näringsverksamheter får räntefördela ett sådant belopp som avses i första stycket för varje sådan verksamhet.

Fysiska personer som är delägare i samma handelsbolag och närstående ska räknas som en delägare vid tillämpningen av första och andra styckena. Räntefördelningsbeloppet ska fördelas mellan delägarna efter andel i handelsbolaget vid beskattningsårets utgång.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller även för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

6 §

Den skattskyldige får helt eller delvis avstå från att dra av ett *positivt fördelningsbelopp*.

Sparat fördelningsbelopp

Om inte hela *det positiva fördelningsbeloppet* dras av på grund av 5 eller 6 §, ska återstående belopp (sarat *fördelningsbelopp*) föras vidare till följande beskattningsår. *Om den skattskyldige då har ett negativt fördelningsbelopp, ska det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.*

Den skattskyldige får helt eller delvis avstå från att dra av ett *räntefördelningsbelopp*.

Sparat räntefördelningsbelopp

7 §

Om inte hela *räntefördelningsbeloppet* dras av *vid fullständig räntefördelning* på grund av 5 eller 6 §, ska återstående *beräknade* belopp (sarat *räntefördelningsbelopp*) föras vidare till följande beskattningsår.

Beräknat sparat räntefördelningsbelopp ska också föras vidare vid byte mellan fullständig och förenklad räntefördelning.

Nytt sparat räntefördelningsbelopp ska beräknas om det sparade beloppet förändras.

7 a §

Om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, får förvärvaren helt eller delvis ta över sparad *fördelningsbelopp*.

Om inte samtliga reallgångar i näringsverksamheten övergår, får sparad *fördelnings-*

Om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, får förvärvaren helt eller delvis ta över sparad *räntefördelningsbelopp*.

Om inte samtliga reallgångar i näringsverksamheten övergår, får sparad *räntefördel-*

belopp tas över bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

Vad som är reallgångar framgår av 34 kap. 23 §.

ningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

Vad som är reallgångar framgår av 32 a kap. 27 §.

Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme

7 b §

En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet får överföra sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme om näringsverksamheten eller en verksamhetsgren förs över till ett nybildat aktiebolag eller ett aktiebolag som tidigare inte har bedrivit verksamhet och som den fysiska personen äger en kvalificerad andel i.

Om inte samtliga reallgångar i näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen övergår får sparad räntefördelningsbelopp bara överföras till sparad utdelningsutrymme till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Vad som avses med reallgångar framgår av 32 a kap. 27 §.

I 57 kap. 13 och 15 a §§ finns ytterligare bestämmelser om sparad räntefördelningsbelopp som överförts till sparad utdelningsutrymme.

8 §¹¹

Med kapitalunderlaget för räntefördelning för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång ökad med

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående sparat fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15-17 §§,

minskad med

– 78 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– sådana tillskott i näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Kapitalunderlaget för fullständig räntefördelning beräknas med tillämpning av bestämmelserna i 32 a kap. 6–15 §§.

¹¹ Senaste lydelse 2012:757.

39 kap.**26 §**

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket, ska fastighetens andel av inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet tas upp respektive dras av hos privatbostadsföretaget. Dessa inkomster och utgifter ska dock tas upp eller dras av bara om det är fråga om

1. avkastning av kapital *och* 1. avkastning av kapital *om bara till den del* avkastningen avkastningen överstiger 1 500 överstiger 600 kronor, eller kronor, eller
2. kapitalvinster eller kapitalförluster.

39 a kap.**14 §**

När det gäller utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och delägare i sådana personer finns även särskilda bestämmelser om

- att utländsk allmän skatt inte får dras av i 16 kap. 19 §,
- förutsättningar för räakenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 §,
- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §, och
- periodiseringsfonder i 30 kap. 2 *och* 10 a §§. – periodiseringsfonder i 30 kap.

42 kap.**9 §**

Fördelningsbelopp som vid *Ett räntefördelningsbelopp* som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 33 kap., ska tas upp i inkomstslaget kapital. *Fördelningsbelopp* som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, ska dras av i inkomstslaget kapital.

29 §

Om en privatbostadsfastighet har del i en annan svensk Om en privatbostadsfastighet har del i en annan svensk

samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket, ska den del av fastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital *och som överstiger 600 kronor tas upp.*

samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket, ska den del av fastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital *bara tas upp om avkastningen överstiger 1 500 kronor.*

För fastighetens andel av samfällighetens statliga räntebidrag och tomträttsavgälder gäller bestämmelserna i 26 och 27 §§.

I fråga om fastighetens andel i samfällighetens kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas vad som skulle ha gällt för fastighetsägaren vid en avyttring.

34 §

Underskott av näringsverksamhet det beskattningsår då en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamheten ska dras av med 70 procent.

Underskottet ska dock inte dras av om det avser självständigt bedriven näringsverksamhet *utomlands*. Det ska inte heller dras av till den del underskottet

Underskottet ska dock inte dras av om det avser självständigt bedriven näringsverksamhet *utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Det ska inte heller dras av till den del underskottet

– dragits av enligt 45 kap. 32 §, 46 kap. 17 § eller 62 kap. 2–4 §§ eller legat till grund för avdrag enligt 33 §, eller

– skulle ha fallit bort om tillgångar eller tjänster som har tagits ut ur näringsverksamheten hade uttagsbeskattats.

Underskottet ska dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren.

Bestämmelserna om begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering i 40 kap. 20 och 21 §§ tillämpas också på sådant underskott.

45 kap.

5 §

Överföring av mark eller andel i samfällighet genom fas-

Överföring av mark eller andel i samfällighet genom fas-

tighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. samma lag anses som avyttring av fastighet, om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. *Är den kontanta ersättningen högst 5 000 kronor, ska kapitalvinsten inte tas upp.*

Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen *minskad med 5 000 kronor* utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen *minskad med 5 000 kronor*. *Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kronor ska dock inte tas upp.*

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

6 §

Om en ägare till en fastighet får engångsersättning för allframtidsupplåtelse, anses en så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för det beslut eller den upplåtelse som ersättningen grundar sig på.

tighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. samma lag anses som avyttring av fastighet, om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. *Kapitalvinsten ska bara tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor.*

Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen.

Om en ägare till en fastighet får engångsersättning för allframtidsupplåtelse, anses en så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för det beslut eller den upplåtelse som ersättningen grundar sig på. *Kapitalvinsten ska bara tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor.*

24 §

Om fastighetsägarna får sådan engångsersättning för allframtidsupplåtelse som avses i 6 §, gäller följande.

Så stor del av omkostnadsbeloppet för fastigheten anses avse den del av fastigheten som anses avyttrad som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för inskränkningen eller upplåtelsen.

Omkostnadsbeloppet för den eller de allframtidsupplåtelse som den skattskyldige gör under beskattningsåret får i stället beräknas till sammanlagt 5 000 kronor. Omkostnadsbeloppet får dock inte överstiga de sammanlagda ersättningarna.

<i>Fastigheter förvärvade före år 1952</i>	<u><i>Fastigheter förvärvade före år 1996</i></u>
--------------------------------------------	---------------------------------------------------

28 §

En fastighet som har förvärvats före år 1952 ska anses förvärvad den 1 januari 1952.

Som anskaffningsutgift anses 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952.

Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift om den överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952.

Fanns det inget taxeringsvärde fastställt för år 1952, ska ett motsvarande värde beräknas med ledning av taxeringsvärdet för den fastighet som den avyttrade fastigheten ingick i, eller det närmast därefter fastställda taxeringsvärdet.

En fastighet som har förvärvats före år 1996 ska anses förvärvad den 1 januari 1996.

Som anskaffningsutgift anses fastighetens taxeringsvärde för år 1996.

Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift om den överstiger taxeringsvärdet för år 1996.

Fanns det inget taxeringsvärde fastställt för år 1996, ska ett motsvarande värde beräknas med ledning av taxeringsvärdet för den fastighet som den avyttrade fastigheten ingick i, eller det närmast därefter fastställda taxeringsvärdet.

Vid beräkning av anskaffningsutgiften enligt denna paragraf ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952.

Vid beräkning av anskaffningsutgiften enligt denna paragraf ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1996.

29 §

Bestämmelserna i 28 § gäller inte fastigheter utomlands. Sådana fastigheter anses i stället förvärvade den 1 januari 1952 för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift om den överstiger detta marknadsvärde.

Bestämmelserna i 28 § gäller inte fastigheter utomlands. Sådana fastigheter anses i stället förvärvade den 1 januari 1996 för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift om den överstiger detta marknadsvärde.

Vid beräkningen av anskaffningsutgiften enligt denna paragraf ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952.

Vid beräkningen av anskaffningsutgiften enligt denna paragraf ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1996.

Periodiseringsfond förs över och expansionsfond upphör

Företagsfond upphör

48 kap.

12 §

Om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 eller 12 §, ska det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag och fonden enligt 34 kap. 20 § inte ska åter-

Om en företagsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag och fonden enligt 32 a kap. 23 och 24 §§ inte ska återföras, ska det

föras, ska det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

50 kap.

5 §¹²

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

- den skattskyldiges tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– 22 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 78 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minsкас* med

- den skattskyldiges uttag ur bolaget, – den skattskyldiges uttag ur bolaget, och

- belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott, – belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott.

– negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,

– 22 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

– 78 procent av expansionsfond som förs över från enskild

¹² Senaste lydelse 2012:757.

näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

57 kap.

13 §¹³

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sparad utdelningsutrymme. Om andelen mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret, ska sparad utdelningsutrymme inte räknas upp enligt 10 § första stycket 2. Sparad utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

Sparat räntefördelningsbelopp som överförs enligt 33 kap. 7 b § ska behandlas som sparad utdelningsutrymme som uppkommer vid överföringen.

15 a §

Sparad utdelningsutrymme ska minskas med ett belopp som motsvarar det sparade räntefördelningsbelopp som har överförs till sparad utdelningsutrymme enligt 33 kap. 7 b §, uppräknat enligt 10 § 2, till den del det inte har utnyttjats, om

– den fysiska personen överlåter andelar i aktiebolaget till

¹³ Senaste lydelse 2008:1064.

annan under beskattningsåret eller de fem beskattningsår som följer närmast efter överföringen, eller

– aktiebolaget förvärvar andelar i ett aktiebolag som ägs av den fysiska personen eller någon av honom närstående person under beskattningsåret eller de fem beskattningsår som följer efter överföringen.

Vid tillämpningen av första stycket ska det sparade utdelningsutrymme som har uppkommit tidigast anses ha utnyttjats först.

60 kap.

Expansionsfond och räntefördelning

Företagsfond och räntefördelning

11 §

Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet, ska kapitalunderlaget för *expansionsfond* och för räntefördelning delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten.

Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet, ska kapitalunderlaget för *företagsfond* och för *fullständig* räntefördelning delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten.

66 kap.

19 §

I inkomstslaget näringsverksamhet får särskild skatteberäkning göras för ackumulerad inkomst i form av

1. försäkringsersättning, skadestånd eller liknande ersättning för inkomstbortfall,

2. ersättning för tillgångar som tas i anspråk genom expropriation eller annars under sådana förhållanden att ianspråktagandet måste anses som en tvångsavyttring,

3. försäkringsersättning eller annan ersättning för skada genom brand eller annan olyckshändelse på byggnader, markanläggningar eller växande skog, och

4. inkomster genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen var nödvändig på grund av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller på grund av vattenupp-dämning eller framdragande av kraftledning.

Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten med-för avdrag för avsättning till ersättningsfond *eller avdrag på grund av insättning på skogs-konto.*

Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten med-för avdrag för avsättning till ersättningsfond.

21 §

I inkomstslaget näringsverk-samhet får särskild skatteberäk-ning göras för ackumulerad inkomst i form av

I inkomstslaget näringsverk-samhet får särskild skatteberäk-ning göras för ackumulerad in-komst i form av *avdrag för avsättning till ersättningsfond som återförs på grund av att näringsverksamheten överlåtits eller lagts ned och avdrag för avsättning till företagsfond som återförs enligt 32 a kap. 19 § 2–6 eller 20 § 2–8.*

1. *avdrag för avsättning till periodiseringsfond som återförs enligt 30 kap. 9 § 1 eller 10 § 1,*

2. *avdrag för avsättning till ersättningsfond som återförs på grund av att näringsverksamheten överlåtits eller lagts ned, och*

3. *avdrag för avsättning till expansionsfond som återförs en-ligt 34 kap. 16 eller 17 §.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016. Om inte annat följer av punkterna 2–14 tillämpas de nya bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015. För beskattningsår som påbörjats tidigare gäller fortfarande äldre bestämmelser om inte annat följer av punkterna 2–14.

2. För insättningar på skogskonto eller skogsskadekonto som gjorts under beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2016 ska de äldre bestämmelserna i 3 kap. 18 § 8, 21 kap. 36, 37 och 39–41 §§ fortfarande gälla.

3. För insättningar på upphovsmannakonto som gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet ska de äldre bestämmelserna i 32 kap. 8, 9 och 11 §§ fortfarande gälla.

4. För rationaliseringsförvärv som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet ska de äldre lydelsena av 21 kap. 9, 10 och 15 §§ fortfarande gälla.

5. Vid tillämpning av 21 kap. 9 a § ska kvarvarande skogsavdragsutrymme för näringsverksamheten beräknas första gången i samband med att skogsavdrag görs.

6. Reglerna om återföring av avdrag i 30 kap. 7, 9 och 10 §§ och 66 kap. 21 § ska fortfarande tillämpas på avsättningar till periodiseringsfond som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

7. Bestämmelserna i 30 kap. 6 a § ska inte tillämpas på avdrag för avsättningar till periodiseringsfond som har gjorts av fysiska personer i enlighet med de äldre reglerna i 30 kap.

8. Sparat fördelningsbelopp enligt den äldre lydelsen av 33 kap. 7 § ska anses utgöra sparat räntefördelningsbelopp efter ikraftträdandet.

9. Vid tillämpning av 33 kap. 7 § ska sparat räntefördelningsbelopp beräknas första gången i samband med att räntefördelningsbelopp dras av.

10. Vid ingången av den skattskyldiges första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 upphör expansionsfonden. Till den del expansionsfonden, vid beskattningsårets ingång, motsvaras av ett kapitalunderlag för företagsfond enligt reglerna i 32 a kap. ska avsättningen, dock högst 60 procent av densamma, föras över till en företagsfond. 40 procent av expansionsfonden upphör utan att återföras till beskattning enligt de äldre

bestämmelserna i 34 kap. 15–17 §§. Bestämmelsen i 65 kap. 8 § om att ett belopp motsvarande expansionsfondsskatten ska tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt ska bara tillämpas på den del av expansionsfonden som inte kan föras över på grund av att den inte motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden.

Delägare i handelsbolag ska vid överföringen till företagsfond öka värdet på andelens anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 § med det belopp som motsvarar expansionsfonden minskat med den expansionsfondsskatt som belöper sig på expansionsfonden.

11. Vid tillämpning av 32 a kap. 6 § ska tillgångarna minskas med belopp som är insatta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto.

12. Vid tillämpning av 32 a kap. 7 § ska även periodiseringsfonder räknas som skuld i näringsverksamheten.

13. Kapitalunderlaget i 32 a kap. ökas med nio tiondelar av övergångspostens värde enligt 33 kap. 14 och 20 §§ vid utgången av det beskattningsår som löper ut före det första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 (införandeårets värde). De åtta efterföljande beskattningsåren ska kapitalunderlaget ökas med nio tiondelar av införandeårets värde minskat med en tiondel per år.

14. För det första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska schablonintäkten, i stället för vad som anges i 32 a kap. 16 §, tas upp enligt följande. Intäkten ska beräknas till 186 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med den företagsfond som vid beskattningsårets ingång förts över från en expansionsfond enligt punkten 10 ovan.

1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 22 kap. 6 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 49 kap. 14 a §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

6 §

Om en privatbostadsfastighet har del i en annan samfällighet än som avses i 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), ska kontrolluppgift lämnas om privatbostadsfastighetens andel av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om privatbostadsfastighetens andel av samfällighetens inkomster till den del dessa överstiger 600 kronor.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om privatbostadsfastighetens andel av samfällighetens inkomster till den del dessa överstiger 1 500 kronor.

49 kap.

14 a §

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört att ett utrymme eller belopp som ska beräknas enligt 21 kap. 9 a § eller 33 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) blivit för högt ska skattetillägg beräknas till 10 procent på den del av utrymmet eller beloppet som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

2 Uppdraget och dess genomförande

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag består enligt direktiven i att utvärdera och försöka förenkla skattereglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (Dir 2012:116), se *bilaga 1*. Enligt direktiven ska särskild uppmärksamhet ägnas åt reglerna om räntefördelning och expansionsfonder. Om det bedöms vara lämpligt står det utredaren fritt att föreslå andra regler med motsvarande syfte som de befintliga. För samtliga förslag ska principen om neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer upprätthållas så långt det är möjligt. Utredaren ska också, i den mån det bedöms som nödvändigt för att uppnå största möjliga förenkling och ett ändamålsenligt resultat, överväga enstaka frågeställningar inom bokföring och redovisning som kan ha betydelse för beskattningen av de aktuella företagsformerna. I uppdraget ingår även att överväga behovet av förändringar av skatteförfarandereglerna samt att lämna behövliga författningsförslag med anledning av de förslag som lämnas i övrigt. Utredaren ska enligt direktiven även samråda med Företagsskattekommittén (Fi 2011:01), se vidare avsnitt 2.3.

2.2 Utredningens arbete

Utredningen har haft elva sammanträden. Parallellt med dessa möten har utredningsarbetet bedrivits i tre mindre grupper. De förslag som utarbetats av grupperna har behandlats på utredningens ordinarie sammanträden.

Utredningssekretariatet har vid två tillfällen under våren 2014, träffat representanter för Regelrådet inför utarbetandet av förslagets konsekvensanalys.

2.3 Företagsskattekommittén

Utredningen har följt Företagsskattekommitténs arbete med dess slutbetänkande Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40). Företagsskattekommitténs förslag berör inte enskilda näringsidkare. Kommittén konstaterade att det kan finnas incitament att föra över räntekostnader till den privata sfären då kommitténs förslag innebär att avdragsrätten för räntekostnader begränsas i bolagssektorn. Kommittén föreslog inte några särskilda regler för att motverka kringgående av avdragsbegränsningen i detta avseende.

Utredningen har sammanfattningsvis konstaterat att kommitténs och utredningens förslag inte påverkar varandra.

2.4 Framställningar

Lantbrukarna Riksförbund har i skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2008/8071) hemställt om att det ska införas dels ett schablonbelopp för räntefördelning, dels ett miljöanpassat skogsavdrag. Genom beslut av regeringen har hemställan överlämnats till utredningen.

Därutöver har *Bokföringsnämnden* och *Skatteverket* inkommit med framställningar till utredningen.

Utredningen har tagit del av hemställan och framställningarna och övervägt dessa tillsammans med övrigt utredningsmaterial. Hemställan och framställningarna får därmed anses vara besvarade antingen genom förslagen eller kommentarer i detta betänkande.

3 Neutral företagsbeskattning – en bakgrund

3.1 Inledning

Redan i början av 1980-talet gjordes försök att uppnå neutralitet i beskattningen av å ena sidan näringsverksamhet som bedrivs av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag och å andra sidan aktiebolag. Frågan utreddes först av 1980 års företagsskattekommitté som lämnade två betänkanden om en så kallad staketmetod (särskild redovisningsmetod), SOU 1984:70 avseende enskilda näringsidkare och SOU 1986:44 avseende handelsbolag. Grundtanken från kommitténs sida var att vinster som stannade kvar i den enskilda firman utan att tas ut för privat konsumtion skulle beskattas med en lägre skattesats än den progressiva skattesats som gällde för uttag ur verksamheten. Vad gällde handelsbolag föreslog kommittén att de skulle göras till särskilda skattesubjekt. Inget av dessa betänkanden ledde till någon lagstiftning.

År 1985 tillsattes Utredningen om reformerad företagsbeskattning, förkortad URF, som lämnade betänkandet Reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34). Utgångspunkten för URF var att skapa regler som gav en rimlig neutralitet mellan beskattningen av fysiska personer och aktiebolag, dvs. lika beskattning av arbetsinkomster respektive kapitalinkomster. På grund av tidsskäl hann URF inte behandla frågan om neutral företagsbeskattning fullständigt.

I propositionen Reformerad inkomst- och företagsbeskattning (prop. 1989/90:110) ansåg departementschefen att frågan om en staketmetod för enskilda näringsidkare var värd att utreda vidare. Departementschefen utgick ifrån det förslag som hade lämnats i betänkandet Särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet (SOU 1989:94). Liksom i tidigare utredningar utgick förslaget från att näringsverksamheten beskattades skilt från

privatekonomin. Departementschefen ansåg dock att den modell som tidigare hade lagts fram var alltför komplex samt att den innehöll nya tekniska lösningar som kunde medföra vissa tillämpningsproblem. Han ansåg därför att frågan skulle utredas vidare och att målet med utredningen skulle vara att erbjuda egenföretagare möjligheten att arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag. En särskild utredare tillkallades och den utredningen lämnade sitt betänkande Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100). Utredningen konstaterade att de skattemässiga skillnaderna mellan företagsformerna enskild firma och aktiebolag hade ökat genom 1990 års skattereform. I korthet var skillnaderna följande. Genom att enskild näringsverksamhet delas in i förvärvskällor begränsas möjligheten att kvitta överskott och underskott av olika verksamheter mot varandra. I aktiebolag utgör all verksamhet en och samma förvärvskälla. Avkastning på kapital som en aktieägare lånar ut till bolaget enkelbeskattas som kapitalinkomst. Avkastning på eget kapital i ett aktiebolag som delas ut dubbelbeskattas. För den enskilda näringsidkaren dubbelbeskattas all avkastning på det kapital som är hänförligt till verksamheten. I ett aktiebolag enkelbeskattas all inkomst som återinvesteras i näringsverksamheten. En enskild näringsidkare har inte motsvarande möjlighet att finansiera expansion av verksamheten med enkelbeskattade medel.

I ett förslag till neutrala skatteregler för enskilda näringsidkare ansåg utredningen att indelningen i förvärvskällor skulle avskaffas vilket skulle medföra en rätt att kvitta överskott mot underskott från olika verksamheter samt att indelningen i aktiv respektive passiv näringsverksamhet skulle avse hela näringsverksamheten.

Utredningen konstaterade att efter 1990 års skattereform gjordes skillnad mellan förvärvsinkomst och kapitalinkomst vid beskattningen. Förvärvsinkomster beskattades i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet med kommunal inkomstskatt och även statlig inkomstskatt över en viss skiktgräns. Vidare togs sociala avgifter ut. Kapitalinkomster beskattades som inkomst av kapital med en proportionell skattesats på 30 procent.

I enskild näringsverksamhet utgjorde all inkomst förvärvsinkomst. Ägare av enmansaktiebolag kunde däremot beskattas för såväl förvärvsinkomst som kapitalinkomst. Förvärvsinkomsten var den deklarerade inkomsten av näringsverksamhet i den enskilda firman och för ägaren av enmansaktiebolaget utgjordes förvärvs-

inkomsten av erhållen lön. Inkomst av enskild näringsverksamhet dubbelbeskattades eftersom näringsidkaren betalade egenavgifter eller särskild löneskatt samt inkomstskatt på förvärvsinkomsten. Även ersättning för utfört arbete i enmansaktiebolaget dubbelbeskattades genom att aktiebolaget betalade arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt på den utbetalda lönen samtidigt som ägaren betalade inkomstskatt på lönen.

Utredningen konstaterade att det förelåg väsentliga skillnader i beskattningen av kapitalinkomster i enskild näringsverksamhet och verksamhet som bedrevs genom enmansaktiebolag och att skillnaderna hade sin grund i de civilrättsliga reglerna. En ägare till ett aktiebolag kunde tillföra bolaget kapital genom att låna ut medel till bolaget. Bolaget hade rätt till avdrag för räntan medan ägaren beskattades för räntan som kapitalinkomst i inkomstslaget kapital. Det innebar att räntan på ett lån från ägaren enkelbeskattades som kapitalinkomst hos denne. Någon motsvarande möjlighet fanns inte för den enskilde näringsidkaren att låna ut egna medel till sin enskilda firma och bli beskattad i inkomstslaget kapital för avkastningen på kapitalet.

För att uppnå neutralitet i beskattningen av avkastning på tillfört kapital i enskild näringsverksamhet föreslog utredningen att enskilda näringsidkare skulle få avdrag för en beräknad ränta på ett underlag som i princip utgjordes av det egna kapitalet i verksamheten. Den beräknade räntan skulle beskattas som kapitalinkomst i inkomstslaget kapital.

Redan vid införandet av 1990 års skattereform hade skillnaden i beskattningen mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster uppmärksammats som ett problem som kunde skapa snedvridningar och ge utrymme för skatteundandragande. Utredningen konstaterade att en enskild näringsidkare kunde skapa ett kapitalunderskott i näringsverksamheten genom att hänföra lån dit. Av neutralitetsskäl skulle därför räntor som var hänförliga till ett kapitalunderskott dras av i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamheten.

När det gällde möjligheten för en enskild näringsidkare att finansiera expansion av verksamheten med enkelbeskattade medel ansåg utredningen att det borde ske genom en avsättningspost i deklarationen. Utredningen benämnde deklarationsposten för expansionsmedel. Syftet med posten var att en ökning respektive en minskning av expansionsmedel från närmast föregående taxering

skulle medföra en beskattning som motsvarar beskattningen hos ett enmansaktiebolag när vinstmedel fonderas.

För fysiska personer som var delägare i handelsbolag hade utredningen att ta ställning till frågan om handelsbolaget skulle göras till ett eget skattesubjekt. Utredningen kom fram till att delägarbeskattningen skulle behållas men att de skatteregler som föreslagits för enskilda näringsidkare, för att uppnå en neutral beskattning jämfört med aktiebolag, även kunde införas för delägare till handelsbolag.

Utredningens betänkande lades inte till grund för lagstiftning utan ledde till ett fortsatt beredningsarbete som resulterade i departementspromemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. (Ds 1993:28) samt ändringar i bolagsbeskattningen. De förslag som lämnades i promemorian angående indelning i förvärvskällor, räntefördelning och expensionsmedel överensstämde i sina huvuddrag med utredningens förslag. I propositionen Fortsatt reformering av företagsbeskattningen (1993/94:50) lämnades förslagen till riksdagen som antog regeringens förslag 1993.

3.2 Räntefördelning

Genom 1990 års skattereform uppkom en skattemässig skillnad mellan inkomstlagen kapital och näringsverksamhet. I inkomstslaget kapital sker beskattningen numera genom en proportionell skattesats på 30 procent medan inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas progressivt med uttag av statlig skatt som på högre inkomster uppgår till 20 alternativt 25 procent. Till detta kommer uttag av sociala avgifter. Detta innebär att margineffekten i normalfall uppgår till 40–48 procent för inkomster under brytpunkten och till 62–63 procent respektive 65–66 procent över brytpunkten.

Reglerna om positiv räntefördelning syftar till att ge enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer en möjlighet att få avkastningen på den del av inkomsten som utgör en kapitalinkomst beskattad som kapitalinkomst. Införandet av reglerna om positiv räntefördelning medförde att den tidigare överbeskattningen av kapitalinkomster hos enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer avskaffades.

Detta ledde också till neutralitet mellan dessa näringsidkare och ägare till fåmansaktiebolag. En ägare till ett fåmansaktiebolag kan låna ut medel till sitt bolag och beräkna avkastning i form av en marknadsmässig ränta som beskattas i inkomstslaget kapital med 30 procent och vidare beskattas aktieutdelning från ett aktiebolag inom vissa ramar i inkomstslaget kapital med lägre procentsats.

Rent tekniskt innebär räntefördelning att ett belopp som ska motsvara avkastning på i näringsverksamheten nerlagt kapital tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital samtidigt som motsvarande belopp minskar inkomsten av näringsverksamhet.

För att förhindra att privata skulder förs in i näringsverksamheten infördes samtidigt negativ räntefördelning. Denna innebär att en schablonmässigt beräknad ränta flyttas från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet. Till skillnad från positiv räntefördelning är den negativa räntefördelningen obligatorisk.

Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning trädde i kraft den 1 januari 1994. Reglerna finns numera i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och är tillämpliga på enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet samt på delägare i handelsbolag som är fysiska personer.

3.2.1 Hur räntefördelning görs

Positiv räntefördelning får göras under förutsättning att det vid utgången av det föregående beskattningsåret finns ett positivt kapitalunderlag, dvs. skillnaden mellan tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten är positiv. Om skulderna i stället är större än tillgångarna, dvs. kapitalunderlaget är negativt, ska negativ räntefördelning göras. För att undvika räntefördelning av obetydliga belopp finns en beloppsgräns som anger att räntefördelning bara ska göras om kapitalunderlaget är högre än 50 000 kronor eller lägre än -50 000 kronor. Ska flera kapitalunderlag beräknas gäller beloppen för summan av dessa kapitalunderlag.

Vid positiv räntefördelning bestäms räntan för beräkningen av räntefördelningsbeloppet till statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med sex procentenheter. Denna ränta multipliceras med det positiva kapitalunderlaget för att få fram det

maximala positiva fördelningsbeloppet. Detta belopp får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och tas upp som en intäkt i inkomstslaget kapital.

Om kapitalunderlaget är negativt ska det negativa fördelningsbeloppet dras av i inkomstslaget kapital och motsvarande belopp tas upp som en intäkt i näringsverksamheten. Det negativa fördelningsbeloppet beräknas genom att statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökas med en procentenhet. Denna procentsats multipliceras med det negativa kapitalunderlaget för att beräkna det negativa fördelningsbelopp som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader, ska såväl positivt som negativt fördelningsbelopp jämkas i motsvarande mån. Den positiva räntefördelningen är frivillig för att den enskilde näringsidkaren ska kunna välja om denne vill beskatta inkomsten och få sociala förmåner eller om näringsidkaren inom de ramar räntefördelningsberäkningen medger hellre vill beskattas för kapitalinkomst. Om ingen räntefördelning görs ett visst år eller om räntefördelning endast görs med en del av det tillåtna beloppet får resterande belopp sparas till ett senare år, sparat fördelningsbelopp. Om ett positivt fördelningsbelopp sparats och det ett senare år uppkommer ett negativt fördelningsbelopp ska det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

År då ingen räntefördelning görs på grund av att det positiva eller negativa kapitalunderlaget i verksamheten är högst 50 000 kronor kan inget fördelningsbelopp sparas. Det görs då inte heller någon kvittning av tidigare sparat fördelningsbelopp mot negativa fördelningsbelopp. I stället kommer det sparade fördelningsbeloppet att rullas vidare till nästa år, se HFD 2011 ref. 42. Positiv räntefördelning får inte leda till att det uppkommer underskott i näringsverksamheten. Positiv räntefördelning får därför inte göras med ett högre belopp än som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat. Vid beräkningen av detta ska resultatet av näringsverksamheten ökas med avdrag för egenavgifter, avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionsspar-konto, avdrag för avsättning till periodiseringsfond, och avdrag för avsättning till expansionsfond. Resultatet ska minskas med sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter,

återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återfört avdrag för avsättning till expansionsfond. Det justerade resultatet beräknas på samma sätt för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

3.2.2 Kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare

Bestämmelser om kapitalunderlag finns i 33 kap. 8–18 §§ IL. Kapitalunderlaget är för enskilda näringsidkare och dödsbon som driver näringsverksamhet skillnaden mellan tillgångarna och skulderna i verksamheten vid utgången av föregående beskattningsår. Vissa justeringar enligt följande måste dock göras. Outnyttjade underskott i verksamheten från föregående år, kvarstående sparat räntefördelningsbelopp, särskild post samt övergångspost ska öka underlaget. Underlaget ska minska med 78 procent av expansionsfonden vid utgången av föregående år och tillskott från föregående år som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Bedömningen av vad som utgör tillgångar i verksamheten ska göras bl.a. med ledning av god redovisningssed. I 13 kap. 1 och 7 §§ IL anges vilka tillgångar som ingår i näringsverksamheten. Vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångar som huvudregel tas upp till det skattemässiga värdet.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas dock bara upp till halva beloppet eftersom de är obeskattade medel.

En fastighet som är en kapitaltillgång i näringsverksamheten tas enligt huvudregeln upp till det skattemässiga värdet. Enligt en alternativregel får en fastighet som är kapitaltillgång i verksamheten och som förvärvats före den 1 januari 1991 i stället tas upp till ett värde som utgår från att den förvärvats den 1 januari 1993. Anskaffningsutgiften ska anses motsvara en viss del av 1993 års taxeringsvärde minskat med vissa gjorda värdeminskningssavdrag.

Om en fastighet som är en kapitaltillgång har förvärvats genom ett benefikt fång men mot viss betalning, s.k. blandat fång, övertar förvärvaren överlåtarens anskaffningsutgift. Vederlagsreverser är vanliga vederlag vid sådana fång såsom övertagande av fastighetslån eller dylikt.

För en fastighet som förvärvats 1996 eller senare får i vissa fall en särskild post beräknas enligt 33 kap. 15–17 §§ IL. Reglerna är

frivilliga och innebär att negativ räntefördelning inte behöver göras till den del den beror på att fastighetsförvärvet minskar kapitalunderlaget. Kapitalunderlaget kan bli negativt om värdet på fastigheten understiger de förpliktelser som uppkommit genom förvärvet t.ex. övertagna fastighetslån, lämnad revers eller nya lån som tagits från utomstående för att lösa fastigheten. Den särskilda posten bestäms till ett belopp som motsvarar det negativa fördelningsunderlag som hänför sig till fastighetsförvärvet. Den särskilda posten får dock endast utnyttjas för att undvika negativ räntefördelning. Den kan aldrig medföra positiv räntefördelning. Kapitalunderlaget får ökas med den särskilda posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i verksamheten.

För att undvika att gamla förluster, från tiden innan räntefördelning började tillämpas 1994, kan leda till negativ räntefördelning infördes en övergångspost som var lika stor som det negativa kapitalunderlaget som fanns när räntefördelningssystemet infördes. Övergångsposten neutraliserade det negativa underlaget det första året reglerna tillämpades och läggs därefter till kapitalunderlaget varje år även om det leder till att kapitalunderlaget blir positivt. Bestämmelserna om övergångspost gäller även för delägare i handelsbolag.

Näringsverksamhetens skulder minskar kapitalunderlaget. Vilka skulder som hör till näringsverksamheten ska i princip avgöras utifrån god redovisningssed enligt propositionen Fortsatt reformering av företagsbeskattningen (prop. 1993/94:50 s. 229). För enskilda näringsidkare gäller dock att en skuld inte ska räknas till näringsverksamheten om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten, se 13 kap. 8 § IL. Som tillgångar eller skulder räknas inte fordringar eller skulder som bl.a. avser kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och egenavgifter.

Även avsättningar, som gjorts vid beskattningen ska minska kapitalunderlaget såsom avsättningar till periodiseringsfond, 78 procent av avsatta medel till expansionsfond, avsättningar till ersättningsfond och avsättningar för framtida utgifter. Anledningen till att 78 procent av avsatta medel till expansionsfond ska beaktas är att näringsidkaren har betalat 22 procent i expansionsfondsskatt.

3.2.3 Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag

Bestämmelser om kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare som är fysiska personer finns i 33 kap. 19 och 20 §§ IL. Kapitalunderlaget utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen beräknad enligt 50 kap. IL vid det föregående beskattningsårets utgång eller för andel som är lagertillgång, andelens skattemässiga värde vid det föregående beskattningsårs utgång med vissa justeringar.

Oavsett om andelen är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska vissa justeringar göras av det beräknade värdet på andelen. Värdet på andelen ska ökas med kvarstående sparad räntefördelingsbelopp och eventuell övergångspost. Vidare ska en minskning ske för sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget och lån från bolaget till delägaren eller någon närstående till delägaren under det aktuella beskattningsåret, om räntan på lånet inte är marknadsmässig.

3.2.4 Makar som bedriver verksamhet gemensamt

Om makar bedriver enskild näringsverksamhet tillsammans ska var och en göra räntefördelning för sig på sitt kapitalunderlag i verksamheten. Kapitalunderlaget ska delas upp mellan makarna på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten, 33 kap. 18 § IL och 60 kap. 11 § IL. Fördelningen sker utifrån hur stor behållning som finns på deras respektive kapitalkonton. Beloppsspärren på 50 000 kronor gäller för vardera maken. För handelsbolagsdelägare utgår kapitalunderlaget från den justerade anskaffningsutgiften eller för andelar som är lagertillgångar från det skattemässiga värdet på andelen. Det innebär att endast delägare i handelsbolaget kan göra räntefördelning. Om makar ska räntefördela måste båda makarna vara delägare i bolaget. Båda makarna får då göra räntefördelning var för sig på grundval av sin justerade anskaffningsutgift på sin andel i bolaget.

3.2.5 Överföring av övergångspost och sparad räntefördelning

En övergångspost kan i vissa fall övergå till annan. Om näringsverksamheten övergår till en fysisk person genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över övergångsposten.

För att underlätta generationsskiften får förvärvaren vid benefika fång helt eller delvis ta över sparad räntefördelningsbelopp. Detta gäller om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Om inte samtliga tillgångar i näringsverksamheten övergår, får sparad räntefördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten.

Sparad räntefördelningsbelopp kan däremot inte överlåtas till någon annan vid onerösa fång. Detta gäller även då hela näringsverksamheten överlåts.

3.3 Expansionsfond

Ett aktiebolag betalar inkomstskatt i form av bolagsskatt på verksamhetens vinst. För att ge näringsidkare möjligheter att bl.a. kunna investera i verksamheten med samma skattekonsekvenser som gäller för fåmansägda aktiebolag infördes regler om expansionsfonder.

Reglerna om expansionsfonder infördes ursprungligen genom lagen (1993:1537) om expansionsmedel och finns numera i 34 kap. IL. Reglerna tillämpas på enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. När det gäller handelsbolag ska avdraget beräknas för varje delägare och avsättningen görs hos delägarna. Reglerna gäller inte för näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person.

3.3.1 Avdrag för avsättning till expansionsfond

Vid beräkning av resultatet i näringsverksamheten får avdrag göras för medel som satts av till expansionsfond. En statlig inkomstskatt som uppgår till samma skattesats som bolagsskatten, expansionsfondsskatt, betalas på det avsatta beloppet. Expansionsfonden blir föremål för progressiv beskattning när medlen tas ut ur verksamheten. En minskning av expansionsfonden tas därför upp till beskattning i näringsverksamheten samtidigt som expansionsfondsskatten återbetalas till näringsidkaren.

Det finns två beloppsbegränsningar vid beräkning av avdrag för expansionsfond. Den ena är kopplad till en inkomst och den andra till ett kapitalunderlag. Det är den lägsta av dessa två beloppsbegränsningar som avgör avsättningens storlek. Det finns inget krav på kontoinsättning eller dylikt och avsättningen kan behållas så länge reglerna för kapitalunderlag medger.

En ökning av expansionsfonden får inte medföra underskott i verksamheten. Ökning får därför ske med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfonden justerat resultat. Vid beräkningen av detta resultat ska gjorda avdrag för egenavgifter, premier för pensionsförsäkring, inbetalning på pensionssparkonto samt särskild löneskatt på pensionskostnader läggas till resultatet före avdrag för avsättning till expansionsfond. Erhållen sjukpenning samt föregående års avsättning till egenavgifter ska dras ifrån detta resultat.

För att näringsidkare inte ska kunna använda tillgångar motsvarande expansionsfonden för privat bruk finns ett tak för de totala avsättningarna. För enskilda näringsidkare är det högsta tillåtna expansionsfondsbeloppet kopplat till det egna kapitalet vid beskattningens årets utgång på ett sådant sätt att expansionsfonden inte får tas upp till högre belopp än det s.k. takbeloppet som är 128,21 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Det innebär att expansionsfonden inte får överstiga värdet av tillgångarna minskat med skulderna efter det att medel tagits ut för att betala expansionsfondsskatten. Även för delägare i handelsbolag finns det ett takbelopp. För dessa får expansionsfonden inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt.

3.3.2 Kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare

Bestämmelser om beräkning av kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare finns i 34 kap. 6–10 §§ IL. Kapitalunderlaget är skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång med vissa justeringar. Vilka tillgångar och skulder som ska beaktas samt hur de ska värderas avgörs i princip på samma sätt som vid räntefördelning. Vissa justeringar måste på samma sätt som vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning göras för outnyttjade underskott vid beskattningsårets utgång, övergångspost och tillskott. För att undvika negativ räntefördelning vid benefika och blandade fång av fastigheter som är kapitaltillgångar finns regler om beräkning av en särskild post som neutraliserar det negativa kapitalunderlag som uppstår på grund av förvärvet, se avsnitt 3.2.2. För att undvika att expansionsfonden helt eller delvis måste återföras till beskattning vid benefikt eller blandat fång av en fastighet (arv, testamente, gåva eller bodelning vid upplösning av äktenskap) får en motsvarande särskild post öka kapitalunderlaget. Regler om en särskild post vid beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond finns i 34 kap. 8–10 §§ IL. Även övergångsposten får öka kapitalunderlaget.

3.3.3 Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag

Bestämmelser om kapitalunderlag för fysiska personer som är delägare i handelsbolag finns i 34 kap. 13 § IL.

Kapitalunderlaget beräknas på motsvarande sätt som vid räntefördelning, se avsnitt 3.2.3, med den skillnaden att värdet på andelen beräknas med ledning av förhållandena vid beskattningsårets utgång och inte vid det föregående beskattningsårets utgång. Årets avsättning till expansionsfond får inte öka värdet på den justerade anskaffningsutgiften.

3.3.4 Makar som bedriver verksamhet gemensamt

Makar som tillsammans bedriver enskild näringsverksamhet kan göra avsättning till expansionsfond. Avsättning ska då göras av vardera maken för sig. Kapitalunderlaget fördelas mellan makarna utifrån

deras andel av det totala kapitalet i verksamheten. Bestämmelser om fördelning av kapitalunderlaget finns i 34 kap. 11 § samt 60 kap. 11 § IL.

I handelsbolag är det endast delägare som får göra avsättning till expensionsfond. Det innebär att om endast en av makarna är delägare kan avsättningen bara göras av den maken.

3.3.5 Återföring av expensionsfond

Med återföring av ett avdrag avses enligt 2 kap. 34 § IL att ett belopp som motsvaras av ett gjort avdrag tas upp som intäkt. En återföring av en expensionsfond innebär således att hela eller en del av expensionsfonden upplöses och tas upp till beskattning genom att det återförda beloppet läggs till vid beräkningen av resultatet av näringsverksamheten. Det återförda beloppet beskattas både med progressiv inkomstskatt och sociala avgifter. Den tidigare betalda expensionsfondsskatten återbetalas. Bestämmelser om återföring av expensionsfond finns i 34 kap. 14–17 §§ IL.

Det finns inte någon i förväg bestämd tidsgräns för när fonden ska återföras. Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får helt eller delvis återföra fonden när de önskar. Hela eller en del av fonden måste dock återföras om taket, kapitalunderlaget, för den maximala avsättningen har minskat. Fonden måste också återföras när näringsverksamheten upphör. Detsamma gäller när en handelsbolagsdelägare avyttrar andelen i handelsbolaget eller denna övergår till en ny ägare på annat sätt. Extraordinära händelser som att den enskilde näringsidkaren avlider eller försätts i konkurs medför också att fonden måste återföras. Slutligen ska fonden återföras vid beslut att handelsbolaget ska träda i likvidation eller om delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

3.3.6 Överföring av expensionsfond

För att underlätta generationsskiften och byte av företagsform finns möjlighet att i vissa fall föra över expensionsfonden till en annan person eller näringsverksamhet utan att fonden behöver återföras till beskattning. Bestämmelser om när fonden får överföras finns i 34 kap. 18–23 §§ IL.

En enskild näringsidkare får föra över fonden till en annan enskild näringsidkare, till en fysisk person som är delägare i handelsbolag samt till aktiebolag om vissa i lagen angivna förutsättningar är uppfyllda.

Delägare i handelsbolag kan överlåta fonden till en annan handelsbolagsdelägare samt till en enskild näringsverksamhet. Den som övertar fonden inträder i överlåtarens ställe och behöver således inte betala expansionsfondsskatt på de övertagna fondmedlen. För att överföring ska vara möjlig för en enskild näringsidkare måste reelltillgångar övergå till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren ta över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren.

Det krävs också att mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att denne tar över fonden eller del av den eller att parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om överlåtelsen. Vidare krävs att mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 78 procent av den övertagna expansionsfonden och att det som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten eller till 185 procent av reelltillgångarnas värde tre år tidigare.

För att en enskild näringsidkare ska kunna föra över en expansionsfond till ett handelsbolag krävs att samtliga reelltillgångar förs över till ett handelsbolag som näringsidkaren är ägare till och att denne begär att expansionsfonden inte ska återföras.

För att en enskild näringsidkare ska kunna föra över en expansionsfond till ett aktiebolag krävs att samtliga reelltillgångar överlåts till ett aktiebolag som denne äger, näringsidkaren begär att expansionsfonden inte ska återföras samt att tillskott görs till bolaget motsvarande minst 78 procent av expansionsfonden.

Om en enskild näringsidkare tillskiftas reelltillgångar från ett handelsbolag som näringsidkaren är delägare i vid bolagets upplösning får en expansionsfond föras över om delägaren begär att expansionsfonden inte ska återföras och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning.

En expansionsfond får tas över om en handelsbolagsdelägars andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning

och mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att denne tar över expansionsfonden eller parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet. Det finns dock en begränsning till den justerade anskaffningsutgiften för andelen vid överföringstidpunkten och till detta värde tre år tidigare.

3.4 Periodiseringsfond

I förarbetena till 1990 års skattereform lämnade Utredningen om reformerad företagsbeskattning ett förslag om att införa regler om periodiseringsfonder (SOU 1989:34 s. 248 f.). Syftet var att periodiseringsfonderna skulle komplettera utredningens förslag om nuvärdesavskrivning på inventarier. Regeringen ansåg dock att de föreslagna reglerna hade vissa brister som skulle innebära ett komplicerande inslag i beskattningen för både företag och skatteförvaltningen (prop. 1989/90:110 s. 542 f.). De ansågs även kunna ge negativa effekter genom att utgöra ett incitament till oönskad skatteplanering. Regeringen uttalade dock att förslaget hade förtjänster och borde bli föremål för fortsatt utredning.

Frågan om införande av nuvärdesavskrivning samt periodiseringsfonder utreddes därefter av 1992 års företagsskatteutredning som i sitt första delbetänkande Fortsatt reformering av företagsbeskattningen ansåg att varken periodiseringsfonder eller nuvärdesavskrivning borde införas (SOU 1992:67 s. 57 f.). I enlighet med direktiven lämnade utredningen ändå ett förslag om en modell för periodiseringsfonder. Enligt modellen skulle möjligheten att sätta av till periodiseringsfonder inte bara omfatta aktiebolag utan även fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet samt delägare i handelsbolag.

Efter att flera remissinstanser framhållit vikten av att införa periodiseringsfonder bearbetades de föreslagna reglerna inom Finansdepartementet och i departementspromemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. (Ds 1993:28 s. 232 f.) presenterades ett förslag till regler om periodiseringsfond som i huvudsak överensstämde med den modell som hade tagits fram av 1992 års företagsskatteutredning.

I propositionen Fortsatt reformering av företagsbeskattningen uppgav regeringen att den övergripande bedömningen var att skatte-

satsen för aktiebolag skulle sänkas samtidigt som företagens reserveringsmöjligheter skulle begränsas (prop. 1993/94:50 s. 210 f.). Som ett led i detta föreslogs att den dåvarande avsättningsmöjligheten till skatteutjämningsreserv skulle avskaffas. För att företagen även i framtiden skulle kunna finansiera investeringar med eget kapital ansåg regeringen i stället att en möjlighet till avsättning till periodiseringsfonder skulle införas. Periodiseringsfonderna skulle också ge möjlighet till förlustutjämnning bakåt i tiden. Regeringen ansåg även att fysiska personer som bedriver näringsverksamhet skulle omfattas av reglerna.

Regeringens förslag ledde till lagstiftning och bestämmelserna om periodiseringsfonder togs in i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Reglerna finns numera i 30 kap. IL.

3.4.1 Avdrag för avsättning till periodiseringsfond

Bestämmelser om avsättning till periodiseringsfond för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet finns i 30 kap. 1, 2, 4 och 6 §§ IL.

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond får göras med högst 30 procent av ett för fonden justerat positivt resultat. Det resultat som avses är det skattemässiga resultatet i näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det resultatet ökas med avdrag som gjorts för egenavgifter, premie för pensionsförsäkring, inbetalning på pensionssparkonto, särskild löneskatt på pensionskostnader och avsättning till expansionsfond. Vidare ska resultatet minskas med sjukpenning och liknande ersättning, återfört avdrag för egenavgifter och återfört avdrag för avsättning till expansionsfond.

Avdraget för avsättning till periodiseringsfond ska när det gäller handelsbolag beräknas för varje delägare för sig och avsättningen ska göras hos delägaren.

Varje års avsättning bildar en egen fond. Näringsidkaren betalar varken inkomstskatt eller sociala avgifter på det avsatta beloppet.

3.4.2 Återföring av periodiseringsfond

Näringsidkaren har möjlighet att själv avgöra när en periodiseringsfond helt eller delvis ska återföras. En fond måste dock återföras senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget för avsättningen gjordes. När återföring sker ska den äldsta fonden återföras först. Att en fond återförs innebär att det återförda beloppet tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Bestämmelser om återföring av periodiseringsfond finns för fysiska personer i 30 kap. 7, 9 och 10 §§ IL.

En periodiseringsfond måste återföras även om sexårsfristen inte löpt ut om näringsverksamheten upphör, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, andelen i handelsbolaget avyttras eller beslut fattas att handelsbolaget ska träda i likvidation eller att delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

3.4.3 Överföring av periodiseringsfond

För att underlätta generationsskiften samt byten av företagsform finns möjlighet att överföra en periodiseringsfond till annan fysisk eller juridisk person utan att fonden behöver återföras till beskattning. Regler om i vilka fall fonder får tas över finns i 30 kap. 11–13 samt 15 §§ IL.

En person som bedriver enskild näringsverksamhet har möjlighet att låta ett aktiebolag eller en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet ta över hela eller del av en periodiseringsfond. Även handelsbolag har möjlighet att föra över en periodiseringsfond till både enskilda näringsidkare och aktiebolag. För att överlåtelse ska få ske måste vissa villkor vara uppfyllda.

Effekterna av att fonden överförs är att mottagaren ska anses ha gjort avdraget och avsättningen för det beskattningsår som avdraget faktiskt hänför sig till. Om fonden förs över till ett aktiebolag i samband med överföring av näringsverksamheten eller driften av den krävs att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning och att det lämnas tillskott som motsvarar fonden. För att säkerställa att återföringen blir föremål för dubbelbeskattning efter att den överförts till aktiebolaget får tillskottet inte räknas in i omkostnads-

beloppet för aktierna i bolaget. Detta gäller såväl när överlåtaren är en enskild näringsidkare som när denne är ett handelsbolag. Kopplingen till överföring av driften gäller dock bara enskilda näringsidkare.

Förs fonden över från en enskild näringsverksamhet till en annan enskild näringsverksamhet krävs att mottagaren tar över hela verksamheten en verksamhetsgren eller en ideell andel genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Vidare krävs att reallgångar övertas. Dessutom måste mottagaren vid arv och testamente förklara att denne tar över fonden eller del av den. Vid gåva eller bodelning krävs att parterna träffar skriftligt avtal om övertagandet. Det krävs också att mottagaren övertar tillgångar, minskat med övertagna skulder, som motsvarar minst den övertagna periodiseringsfonden eller delen av fonden och att det som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

4 Utländsk rätt m.m.¹

4.1 Danmark

I Danmark skiljs mellan personlig inkomst, kapitalinkomst, aktieinkomst och CFC-inkomst (inkomster i utlandet som lågbeskattas). Personlig inkomst är alla inkomster som inte faller in under någon av de andra inkomstkategorierna. Således utgörs personlig inkomst av löneinkomster, näringsinkomster, pensionsinkomster och gåvor. Kapitalinkomster är som utgångspunkt skattefria. Behandlingen av olika typer av kapitalinkomster regleras emellertid särskilt och innebär i praktiken att de flesta av dem ändå beskattas. Så är till exempel inkomst från försäljning av fast egendom som inte utgör privatbostad en beskattningsbar inkomst av kapital. Likaså beskattas aktievinster, immateriella tillgångar, obligationer och fordringsrätter.

Den som bedriver personligt ägd självständig förvärvsverksamhet (personligt eget selvstændig erhvervsvirksomhed) har möjlighet att välja mellan tre olika sätt att beskattas på; enligt de allmänna regler som gäller för fysiska personer, enligt verksamhetsordningen eller kapitalavkastningsordningen. Ordning väljs i samband med deklARATIONEN. Handelsbolagsdelägare kan inte välja någon av dessa ordningar.

Verksamhetsordningen förutsätter att näringsidkaren redan från början av räkenskapsåret håller verksamhetens ekonomi avskild från den privata. Näringsidkaren ska föra självständiga räkenskaper för verksamheten som skiljer mellan dennes privata ekonomi och verksamhetens. Av dessa ska bland annat framgå vilka överföringar som gjorts i den ena eller andra riktningen.

Den som väljer verksamhetsordningen får från sin personliga inkomst dra av verksamhetens ränteutgifter. Annars gäller att ränte-

¹ Informationen i avsnitten 4.1–4.5 är hämtad från respektive lands skatteverks eller finansdepartements hemsida och från IBFD:s databas.

utgifter dras av mot kapitalinkomster. Näringsidkaren har också en möjlighet att spara vinst i verksamheten, varvid denna beskattas i nivå med bolagsskatten. När avsättningen upplöses beskattas den som på personlig inkomst samtidigt som näringsidkaren får tillgodoräkna sig den redan betalda skatten.

Näringsidkare som väljer verksamhetsordningen ska beräkna ett kapitalavkastningsunderlag varje år. Det motsvarar det egna kapitalet i verksamheten, beräknat enligt särskilda regler. (Se mer om dessa nedan.) Om underlaget är positivt kan en del av överskottet från verksamheten beskattas som kapitalinkomst. Denna del kallas kapitalavkastning (kapitalafkast). Kapitalavkastningen beräknas genom att avkastningsunderlaget multipliceras med en procentsats (afkastsatsen) som fastställs varje år. Beloppet ska motsvara riskfri avkastning på investerat kapital. Det innebär att en obligationsränta används. För 2014 är räntesatsen två procent.

För den som använder sig av verksamhetsordningen ska värden fastställas på de tillgångar och skulder som tillskjuts verksamheten genom att ett s.k. tillskottskonto (inskudskontoen) ska upprättas. Kontots positiva värde är avgörande för hur mycket näringsidkaren kan ta ut ur verksamheten utan att det får skattekonsekvenser i form av en räntekorrektion. Kontots storlek kan variera från år till år beroende på gjorda uttag från eller tillskott till verksamheten. Om kontot blir negativt betyder det att näringsidkaren har ”lånat” från verksamheten och i så fall reduceras storleken på de ränteutgifter som får dras av från verksamhetens överskott genom en s.k. räntekorrektion. Den syftar till att säkerställa att den skattskyldige inte får skattemässiga fördelar genom att härleda privata skulder till näringsverksamheten. Det belopp som beräknas vid räntekorrekturen läggs till den personliga inkomsten samtidigt som det dras av från kapitalinkomsterna. Ett negativt tillskottskonto kan emellertid nollställas om den skattskyldige kan visa att alla tillgångs- och skuldposter som hör till verksamheten har medtagits och att de medtagna skuldposterna uteslutande är betingade av verksamheten.

Den som väljer kapitalavkastningsordningen kan använda den ovan nämnda möjligheten att beskatta en del av verksamhetens överskott som inkomst av kapital. Kapitalavkastningsunderlaget utgörs av alla tillgångar i verksamheten, med undantag för exempelvis delägarätter,

kontanta medel, fordringar, finansiella tillgångar såsom aktier och andelsbevis.

Även den som har valt kapitalavkastningsordningen kan spara vinst i verksamheten. I förhållande till verksamhetsordningen finns emellertid vissa begränsningar. Avsättningen får bl.a. högst uppgå till 25 procent av årets överskott.

Överskottet från personligt ägd förvärvsverksamhet – som beräknas på bokföringsmässiga grunder och i förekommande fall efter att någon av de ovan behandlade ordningarna har valts – beskattas på samma sätt som personlig inkomst, dvs. på samma sätt som en löneinkomst av samma storlek. På överskottet utgår kommunalskatt, bundskatt², sundhetsskatt och på inkomster över en viss nivå topskatt³. Dessutom utgår socialavgifter (arbetsmarkedsbidrag). Den del av överskottet som i förekommande fall flyttas till inkomst av kapital enligt reglerna om kapitalavkastning ligger inte till grund för socialavgifter. Om verksamhetsordningen har valts kommer ränteutgifter också att minska underlaget för socialavgifterna. Socialavgifterna får dras av vid beräkning av den personliga inkomsten. Enskilda näringsidkare får, liksom de som uppbär löneinkomster, också göra ett särskilt avdrag (beskäftigelsesfradrag) som beräknas på samma underlag som socialavgifterna.

För inkomst av kapital gäller olika skattesatser beroende på inkomstens storlek.

4.2 Norge

Till grund för beskattningen i Norge ligger vad som kallas alminnelig inntekt. Med det avses den nettointäkt som uppkommer sedan alla skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader har beaktats. På den allminneliga inntekten utgår som huvudregel skatt till kommunerna och fylkeskommunerna samt bolagsskatt till staten. I den allminneliga inntekten för fysiska personer ingår något som kallas personinntekt. På den utgår även en s.k. toppskatt. Per-

² Bundskatt är en skatt som alla som har inkomst betalar. Bundskatten beräknas på den personliga inkomsten, med tillägg av positiv nettokapitalinkomst. Bundskatt utgår emellertid endast på den del av den personliga inkomsten som överstiger ett personligt avdrag som är lägre för dem under 18 år.

³ Om en gift persons inkomst inte överstiger tröskelvärdet ökar mellanskillnaden tröskelvärdet för maken eller maken.

soninntekten utgörs av inkomster från eget arbete såsom lön, pensioner men även, med en del undantag, ersättningar från det norska trygghetssystemet. Personinntekten ligger även till grund för socialförsäkringsavgifter (trygdeavgift).

I Norge beskattas enskilda näringsidkare (personlige næringsdrivende/enkeltpersonforetak) efter en klyvningsmodell (skjermningsmetode) som kallas företagsmodellen. Enligt denna modell ska inkomsterna från verksamheten, efter avdrag för en riskfri normalavkastning (skjermningsfradrag), beskattas löpande som personinntekt. Detta gäller oavsett om överskottet tas ut från verksamheten eller inte. Reglerna om beräkning av personinntekt tar sin utgångspunkt i beräkningsenhetens nettointäkt före avdrag för underskott som kan rullas framåt i tiden. Inkomster som normalt inte har direkt betydelse för verksamheten ingår inte. Således görs justeringar för en del intäkter och kostnader, t.ex. hänförliga till finansiella instrument eller till realkapital som inte har använts i verksamheten. Dessutom undantas, som ovan nämnts, en beräknad normalavkastning på investeringarna i näringsverksamheten. Denna kommer således att beskattas som en alminnelig inntekt och blir alltså inte föremål för toppskatt.

Personinntekten beräknas som huvudregel särskilt för varje åtskild verksamhet. Om den skattskyldige fört gemensamma räkenskaper för olika verksamheter får denne dela upp intäkterna och kostnaderna m.m. på de enskilda verksamheterna/beräkningsenheterna. För vissa typer av verksamheter ska personinntekten alltid beräknas separat för den verksamheten medan i andra fall, om det finns innehållsmässigt och ekonomiskt samband mellan dem, får beräkningen av personinntekten baseras på flera verksamheter.

Personinntekten kan, för var och en av beräkningsenheterna, reduceras med ett särskilt avdrag, det tidigare nämnda skjermningsfradraget. Det beräknas baserat på ett kapitalunderlag som multipliceras med en klyvningsränta (skjermningsrente) som årligen fastställs av det norska finansdepartementet. I kapitalunderlaget ingår de tillgångar och skulder som genererar de intäkter och kostnader som personinntekten beräknats baserat på. Tillgångarna tas upp till sina skattemässiga värden. Värdet på de tillgångar som ingår i underlaget beräknas som huvudregel till medelvärdet mellan årets ingående och utgående värde. Detta medelvärde multipliceras sedan med klyvningsräntan.

4.3 Finland

I Finland fördelas rörelseidkares/yrkesutövares företagsinkomst mellan kapital- och förvärvsinkomst. Jordbruksverksamhet beskattas enligt särskilda regler och inkomster från skogsbruk utgör inkomst av kapital. Värdet av eget arbete beskattas emellertid som företagsinkomst.

Företagsinkomsten som ska fördelas erhålls genom att förlusterna från föregående år dras av från årets resultat. Förlusten fastställs antingen som näringsverksamhetens förlust eller så överförs den efter yrkande från näringsidkaren helt eller delvis för att dras av från kapitalinkomsterna under samma år. Om de privata uttagen är större än näringsverksamhetens resultat har varit, anses en del av lånet för näringsverksamheten ha använts för de privata uttagen. En relativ andel av låneräntorna ska inkluderas i näringsverksamhetens resultat. Denna andel av räntorna kan inte dras av någonstans, utan betraktas som ränta på annat lån.

För den företagsinkomst som ska fördelas fastställs först kapitalinkomstandelen. Kapitalinkomsten är en 20 procents årlig avkastning på förra årets nettoförmögenhet. Den näringsidkare som vill kan begära att 10 procent eller ingen del av nettoförmögenheten ska utgöra kapitalinkomstandel. Yrkandet ska framställas i deklARATIONEN. Från den företagsinkomst som ska fördelas dras kapitalinkomstandelen av och differensen utgör förvärvsinkomstandelen. Dessa förvärvsinkomster inkluderas i rörelseidkarens andra förvärvsinkomster, till exempel löneinkomster. Beskattningen av förvärvsinkomster är progressiv.

Näringsverksamhetens nettoförmögenhet utgörs av skillnaden mellan näringsverksamhetens tillgångar och skulder. I tillgångarna inkluderas också en viss del av näringsverksamhetens utbetalda löner. Detta görs av Skatteförvaltningen. Trots att endast en viss del av sådana utdelningar som näringsidkaren har fått utgör skattepliktig inkomst för näringsverksamheten, räknas aktier i sin helhet till nettoförmögenheten. Kapitalet (depositionen) på ett normalt bankkonto som anknyter till näringsverksamheten hör inte till näringsverksamhetens tillgångar. Den ränteinkomst som ackumuleras på bankkontot beskattas i stället med en källskatt. På grund av detta beaktas inte kapitalet på bankkontot vid uträkningen av nettoförmögenheten.

4.4 Tyskland

Den tyska inkomstskatten är indelad i sju kategorier. Varje sådan har sina egna regler för beräkning och fastställande av beskattningsunderlaget. Inkomsterna hänförs till kategorierna: 1. jord- och skogsbruk, 2. handel och affärsrörelse, 3. oberoende och individuellt utförda yrkestjänster (fria yrken), 4. tjänst, inklusive ersättning för tidigare anställning, 5. kapitalinvesteringar, 6. uthyrning av fast egendom samt viss fysisk lös egendom och royalties respektive 7. annan inkomst, såsom privata transaktioner, underhåll och livräntor etc. Med fria yrken avses t.ex. av staten certifierade ingenjörer och arkitekter, läkare, tandläkare, advokater, affärsrådgivare och skattekonstuler.

När det gäller beskattningen av näringsverksamhet kommer de tre första kategorierna i fråga. I kategorierna 1 och 2 beräknas den beskattningsbara inkomsten genom en jämförelse av det egna kapitalet vid räkenskapsårets slut och motsvarande vid utgången av närmast föregående räkenskapsår (nettovärdemetoden). Uttag som skett under året för privata ändamål eller annars för annat ändamål än verksamheten adderas till inkomsten, medan kapitaltillskott dras ifrån. Om vinsten och omsättningen understiger vissa belopp får dock en kontantmetod användas i stället. I kategori 3 får en skattskyldig använda nettovärdemetoden. Huvudregeln i det fallet är dock att bruttointäkterna reduceras med inkomstrelaterade kostnader enligt en kontantmetod.

Inkomsterna från alla sju kategorierna adderas. Denna totala inkomst, minskad med individuella avdrag, är det beskattningsunderlag som skattesatser och skatterabatter tillämpas på.

Principerna för beskattning av inkomster från affärsrörelser och från utövande av fria yrken är desamma när det gäller fysiska och juridiska personer. Avseende fysiska personer gör skattelagstiftningen åtskillnad mellan inkomster som intjänats i enskild firma, inkomst från ett skattemässigt delägarskap (*Mitunternehmerschaft*), vilket innefattar civilrättsliga handels- och kommanditbolag, en kommanditdelägars inkomst respektive varje inkomst som följer av nu nämnda tre aktiviteter. Inkomst från ett skattemässigt delägarskap beskattas hos delägarna.

Varje aktivitet som utförs självständigt, fortlöpande och med vinstsyfte på den fria marknaden, utom fria yrken samt jord- och skogsbruk, anses vara en affärsrörelse.

Tillgångarna i en affärsrörelse tas upp till bokfört värde och i enlighet med vissa ytterligare krav i skattelagstiftningen. Värderingen av tillgångar och skulder sker vid utgången av beskattnings- eller kalenderåret. Avskrivningar är obligatoriska och sker på olika sätt när det gäller fast och lös egendom och vissa ytterligare regler avser skillnader i avskrivningstakten. Reserver och avsättningar reducerar den beskattningsbara inkomsten. När det gäller jord- och skogsbruk finns vissa skatterabatter förutsatt att den totala inkomsten från samtliga inkomst kategorier inte överstiger 30 700 euro.

4.5 Nederländerna

I Nederländerna delas de beskattningsbara inkomsterna in i tre kategorier. De avser i tur och ordning inkomst från arbete och bostäder som bebos av ägaren, inkomst från större aktieinnehav och inkomst från besparingar och investeringar.

Den första kategorin indelas i sex olika källor: 1. pågående och tidigare anställning, 2. affärsverksamhet, 3. annan verksamhet, 4. periodiska betalningar och pensioner från individer (underhåll) eller försäkringsbolag, 5. periodiska betalningar från staten eller ett offentligt organ (t.ex. ålderspension) respektive 6. ägarbebodd bostad.

En inkomst från källan affärsverksamhet är beskattningsbar enbart om den härrör från deltagande i näringslivet, den förvärvats avsiktligt och det funnits en rimlig förväntan om vinst. Kapitalinkomster som inte faller inom kategorierna två och tre är normalt skattefria. Om en sådan inkomst har sin grund i icke spekulativa transaktioner kan den dock i vissa fall betraktas som inkomst av affärsverksamhet.

Alla inkomster som omfattas av den första kategorin, minskade med individuella avdrag och skatterabatter, är föremål för progressiva skattesatser. Den beskattningsbara inkomsten beräknas enligt en kontantmetod i samtliga fall utom för källan affärsverksamhet där intäkter och kostnader tas upp enligt bokföringsmässiga grunder.

Inkomsten från varje kategori behandlas vanligtvis separat och överskott och underskott kan inte kvittas mellan kategorierna. Underskott inom kategori ett får sparas i nio år eller kvittas mot inkomster tre år bakåt i tiden.

Den beskattningsbara inkomsten från källan affärsverksamhet utgörs av ”vinsten”, vilken beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om inte annat anges i skattelagstiftningen. Regelverket innehåller ett antal undantag. Exempelvis är inkomster från skogsbruk skattefria. Ett annat exempel är om den som har jordbruksinkomster säljer jordbruksmark för annan användning. I ett sådant fall ingår inte kapitalvinsten (eller förlusten) i beräkningen av vinsten i affärsverksamheten.

4.6 Etableringsfriheten inom EU och EES

Frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas kompetens. Av EU-domstolens rättspraxis följer dock att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta unionsrätten när de utövar sin kompetens.⁴ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget, innehåller förbud mot diskriminering av utländska intressen och inskränkningar av de grundläggande friheter som följer av fördraget. Rent interna förhållanden omfattas inte, utan det krävs att det rör en gränsöverskridande situation. När EU-domstolen prövar om nationella skatteregler strider mot den fria rörligheten prövas om den skattskyldige utnyttjat någon av EUF-fördragets friheter, om den nationella skatteregeln hindrar den fria rörligheten och i så fall om hindret kan rättfärdigas och om skatteregeln är proportionell. Om regeln inte kan rättfärdigas får den inte tillämpas.

EUF-fördragets regler säkerställer primärt den fria rörligheten inom EU-området. Eftersom motsvarande regler om fri rörlighet även finns i Europeiska ekonomiska samarbetsavtalet, förkortat EES-avtalet, gäller den fria rörligheten även inom EES. Utgångspunkten är att bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet ska tolkas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i EUF-fördraget.⁵

Etableringsfriheten regleras i artikel 49 i EUF-fördraget. Enligt denna ska inskränkningar för medborgare (även företag) i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium

⁴ Se bl.a. p. 29 i mål C-123/11, A Oy och p. 16 i mål C-337/08, X Holding BV.

⁵ Se bl.a. p. 29 i mål C-452/01, Ospelt och p. 34 i mål C-286/02, Bellio.

förbjudas.⁶ Detta förbud omfattar även inskränkningar för medborgare som är etablerade i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna om kapital.

⁶ Enligt artikel 54 i EUF-fördraget likställs här företag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

5 Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet

5.1 Inledning

Utredningen har undersökt vilka möjligheter det finns att förenkla de generella reglerna för beräkningen av resultatet i en näringsverksamhet samt gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Utredningen har också undersökt om beskattningen av vissa derivatinstrument, som används som säkringsinstrument i verksamheten, bör ske i inkomstslaget näringsverksamhet för enskilda näringsidkare.

Utredningen har även övervägt vissa EU-rättsliga anpassningar för reglerna om självständig näringsverksamhet som bedrivs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, förkortat EES.

5.2 Värdering av lager och värdeminskningssavdrag på inventarier

5.2.1 Bakgrund

Det skattemässiga överskottet eller underskottet i en näringsverksamhet beräknas utifrån företagets bokföringsmässiga redovisning. Sambandet mellan redovisningen och beskattningen framgår av 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Där anges att resultatet i en näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att inkomster och utgifter inte ska redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan i stället ska hänföras till den period som de enligt företagsekonomiska principer belöper sig på (prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 177).

Sedan Sveriges medlemskap i Europeiska unionen har redovisningslagstiftningen anpassats till de internationella redovisningsreglerna som ursprungligen var avsedda för börsföretagen. Detta ledde till att redovisningslagstiftningen blev allt mer omfattande och betungande för de minsta företagen. Bokföringsnämnden påbörjade därför ett projekt i samverkan med bl.a. dåvarande Riksskatteverket för att förenkla redovisningsreglerna för enskilda näringsidkare. Arbetet ledde till att det 2007 (prop. 2005/06:116, SFS 2006:874) infördes regler om ett förenklat årsbokslut som numera är reglerat i 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078).

Samtliga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga. Ett förenklat årsbokslut får upprättas av den som inte behöver upprätta en årsredovisning om nettoomsättningen uppgår till högst tre miljoner kronor. Bokföringsnämnden har beslutat om Vägledning (BFNAR 2006:1) Bokföringsnämndens allmänna råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1). Det allmänna rådets målsättning har varit att reglerna ska vara enkla men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en enskild näringsverksamhet av mindre omfattning. Det bokföringsmässiga resultatet ska också så långt som det är möjligt överensstämma med det resultat som beskattningen ska grunda sig på.

Enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 behöver i princip endast tillämpa de redovisningsregler som finns i det allmänna rådet. Vid upprättandet av ett förenklat årsbokslut behöver upplupna och förutbetalda poster, med undantag för räntor som överstiger 5 000 kronor, inte periodiseras. Utgiften för att anskaffa inventarier får kostnadsföras direkt om utgiften understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för den mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen. Om avskrivningsunderlaget för inventarier uppgår till högst 5 000 kronor får hela beloppet kostnadsföras. Vid värdering av varulager får anskaffningsvärdet beräknas med ledning av det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts varor som ska värderas. Priset får användas som anskaffningsvärde för samtliga varor av den sorten som finns kvar i lagret. Endast inköpta varor som levererats ska tas med i lagerposten. Sålda varor som lämnat företaget ska inte tas med. Detta gäller oavsett om fakturering har skett eller inte. Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kronor behöver inte

tas upp i balansräkningen. Förskott som understiger 5 000 kronor ska inte periodiseras.

I samband med att reglerna om förenklat årsbokslut infördes i bokföringslagen gjordes också vissa ändringar i inkomstskattelagen. I 14 kap. 2 § andra stycket IL anges att om en näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut ska inkomster tas upp och utgifter dras av det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed även om det strider mot bokföringsmässiga grunder. Syftet med detta är att den redovisning som upprättats i form av ett förenklat årsbokslut även ska kunna ligga till grund för beskattningen.

I inkomstskattelagen har vidare reglerna om lager, pågående arbeten samt inventarier anpassats till det förenklade årsbokslutet. Till följd av dessa anpassningar kan det förenklade årsbokslutet ligga till grund för beskattningen utan justeringar.

5.2.2 Överväganden och förslag

Förslag: En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst ett halvt prisbasbelopp.

Om avskrivningsunderlaget för inventarier inte överstiger ett halvt prisbasbelopp får en sådan näringsidkare göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som högst motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Med inventarier av mindre värde ska för nu aktuella näringsidkare avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett prisbasbelopp. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett prisbasbelopp.

Bestämmelser om värdering av lager finns i 17 kap. IL. I samband med att förenklade redovisningsregler infördes för enskilda näringsidkare infördes i 17 kap. 4 a § IL en bestämmelse som anger att enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut inte behöver ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde

uppgår till högst 5 000 kronor, jfr avsnitt 5.2.1. Beloppsgränsen har inte ändrats sedan regeln infördes.

Att beräkna och värdera ett lager som består av många små komponenter kan vara såväl tidskrävande som administrativt betungande. Gränsbeloppet 5 000 kronor för att inte behöva ta upp lagret i balansräkningen kan därför upplevas som omotiverat lågt. Det får anses sannolikt att den administrativa bördan blir väsentligt mindre för de företag som inte behöver göra en lagervärdering. Utredningen föreslår därför att beloppet höjs till ett halvt prisbasbelopp för att flera företag ska träffas av förenklingen.

Inventarier får skrivas av enligt räkenskapsenlig avskrivning eller genom restvärdesavskrivning. Enligt huvudregeln får avdrag för räkenskapsenlig avskrivning göras med högst 30 procent per år av summan av tillgångarnas bokförda värde vid beskattningsårets ingång och anskaffningsvärdet för sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhör näringsverksamheten. Detta gäller oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Eftersom huvudregeln innebär att avskrivningarna är degressiva skulle inventarierna aldrig bli helt avskrivna om bara den metoden tillämpades. Avskrivning med 30 procent sker på ett allt lägre värde. För att inventarier ska kunna bli helt avskrivna finns kompletteringsregeln, den s.k. 20-regeln, i 18 kap. 17 § IL. Kompletteringsregeln innebär att inventarierna skrivs av med 20 procent per år.

Vid restvärdesavskrivning beräknas avskrivningsunderlaget på samma sätt som vid tillämpning av den räkenskapsenliga avskrivningens huvudregel (den s.k. 30-regeln), med den skillnaden att beräkningen sker med utgångspunkt från det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång och inte från det bokförda värdet. På detta underlag får avskrivning göras med 25 procent. Någon kompletteringsregel motsvarande 20-regeln vid den räkenskapsenliga avskrivningen finns inte. Det innebär att inventarierna aldrig blir avskrivna fullt ut.

Bokföringsnämnden konstaterade i en hemställan att många små företag år efter år gjorde skattemässiga avskrivningar på mycket små avskrivningsunderlag. Enligt nämnden berodde det troligen på att företagen inte behärskade reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller tillämpade reglerna för restvärdesavskrivning. Denna hemställan ledde till att det 2006 i 18 kap. 13 § första stycket IL

infördes en bestämmelse som gör det möjligt för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut att direkt göra avdrag för avskrivningsunderlag som uppgår till högst 5 000 kronor. Detta för att de eviga avskrivningarna skulle brytas.

Enligt utredningen är 5 000 kronor ett relativt lågt belopp. Den införda beloppsgränsen om 5 000 kronor löser förvisso problemet med eviga avskrivningar, men det kan fortfarande bli fråga om avskrivningar på relativt små avskrivningsunderlag. Om regeln dessutom ska ha effekt ur ett förenklingsperspektiv borde beloppet höjas avsevärt. Utredningen anser att ett halvt prisbasbelopp är en lämplig nivå för att tillgodose båda behoven. Ett högre belopp, exempelvis ett helt prisbasbelopp, skulle medföra att många fler skulle omfattas av reglerna om direktavdrag. Reglerna skulle då mer komma att närma sig en s.k. kontantmetod. Företag med en omsättning upp till tre miljoner kronor får redovisa enligt kontantmetoden. Vid kontantredovisning redovisas olika transaktioner i ett företag i samband med in- och utbetalningstillfället. Regeringen har i budgetpropositionen för år 2014 bedömt att möjligheten att införa en rak kontantmetod vid beskattningen bör analyseras som ett led i regeringens regelförenklingsarbete (prop. 2013/14:1, Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor, s. 483). Det ska alltså undersökas om kravet på periodisering vid räkenskapsårets utgång bör tas bort, för små företag. Regeringen anför att enligt dagens regler kan kontantmetoden inte tillämpas fullt ut eftersom regelverket ställer krav på redovisning av utestående fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång (periodisering). Det anges också i budgetpropositionen att detta arbete fortsätter inom Regeringskansliet. Frågan om en kontantmetod vid beskattningen tas således om hand i ett annat sammanhang. Utredningen föreslår därför att avskrivningsunderlag som uppgår till högst ett halvt prisbasbelopp får dras av omedelbart.

I budgetpropositionen för år 2009 (prop. 2008/09:1, Finansplan m.m.) utlovades att reglerna om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde skulle ändras. Det fanns ingen angiven beloppsgräns i lagen för vad som avsågs med inventarier av mindre värde. En promemoria skickades ut på remiss. I promemorian föreslogs att med belopp av mindre värde skulle avses att anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Förslaget ledde till lagstiftning 2009. Att lagstifta om beloppet bedömdes förbättra förutsebar-

heten. Men avsikten var också att ge de minsta företagen en utökad möjlighet till omedelbart avdrag och en förenklad administration. För de allra minsta företagen som bara har inventarieanskaffningar som understiger ett halvt prisbasbelopp innebär ändringen att de inte över huvud taget behöver skriva av inventarier. Regeln i 18 kap. 4 § IL är generell och gäller alla företag.

Utredningen anser att beloppet nu borde kunna höjas för de allra minsta företagen för att ytterligare förenkla administrationen för dem. Förslaget bör därför gälla för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. För aktiebolag är redovisningsreglerna i allt väsentligt harmoniserade inom EU.

Ett prisbasbelopp framstår som en väl avvägd beloppsgräns. Det är anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt som ska understiga ett helt prisbasbelopp.

Även när det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, föreslås de vara inventarier av mindre värde för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett prisbasbelopp.

Utredningens förslag om högre beloppsgränser förutsätter att bokföringsnämnden beslutar om motsvarande ändringar i sina allmänna råd. I annat fall kan det förenklade årsbokslutet inte ligga till grund för beskattningen. Utredningen förutsätter att så kommer att ske innan utredningens förslag träder i kraft.

Utredningens förslag föranleder ändringar i 17 kap. 4 a §, 18 kap. 4 och 13 §§ IL.

5.3 Pensionssparavdrag

Bedömning: Bestämmelserna om avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton behålls oförändrade.

5.3.1 Gällande rätt

Före 1990 års skattereform gjordes pensionssparavdrag för enskilda näringsidkare som allmänt avdrag, dvs. utanför näringsverksamheten. Genom reformen infördes en möjlighet för enskilda närings-

idkare att göra avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet. Syftet var att undvika uttag av egenavgifter på den inkomst som skulle användas för betalning av pensionssparandet. År 1993 då möjligheten till individuellt pensionssparande infördes, utvidgades avdragsrätten till att även gälla inbetalning till eget pensionssparkonto. Med pensionssparavdrag avses numera, enligt 59 kap. 1 § IL, både avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton.

Enligt 59 kap. 3 § IL ska den skattskyldiges högsta pensionsparavdrag beräknas med utgångspunkt i dennes avdragsgrundande inkomster under beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret. De avdragsgrundande inkomsterna utgörs, enligt 59 kap. 4 § IL, av överskottet i inkomstslaget tjänst och i aktiv näringsverksamhet efter vissa korrigeringar. Pensionssparavdraget får inte överstiga summan av de avdragsgrundande inkomsterna. I 59 kap. 5 § IL anges att pensionssparavdrag inte heller får överstiga 12 000 kronor med vissa tillägg. I Finansdepartementets promemoria, Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015, har föreslagits att beloppet ska sänkas till 2 400 kronor. Beträffande avdragsgrundande inkomst av anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, samt vid avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet är tillägget 35 procent av inkomsten, dock högst tio prisbasbelopp.

I 59 kap. 13–15 §§ IL regleras i vilken utsträckning pensionsparavdrag ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital eller som allmänt avdrag. Huvudregeln för inkomstslaget näringsverksamhet är att avdrag ska göras i näringsverksamheten. För inkomstslaget tjänst är huvudregeln att avdrag ska göras som allmänt avdrag. Pensionssparavdrag kan endast grunda sig på inkomst i inkomstslaget kapital om dispens medges i samband med avveckling av näringsverksamhet. Om pensionssparavdrag ska göras både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag får den skattskyldige själv bestämma hur avdraget ska fördelas upp till 12 000 kronor, enligt 59 kap. 14 § IL.

5.3.2 Överväganden

Utredningen har övervägt om reglerna om pensionssparavdrag kan förenklas genom att avdraget i näringsverksamhet slopas och att pensionssparavdrag alltid ska göras som allmänt avdrag. Den särskilda löneskatten på pensionskostnader skulle då kunna slopas.

Utredningen konstaterar dock att detta skulle leda till att den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamhet skulle öka. Detta skulle i sin tur medföra att den förmånsgrundande inkomsten och inkomstskatten skulle öka. Med anledning av detta har utredningen valt att inte föreslå några ändringar i bestämmelserna om pensionssparavdrag. Utredningen anser dock att reglerna är komplicerade och bör ses över i ett annat sammanhang.

5.4 Avdrag för egenavgifter

Bedömning: Bestämmelserna om avdrag för egenavgifter behålls oförändrade.

5.4.1 Gällande rätt

Vid inkomstbeskattningen ska den skattskyldige enligt 16 kap. 29 och 30 §§ IL göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet med ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna och den allmänna löneavgiften för beskattningsåret. Detta avdrag får uppgå till högst 25 procent av underlaget eller, för inkomster eller skattskyldiga som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, högst 20 procent av underlaget.

Den skattskyldige ska påföljande beskattningsår återföra avdraget för avstämning mot debiterade egenavgifter och allmän löneavgift (16 kap. 29 § andra stycket respektive 12 kap. 36 § andra stycket IL).

I vissa fall kan egenavgifterna sättas ned. Exempelvis har en avgiftsskyldig som har ett avgiftsunderlag som överstiger 40 000 kronor rätt till nedsättning av egenavgifterna med 7,5 procent, men högst 15 000 kronor. Genom en ändring i socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, har de tidigare begränsningsreglerna vid avgiftsberäkningen som omfattade delägare i handelsbolag och

fysiska personer som bedriver näringsverksamhet tillsammans avskaffats den 1 januari 2014 (prop. 2013/14:14, bet. 2013/14:SfU5, SFS 2013:1013). För dessa avgiftsskyldiga gäller numera samma regler som för enskilda näringsidkare.

Som nämns ovan anges i 12 kap. 36 § och 16 kap. 30 § IL två procentsatser med vilka avdrag högst kan göras, 20 respektive 25 procent av ett i paragraferna närmare angivet underlag. Av 3 kap. 13 § SAL framgår huvudregeln för den procentsats med vilken egenavgifter tas ut. Från denna huvudregel finns i 3 kap. 15–16 §§ SAL tre undantag, ett avseende personer som fyllt 65 år, ett avseende personer som inte fyllt 26 år och slutligen ett avseende personer som har pension. Vidare kan sex olika procentsatser bli aktuella beroende på det antal karensdagar i sjukförsäkringen som den försäkrade har valt, enligt 3 kap. 17 § SAL och Försäkringskassans föreskrifter, FKFS 2013:15. Härutöver kan de som är verksamma inom ett stödområde enligt lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) vara berättigade till ett särskilt avdrag.

5.4.2 Överväganden

Ordningen med schablonavdraget och avstämningen av förra årets egenavgifter är komplex. Utredningen har därför övervägt alternativa metoder för uttaget av egenavgifter. Som ovan framgått kan den procentsats med vilken egenavgifter tas ut numera variera avsevärt. De två schablonerna i 12 kap. 36 § respektive 16 kap. 30 § IL är således missvisande genom att det för den skattskyldige kan framstå som att denne har rätt att få avdrag med ett belopp motsvarande 25 respektive 20 procent av avgiftsunderlaget.

För skattskyldiga som önskar räkna fram och yrka avdrag med ett belopp motsvarande egenavgifter som faktiskt belöper sig på årets inkomst är regelsystemet många gånger så komplicerat att den enda framkomliga vägen för dem är att yrka avdrag med de i lagrummen angivna procentsatserna. För den som deklarerar med e-legitimation eller tar hjälp av den s.k. beräkningssnurran på Skatteverkets hemsida går det att få information om inkomst av näringsverksamhet, förvärvsinkomst, egenavgifter samt inkomst-

skatt efter att nödvändiga uppgifter har lämnats. Den som inte använder sig av datorer är hänvisad till Skatteverkets skatteuträkningsbroschyr för att räkna ut sin inkomst av näringsverksamhet. Även om det alltså är möjligt att med tekniska hjälpmedel räkna ut korrekta avgifter är det ändå många som yrkar schablonavdrag. Detta innebär i flertalet fall att årets yrkade och medgivna schablonavdrag överstiger de avgifter som faktiskt kommer att tas ut och att den skattskyldige således får en skattecredit. Det innebär också att den förmånsgrundande inkomsten blir lägre i motsvarande mån.

För att komma till rätta med den beskrivna situationen och förenkla reglerna om avdrag för egenavgifter har Skatteverket lämnat en skrivelse till utredningen med förslag om ändrade regler för avdrag. Förslaget innebär att schablonavdraget slopas och att Skatteverket beräknar avgifterna och tillgodoför den skattskyldige det avdrag för egenavgifter som är hänförligt till beskattningsåret. Det ska då inte längre behövas någon korrigerande skillnaden mellan föregående års faktiska och yrkade egenavgifter. Skatteverkets förslag innebär att den skattskyldige inte ska räkna ut slutresultatet av näringsverksamheten utan Skatteverket ska från deklarerade inkomstuppgifter beräkna egenavgifterna och tillgodoföra avdraget. Det får till följd att den enskilde inte vet hur hög inkomsten från näringsverksamheten är innan slutskattsedeln kommer i slutet på året såvida denne inte räknat ut den på Skatteverkets hemsida. Enligt utredningens bedömning leder en sådan ordning till rättsosäkerhet, eftersom förvärvsinkomstens storlek har betydelse i flera olika sammanhang. Utredningen bedömer därför att Skatteverkets förslag inte bör genomföras.

Utredningen har även övervägt ett förslag som innebär att avdrag i näringsverksamheten slopas och att avgifterna i stället ska debiteras med ett lägre belopp. Detta skulle dock, i likhet med vad som beskrivs ovan för reglerna om pensionssparavdrag, leda till att den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamhet skulle öka, vilket i sin tur skulle medföra att den förmånsgrundande inkomsten och inkomstskatten skulle öka. Utredningen har därför inte heller gått vidare med ett sådant förslag.

Slutligen har utredningen övervägt ett förslag som innebär att Skatteverket i samband med att inkomstdeklarationen skickas ut ska ange procentsatsen för egenavgifterna så att den skattskyldige

har tillgång till den aktuella procentsatsen och kan göra avdrag utifrån denna i deklARATIONEN. Eftersom procentsatserna kan påverkas av inkomsternas storlek och dessutom kan sättas ned av olika skäl kan emellertid de definitiva procentsatserna i många fall inte anges i förväg. Utredningen har därför valt att inte heller gå vidare med ett sådant förslag.

Frågan om hur egenavgifterna ska regleras är komplex och berör flera regelverk och inte bara inkomstskattelagen. Utredningen anser att frågan är för omfattande för att tas om hand i detta sammanhang. Mot denna bakgrund har utredningen valt att inte föreslå några ändringar i bestämmelserna om egenavgifter. Det är dock angeläget att frågan tas om hand i ett annat sammanhang. Innan så har skett anser utredningen att det skulle underlätta om Skatteverket i specifikationen som bifogas inkomstdeklARATIONEN lämnar vägledande uppgifter om hur den skattskyldige ska deklarerera egenavgifterna, jfr avsnitt 8.2.2.

5.5 Aktiv näringsverksamhet

5.5.1 Bakgrund

Termerna aktiv och passiv näringsverksamhet infördes i kommunalskattelagen (1928:370) genom 1990 års skattereform (18 §). De infördes med anledning av nya regler som gjorde skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet vid bedömningen av om den skattskyldiges verksamhet bestod av en eller flera förvärvskällor. Regelverket har därefter genomgått olika förändringar. Distinktionen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet togs med i inkomstskattelagen men däremot togs termen förvärvskälla bort.

Indelningen har betydelse för fysiska personer som är enskilda näringsidkare eller som ska beskattas som delägare i handelsbolag. Indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet innebär numera att det för aktiva inkomster ska betalas egenavgifter medan det för passiva sådana ska betalas särskild löneskatt. Dessutom finns ytterligare regler där skillnaden har betydelse, men dessa saknar betydelse i detta sammanhang.

Vid bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv är den centrala frågan om den skattskyldige har arbetat i närings-

verksamheten ”i inte oväsentlig omfattning”. I lagstiftningens förarbeten anges följande (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. I det motsatta fallet utgör verksamheten passiv näringsverksamhet. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.

Trots förarbetsuttalandet, som har kodifierats i RÅ 2002 ref. 15, kvarstår viss osäkerhet om näringsverksamheter, som i princip utslutande baseras på den egna arbetsinsatsen, är att betrakta som aktiva i fall då insatsen är mindre än en tredjedel av en heltidsanställning. I rättsfallet anförs följande.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderas av annan. Om däremot den skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och att arbetsinsatsen därför blir begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

5.5.2 Överväganden och förslag

Förslag: Om den skattskyldige uteslutande eller så gott som uteslutande själv utfört allt arbete i näringsverksamheten, ska den alltid anses som aktiv om det inte finns särskilda skäl.

Det har framkommit att det ibland är svårt att avgöra om en verksamhet ska anses vara aktiv eller passiv. Enligt utredningens mening bör lagtexten därför förtydligas för att förenkla bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv när en skattskyldigs arbetsinsats är mindre än en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning. Ett sådant förslag innebär en kodifiering av Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis.

Av den förtydligade lagtexten bör även framgå att en näringsverksamhet också kan vara aktiv om arbetsinsatsen tidsmässigt är av oväsentlig omfattning i den mening som avses i 2 kap. 23 § första stycket II. Det avgörande bör i ett sådant fall i stället vara arbetsinsatsens betydelse för avkastningen. Samtidigt måste det direkta och nödvändiga sambandet mellan arbetsinsatsen och avkastningen säkerställas. Det bör därför krävas att den skattskyldige uteslutande eller så gott som uteslutande själv utfört allt arbete i näringsverksamheten. Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses från 90–95 procent upp till 100 procent (se prop. 1999/2000:2 del 1, s. 502 f.). En sådan formulering av sambandet är väl förenlig med vad som redan framgår av rättspraxis. Den förenklar dessutom bedömningen genom att det inte uppställs ett absolut krav på att allt arbete ska ha utförts av näringsidkaren själv. En materiellt riktig bedömning av aktiv näringsverksamhet bör tillåta att visst väl avgränsat och med näringsverksamheten förknippat arbete som kräver särskilda yrkeskunskaper utförs av annan. Exempelvis är en butiksverksamhet, som näringsidkaren ensam utför allt arbete i, aktiv även om denne upprepade gånger under ett år måste anlita en elektriker för verksamhetsrelaterat arbete i butikslokalen.

En särskild fråga i aktuellt sammanhang är hur en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång, men där den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning ska bedömas. I förarbetena anges att kravet för aktiv näringsverksamhet i ett sådant fall, om balansomslutningen är av betydande omfattning, bör vara att arbetsinsatsen är minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning.

Förarbetsuttalandet har emellertid modifierats i ovan nämnda prejudikat. Numera får således anses gälla att det är verksamheter som, oberoende av balansomslutningen, närmast har karaktären av förmögenhetsförvaltning som ska underkastas huvudregeln för prövningen av om aktiv näringsverksamhet föreligger eller inte. För att inte verksamheter av förmögenhetsförvaltande karaktär ska anses vara aktiv näringsverksamhet bör förslaget vara villkorat av att det inte finns särskilda skäl, dvs. att verksamheten är av sådant slag. Särskilda skäl kan föreligga om arbetsinsatsen inte kan anses ha någon betydelse för kapitalavkastningen t.ex. vid utarrendering av en jordbruksfastighet.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 23 § första stycket IL.

5.6 Terminer och optioner

5.6.1 Bakgrund

Av förarbetena till inkomstskattelagen framgår att avsikten är att den gränsdragning för enskilda näringsidkare mellan inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital som gällde enligt tidigare lagstiftning även ska gälla vid tillämpningen av inkomstskattelagen. Detta har även bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 not. 107.

Gränsdragningen upprätthålls genom att det föreskrivs ett antal undantag från huvudregeln för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL. Av huvudregeln följer att samtliga tillgångar i näringsverksamheten räknas till denna och att inkomster och utgifter som hänför sig till dessa ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Av undantagen, i 13 kap. 7 och 8 §§ IL, framgår bl.a. att delägarätter, utom i särskilt angivna fall, inte räknas som tillgångar och skulder i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Bestämmelserna om delägarätter tillämpas på derivatinstrument som terminer och optioner (jfr 48 kap. 2 § andra stycket IL).

Gällande rätt får till följd att även vinster och förluster på derivatinstrument som används av en enskild näringsidkare i näringsverksamheten, t.ex. för att säkra försäljningspriser på råvaror, valutakurser eller räntenivåer, beskattas i inkomstslaget kapital. Det kan på goda grunder ifrågasättas och i stället hävdas att sådana borde höra till inkomstslaget näringsverksamhet.

Även de skattemässiga konsekvenserna kan ifrågasättas eftersom det kan leda till för hög, men snarare oftast, för låg beskattning. Det kan göras gällande att dagens kapitalbeskattning förstärker hävstångseffekten i ett derivatinstrument och ger en för låg beskattning vid en vinst och en för hög sådan vid en förlust. Gällande regler gör det dessutom svårt för en enskild näringsidkare att överblicka skattekonsekvenserna av derivathandel som företas i näringsverksamheten. Gällande rätt ger också möjligheter till otillbörlig skatteplanering.

Utredningen anser att finns skäl att överväga om gällande regler bör förändras.

5.6.2 Överväganden och förslag

Förslag: En termin eller option som är lämpad för allmän omsättning ska räknas till näringsverksamheten under förutsättning att terminen eller optionen hänför sig till tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

För att beskattningen av enskilda näringsidkares verksamhetsrelaterade derivatinstrument ska kunna ske i inkomstslaget näringsverksamhet krävs, inte minst av kontrollskäl, en tydlig och praktiskt tillämpbar skiljelinje mellan sådan verksamhet och den privata derivathandel som ska kapitalbeskattas.

Enligt utredningens mening kan en sådan distinktion säkerställas genom att derivatinstrumenten för att höra till näringsverksamheten ska avse tillgångar eller skulder som ingår i den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet. Av näringsidkarens bokföring kommer att framgå om derivatet avser en lagertillgång, bankmedel eller kundfordran.

Mot detta skulle visserligen kunna invändas att bokföringen inte är tillräcklig för att skilja mellan den fysiska personens privata och näringsverksamhetsrelaterade derivathandel. Skälet till det är att även om handeln är hänförlig till tillgångar och skulder i näringsverksamheten kan derivaten ha en sådan volym och handeln ske med en sådan frekvens att denna med tanke på näringsverksamhetens omfattning inte kan avse verksamheten. Även om en sådan risk finns anser utredningen att den inte bör överdrivas. I själva

verket bör det i det enskilda fallet i praktiken framgå förhållandevis enkelt av omständigheterna om användningen av ett eller flera derivatinstrument kan anses befogad med hänsyn till näringsverksamheten.

Med tanke på att det finns en mängd olika derivatinstrument, som dessutom inte sällan är tekniskt komplicerade och att det ofta uppkommer nya derivat, anser utredningen dock att förslaget bör begränsas för att säkerställa en korrekt beskattning. För att den föreslagna regeln ska vara lättillämpad och erbjuda goda kontrollmöjligheter bör endast i inkomstskattelagen angivna derivatinstrument omfattas. Det är då naturligt att avgränsa förslaget till terminer och optioner (jfr 44 kap. 11 och 12 §§ IL). Ett krav för att säkra kontrollen skulle kunna vara att de är lämpade för allmän omsättning. En sådan förutsättning finns redan i gällande definition av termin i inkomstskattelagen, men inte av en option. Optionerna bör därför kompletteras med ett sådant rekvisit i detta sammanhang.

Det föreslås sammanfattningsvis att en termin eller en option ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet under förutsättning att terminen eller optionen hänför sig till tillgångar eller skulder i näringsverksamheten och att den är avsedd för allmän omsättning.

Förslaget föranleder ändringar i 13 kap. 7 § IL.

5.7 Vissa EU-rättsliga anpassningar för självständig näringsverksamhet som bedrivs inom EES

5.7.1 Skatteverkets ställningstagande om självständig näringsverksamhet utomlands

Skatteverket har i ett ställningstagande, Självständig näringsverksamhet utomlands – EG-rättsliga frågor (dnr 131 774559-08/111), uppgett att flera bestämmelser i inkomstskattelagen utgör ett hinder mot den fria etableringsrätten i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget, som inte kan rättfärdigas. Det gäller främst följande tre bestämmelser; 14 kap. 12 § om att självständig näringsverksamhet utomlands alltid räknas som en egen näringsverksamhet, 42 kap. 34 § om att underskott av avslutad näringsverksamhet inte får dras av om det avser självständigt

bedriven näringsverksamhet utomlands och 2 kap. 23 § om att självständig näringsverksamhet utomlands alltid anses som passiv.

Bestämmelsen i 2 kap. 23 § IL påverkar dessutom tillämpningen av andra bestämmelser i inkomstskattelagen. Enligt 59 kap. 4 § får pensionssparavdrag inte göras för passiv näringsverksamhet, enligt 62 kap. 2–4 §§ får allmänt avdrag för underskott i nystartad eller litterär och konstnärlig näringsverksamhet inte göras för passivt bedriven näringsverksamhet och enligt 63 kap. 5 § får grundavdrag inte göras om förvärvsinkomsten utgörs av passivt bedriven näringsverksamhet. Vidare påverkas 2 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, förkortad LIP, som anger att pensionsgrundande inkomst (PGI) av annat förvärvsarbete är inkomst av sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § IL utgör aktiv näringsverksamhet.

Skatteverket uppger att det inte råder något tvivel om att en tillämpning av de ovan nämnda reglerna kan leda till att en näringsverksamhet behandlas sämre för att den bedrivs i utlandet i stället för i Sverige. En sådan särbehandling är i princip oförenlig med EU-rätten. Det är emellertid inte säkert att en strikt tillämpning av de svenska reglerna är till nackdel för den skattskyldige. Att se en svensk och en utländsk självständig näringsverksamhet som separata verksamheter kan exempelvis vara till fördel för den skattskyldige. Det kan innebära högre PGI än om verksamheternas resultat kvittas mot varandra. Det kan ge större möjlighet att fullt ut avräkna utländsk skatt. Det kan också i vissa fall vara fördelaktigare att rulla ett underskott vidare i den ena näringsverksamheten i stället för att kvitta resultaten mot varandra. Möjligheten att få avdrag för slutligt underskott i en avslutad näringsverksamhet kan gå förlorad om verksamheterna ses som en enda i stället för skilda verksamheter.

Den skattskyldige har alltid rätt att bli beskattad enligt inkomstskattelagens bestämmelser. Skatteverket anför att det inte kan användas EUF-fördraget för att åstadkomma en högre beskattning eller mer ofördelaktiga konsekvenser än vad som följer av en strikt tillämpning av inkomstskattelagen. När det gäller de aktuella bestämmelserna är det många gånger svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. I många fall kan Skatteverket därför inte frångå lagens ordalydelse annat än på en uttrycklig begäran från den skattskyldige.

När det gäller PGI-beräkningen anser Skatteverket att förhållandena är annorlunda. Om en näringsidkare ska betala egenavgifter för en utländsk inkomst därför att denne omfattas av svensk socialförsäkring är det alltid till fördel om inkomsten även är pensionsgrundande. I en sådan situation ska Skatteverket behandla inkomsten som pensionsgrundande, trots ordalydelsen i LIP, även utan en uttrycklig begäran från den skattskyldige.

5.7.2 Överväganden och förslag

Förslag: Enskild näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land ska beskattas för resultatet på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige.

Utredningen instämmer i Skatteverkets bedömning att de i ställningstagandet redogjorda bestämmelserna kan strida mot etableringsfriheten, jfr avsnitt 4.6. Det gäller i de fall enskilda näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat land inom EES inte har rätt att bedriva verksamhet under samma villkor som när verksamhet bedrivs i Sverige. Det föreslås därför att dessa bestämmelser ändras så att enskilda näringsidkare som bedriver självständig verksamhet i annat EES-land beskattas för sitt resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige. Av samma skäl föreslås att även bestämmelsen i 14 kap. 13 § IL ändras så att verksamheten i varje handelsbolag som bedrivs inom EES räknas som en egen näringsverksamhet för en fysisk person som är delägare i handelsbolaget.

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 23 §, 14 kap. 12 och 13 §§ och 42 kap. 34 § IL.

6 Ett förenklat neutralt skattesystem

6.1 Huvuddragen i det förenklade neutrala skattesystemet

6.1.1 Inledning

Nuvarande regler för beskattning av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer infördes i huvudsak 1993. En önskan sedan länge om att få mer aktiebolagslika inkomstskatteregler för enskilda näringsidkare och verksamhet som bedrivs genom handelsbolag av fysiska personer uppfylldes därmed (prop. 1993/94:50). Såsom framgår i avsnitt 3.1 hade reformen föregåtts av flera utredningar, t.ex. om en staketmetod som inte hade lett till lagstiftning. År 1993 infördes regler om räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsmedel, numera expansionsfond. Reglerna tillämpades första gången vid 1995 års taxering. I avsnitt 3 redogörs för hur dessa regelverk fungerar.

Räntefördelningen tog bort den tidigare överbeskattningen av nu aktuella företags kapitalavkastning. Rent tekniskt innebär reglerna att avdrag ges i näringsverksamheten såväl för avkastningen på eget kapital som för lånat kapital. Regelsystemet behandlar således dessa två finansieringsformer neutralt. De två fonderna, periodiseringsfond och expansionsfond, ger möjlighet att expandera verksamheten med såväl obeskattat kapital som med enkelbeskattat kapital. Dagens regler för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer medför således att neutraliteten vid inkomstbeskattningen mellan olika företagsformer kan upprätthållas.

Förutom neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer har det ställts krav på regler som ger en rimlig neutralitet i jäm-

föreelse med beskattningen av löntagare. Brist i neutraliteten kan uppkomma om egenföretagaren har möjlighet att utnyttja skatte-krediter för konsumtion, vilket löntagaren inte har (prop. 1989/90:110, s. 517). Utredningen kan konstatera att dagens regel-system är utformat för att tillgodose de krav som kan ställas när det gäller neutralitet såväl gentemot aktiebolagen som löntagarna.

Skattereglerna för enskilda näringsidkare kritiserar emellertid ofta för att vara alltför komplexa. När systemet infördes ansåg Lag-rådet att regleringen, med hänsyn till att den i huvudsak riktar sig till de mindre företagen, låg nära gränsen för vad som kan accep-teras i komplexitet (prop. 1993/94:50, s. 427).

Även när reglerna fördes över till inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, var Lagrådet kritiskt. Lagrådet menade att det är viktigt att man håller nere antalet konstruktioner med komplicerade inslag och att man bör slå av på ambitionen att skapa en heltäckande lösning. Enligt Lagrådet kunde det allvarligt ifråga-sättas om expansionsfondssystemet i den föreslagna utformningen var godtagbart med hänsyn till de tillämpningssvårigheter som sys-temet är förenat med. Lagrådet ansåg inte att det är lättare att över-se med svårigheterna när det, som här, är fråga om ett frivilligt system. Enligt Lagrådets mening har de skattskyldiga ett befogat intresse av att kunna förstå och tillämpa regler som går i lindrande riktning, oavsett om reglerna är obligatoriska eller frivilliga (prop. 1999/2000:2, del 3, s. 434).

Enligt utredningens direktiv ska dagens skatteregler för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utvärderas och förenklas. Syftet med utvärderingen är att undersöka om reglerna används i den omfattning det är möjligt och om så inte är fallet undersöka orsaken till detta. Särskilt ska reglerna om räntefördelning och expansionsfonder uppmärksammas. Enligt direktiven står det vidare utredningen fritt att föreslå andra regler med motsvarande syfte som de befintliga. För samtliga förslag ska principen om neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer upprätthållas så långt det är möjligt.

Det har framkommit att det finns flera olika anledningar till att reglerna används i varierande utsträckning. Det är inte endast okunskap om reglerna som avgör om reglerna används eller inte. Exempelvis har näringsinkomstens storlek betydelse för hur stor den framtida pensionen blir för näringsidkaren. Detta kan medföra

att någon räntefördelning eller avsättning till expansionsfond inte görs. Vidare kan det finnas outnyttjade underskott i näringsverksamheten som utnyttjas. Inför generationsskiften kan näringsidkaren avstå från att använda reglerna. I dagens system finns sex olika avsättningsmöjligheter, nämligen till periodiseringsfond, expansionsfond, insättning på skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto och ersättningsfond. Det är mycket komplicerat för näringsidkaren att förstå reglerna som gäller för samtliga dessa avsättningsmöjligheter och hur dessa samverkar. Dessutom ska avsättningarna göras i en viss ordning och återföras på olika sätt. Förutom dessa avsättningsmöjligheter finns reglerna om positiv och negativ räntefördelning som näringsidkarna måste vara insatta i. Utredningen har diskuterat formerna för en utvärdering av i vilken utsträckning dagens regler används. Utredningen har inte haft möjlighet att genom enkät eller liknande förfarande utreda vad som är orsaken i de enskilda fallen till att reglerna inte används fullt ut. Eftersom underutnyttjandet troligen är störst bland dem som inte anlitar skattekonstuler eller annan expertis har utredningen inte heller funnit det meningsfullt med hearing eller liknande förfarande. De som inte använder reglerna är svåra att nå, i vart fall inom den i direktiven angivna tidsramen. Utredningen bedömer emellertid att en sådan utvärdering inte är nödvändig för att förenkla skattereglerna för de berörda näringsidkarna. Den modell som utredningen föreslår för ett förenklat neutralt skattesystem nedan förenklar för dessa näringsidkare oavsett anledning och i vilken utsträckning de använder reglerna.

I detta avsnitt behandlar utredningen sitt förslag till ett förenklat neutralt skattesystem för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer. Enligt direktiven bör utredningen även lämna behövliga författningsförslag med anledning av de förslag som lämnas. Vid utformningen av utredningens förslag bör utredningen, enligt direktiven, beakta möjligheten för de skattskyldiga att byta företagsform och genomföra generationsskiften. Utredningen föreslår därför vissa förenklingar vid generationsskiften och byten av företagsform som har samband med förslaget till ett förenklat neutralt skattesystem, se avsnitt 6.5.

I samband med 1990 års inkomstskattereform formulerades fyra principer för beskattning av näringsverksamhet. Dessa är alltjämt giltiga och bör prägla utredningens förslag.

1. Skatteneutralitet mellan egenföretagare och löntagare med visst beaktande av risktagande,
2. likvärdig beskattning av all näringsverksamhet oavsett företagsform,
3. likvärdig beskattning av alla aktiebolag oberoende av ägarkrets och typ av bolag, och
4. likvärdig beskattning av fåmansbolagsägare och löntagare.

För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer är givetvis punkterna ett och två särskilt relevanta. Punkten ett innebär att det inte bör vara möjligt att använda skattekrediten för privat konsumtion. Punkten två är en utgångspunkt för utredningens arbete. Förenklingsskäl kan dock i vissa fall motivera att avsteg måste göras från neutralitetsaspekten. Punkten innebär också att resultatet av näringsverksamheten bör kunna beskattas som kapitalinkomst till den del den kan anses utgöra en avkastning på det i företaget nedlagda kapitalet.

Vidare bör näringsidkaren kunna spara vinstmedel i företaget med låg eller ingen beskattning för framtida expansion. Skattekrediten bör inte kunna tas ut från företaget för privat konsumtion. Dessutom ska beskattningen, precis som i dag, ske på ett sätt som i princip motsvarar beskattningen av löneuttag i aktiebolag.

En särskild komplexitet i dagens system är att beståndsdelarna i systemet är beroende av varandra. Således görs avdrag för periodiseringsfond från inkomst efter räntefördelning och avsättning till expansionsfond görs från inkomst efter räntefördelning och periodiseringsfond. Det innebär att en näringsidkare som har en inkomst av näringsverksamhet om 200 000 kronor och en möjlighet att utnyttja räntefördelning med 60 000 kronor maximalt kan avsätta 42 000 kronor till periodiseringsfond om räntefördelningen utnyttjas till fullo $[(200\,000 - 60\,000) \times 30\%]$. Om räntefördelningen sparas ökar avsättningsmöjligheten till 60 000 kronor etc. Det kan vara komplicerat för näringsidkare, särskilt för dem som inte anlitar skatterådgivning, att förstå hur dessa poster samspelar och påverkar både skatteutfall och framtida sociala förmåner.

Dagens system som gäller för enskilda näringsidkare kan således kortfattat beskrivas schematiskt på följande sätt:

Effekt	Post
+/-	Intäkter – kostnad
+/-	Räntefördelning
+/-	Periodiseringsfond
+/-	Expansionsfond
-	Pensionssparande
+	Återföring egenavgifter/löneskatt
-	Avdrag egenavgifter/löneskatt
+	Sjukpenning
+/-	Inkomst av näringsverksamhet

Utredningen anser att regelverket blir mer pedagogiskt och överskådligt samt mindre komplext om beståndsdelarna kan göras parallella. Vissa delar av regelverket bör då kunna utnyttjas utan att det nödvändigtvis ska påverka möjligheten att utnyttja andra delar av regelverket. Ett system som är lättbegripligt vinner också i legitimitet.

När det gäller inkomst av näringsverksamhet bör beskattningen i huvudsak ske enligt dagens regler. De förändringar som utredningen föreslår berörs översiktligt nedan.

För räntefördelning gäller i dag att det största möjliga fördelningsbeloppet beräknas genom att ett kapitalunderlag multipliceras med en räntesats. Kapitalunderlaget bestäms utifrån förhållandena vid årets ingång. Det belopp som beräkningen ger flyttas sedan från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Även fortsättningsvis måste den möjliga räntefördelningen beräknas årligen. Förenklingsvinster skulle dock uppkomma om kapitalunderlaget för räntefördelning kunde förenklas genom att ett antal justeringsposter kunde slopas. Det blir här en avvägning mellan dessa förenklingsvinster och en korrekt beskattning. Se vidare nedan i avsnitt 6.2.

Ytterligare förenklingsvinster uppnås för de allra minsta företagen om räntefördelning kan göras utan beräkningar av kapitalunderlag. Detta kan åstadkommas genom införandet av en schablon kopplad till inkomstbasbeloppet på likartat sätt som i systemet för aktiva ägare till s.k. fåmansföretag enligt 57 kap. IL. Se vidare nedan i avsnitt 6.4.4.

I dag provas beräkningen av räntefördelningen i praktiken först vid beskattningen det år då yrkande om räntefördelning görs. Enligt

utredningens uppfattning skulle det förenkla och bli mer överskådligt om reglerna ändras så att det belopp som kan räntefördelas fastställs redan vid granskningen av ett visst års deklaration. Det belopp som inte utnyttjats kan sedan förtryckas inför nästa års deklaration och eventuella processer kommer att äga rum när uppgifterna ”är färska”. Utredningens överväganden i denna del finns i avsnitt 8.3.1.

För att förhindra att räntor hänförliga till privata lån dras av i näringsverksamheten finns regler om negativ räntefördelning. Till negativ räntefördelning är vissa andra komplicerade regler kopplade såsom reglerna om övergångsposten och den särskilda posten. Om regelverket för aktuella näringsidkare i grunden ska kunna förenklas måste reglerna om negativ räntefördelning väsentligt förenklas eller slopas. Det bedöms vara mycket svårt att mer påtagligt förenkla reglerna om negativ räntefördelning. Förvisso kan antalet poster som ska ingå i kapitalunderlaget minskas men svårigheterna i övrigt skulle kvarstå. Om negativ räntefördelning slopas blir reglerna om övergångspost och särskild post samt föregående års underskott mindre betydelsefulla och kan av förenklingsskäl mönstras ut ur kapitalunderlaget. I avsnitt 6.4.2 föreslår utredningen att reglerna om negativ räntefördelning, övergångspost och särskild post slopas.

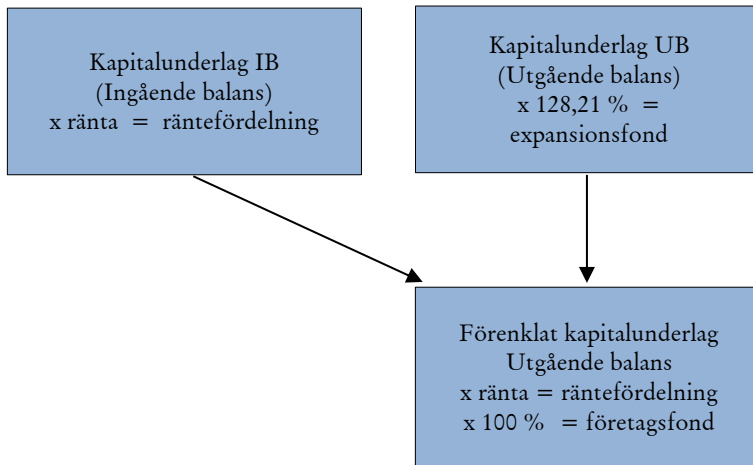
Det finns i dag flera olika möjligheter att behålla vinstmedel i företag utan eller med en låg beskattning. Förekomsten av olika möjligheter att skjuta upp beskattningen av vinster är komplicerande och administrativt betungande. Vidare har det framkommit att alla näringsidkare inte har klart för sig att en avsättning till en fond innebär en skatteskuld. I stället tror vissa att de har en fordran på det allmänna. En förenklingsvinst skulle således uppnås om endast de möjligheter till avsättningar som är särskilt motiverade behålls.

Av de skäl som anges i avsnitt 6.3.2 föreslås att skogskonto, skogskadekonto, upphovsmannakonto, periodiseringsfond och expensionsfond slopas och att det i stället införs en ny avsättningsmöjlighet. Utredningen har valt att kalla den nya avsättningsmöjligheten för företagsfond. Ordet fond är ett etablerat uttryck när det gäller flera av de avsättningsmöjligheter som företagsfonden ska ersätta. Reglerna om företagsfond föreslås tas in i ett nytt kapitel, 32 a kap. IL.

Syftet med företagsfonden är att endast vinstmedel som behålls i företaget ska omfattas vilket talar för att fonden ska bygga på den teknik som används för dagens expansionsfond. Endast vinstmedel som har täckning av ett kapitalunderlag får därför sättas av till en företagsfond med uppskjuten beskattning fram till dess att de tas ut. Detta innebär att det inte är motiverat med en tidsbegränsning av hur länge företagsfonden får behållas. Baserat på statsfinansiella konsekvenser har dock utredningen övervägt om en tidsbegränsning ändå ska införas, men stannat för att inte föreslå en sådan. I stället har utredningen av neutralitetsskäl valt att föreslå att det påförs en skattepliktig ränta på avsättningar till företagsfonden, i likhet med systemet för periodiseringsfonder för juridiska personer. Av förenklings- och effektivitetsskäl föreslås inte ett system med en särskild skatt som ska motsvara bolagsskatten. Räntebeläggning av företagsfonden tydliggör även att fonden utgör en skattekredit och inte en definitiv skattelättnad. Se vidare avsnitt 6.3.5 nedan.

I dagens regler för beskattning av enskild näringsverksamhet finns två kapitalunderlag med likartad utformning, ett för räntefördelning och ett för expansionsfond. Schematiskt kan dagens regler med olika kapitalunderlag och utredningens förslag om ett förenklat kapitalunderlag illustreras på följande sätt:

Diagram 6.1 Skiss över nuvarande regler om kapitalunderlag och förslag om förenklat kapitalunderlag

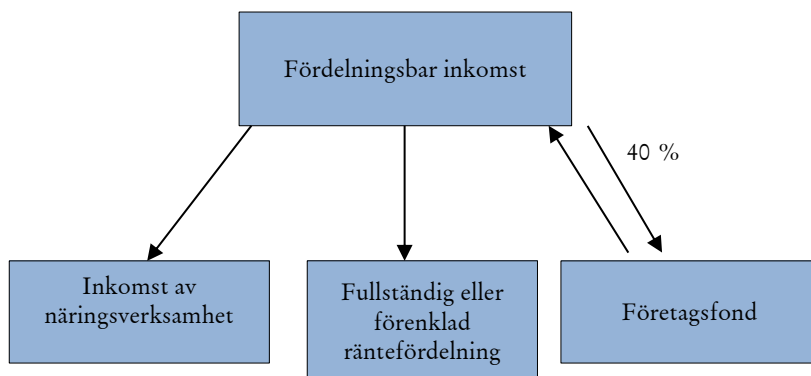


Utredningen har undersökt möjligheterna att endast använda ett kapitalunderlag och föreslår i avsnitten 6.2.4 och 6.2.5 att räntefördelningen baseras på utgående balans vilket i dag gäller för expansionsfonden. Skälet för att detta kapitalunderlag har valts är att det då inrymmer den del av årets vinst som kan sättas av till företagsfond.

För den som utnyttjar den möjlighet till förenklad räntefördelning som föreslås i avsnitt 6.4.4 bör det inte vara möjligt att utnyttja reglerna om företagsfond eftersom det i sistnämnda system krävs att ett kapitalunderlag beräknas. Motivet till detta är att de förenklingsvinster som uppnås genom förenklad räntefördelning då uteblir.

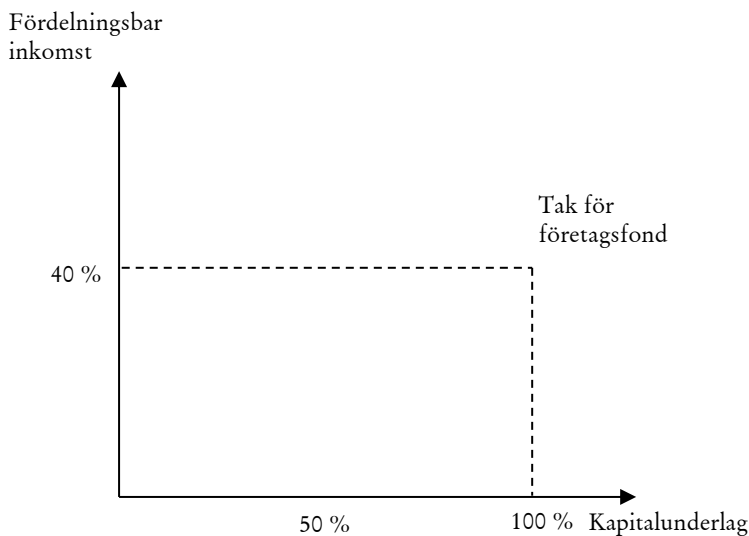
Det nya förenklade neutrala skattesystemet som utredningen föreslår kan schematiskt illustreras på följande sätt:

Diagram 6.2 Skiss över sambandet mellan fördelningsbar inkomst, inkomst av näringsverksamhet, räntefördelning och företagsfond



Som framgår av figuren utgår systemet från begreppet fördelningsbar inkomst. Den fördelningsbara inkomsten är resultatet i näringsverksamheten innan räntefördelning och avsättning till företagsfond har gjorts. Den fördelningsbara inkomsten kan avsättas till företagsfond eller beskattas genom att räntefördelas eller som inkomst av näringsverksamhet. I det första fallet skjuts beskattningen upp, i det andra omvandlas näringsinkomst till kapitalinkomst och i det sista fallet blir inkomsten föremål för omedelbar beskattning.

Diagram 6.3 Skiss över sambandet mellan fördelningsbar inkomst, kapitalunderlag och företagsfond



6.1.2 Fördelningsbar inkomst

Förslag: Fördelningsbar inkomst utgörs av resultatet i näringsverksamheten före avdrag för räntefördelning och avsättning till företagsfond. Följande ingår dock inte i den fördelningsbara inkomsten; sjukpenning, avdrag och återfört avdrag för egenavgifter, avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionsparkonto, särskild löneskatt samt schablonintäkt som ska tas upp på grund av att avdrag har gjorts för avsättning till företagsfond.

Gällande regler för beräkning av inkomst av näringsverksamhet behålls i princip oförändrade bortsett från de ändringar som föreslås i avsnitt 5. Genom dessa regler bestäms den fördelningsbara inkomsten.

Resultatet av näringsverksamheten ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut ska ta upp inkomster som intäkt och dra av

utgifter som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed. Det gäller även om de strider mot bokföringsmässiga grunder. Denna ordning ska fortfarande gälla.

Den fördelningsbara inkomsten ska enligt utredningens förslag utgöras av det beräknade resultatet innan räntefördelning och avdrag för företagsfond har gjorts. På samma sätt som gäller i dag för det justerade resultatet för räntefördelning bör den fördelningsbara inkomsten utgöras av resultatet innan pensionssparavdrag och avdrag för årets egenavgifter samt avstämning av föregående års egenavgifter har gjorts. Sjukpenning som grundar sig på förvärvsinkomst får inte räknas in i den fördelningsbara inkomsten.

Diagram 6.4 Fördelningsbar inkomst

Fördelningsbar inkomst
Inkomst av näringsverksamhet före räntefördelning och företagsfond
Avdrag för egenavgifter
Återföring av avdrag för egenavgifter
Avdrag för pensionssparande
Sjukpenning och liknande
Schablonintäkt i företagsfond

Den fördelningsbara inkomsten kan enligt förslaget disponeras på tre sätt, nämligen genom att räntefördelas, sättas av till företagsfond eller tas upp som inkomst i näringsverksamhet. Den del av den fördelningsbara inkomsten som inte räntefördelas eller sätts av till företagsfond blir därför föremål för slutlig beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

Sammanfattningsvis innebär utredningens förslag att till fördelningsbar inkomst som tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet ska den skattskyldige lägga till sjukpenning grundad på näringsinkomst, avdrag och återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL, avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § IL, särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader samt schablonintäkt som ska tas upp på grund av avsättning till företagsfond enligt 32 a kap. 16 § IL. Anledningen till att schablonintäkten inte ska ingå i den fördelningsbara inkomsten är att den beräknas till en viss procent av den

totala avsättningen till företagsfond vid beskattningsårets utgång. Eftersom årets avsättning till företagsfond får utgöra högst en viss procent av den fördelningsbara inkomsten kan schablonintäkten inte ingå i inkomsten. Schablonintäkten kan inte beräknas innan storleken av avsättningen till företagsfonden är känd.

Förslaget tas in i 3 § i det nya 32 a kap. IL.

6.2 Ett gemensamt kapitalunderlag för företagsfond och fullständig räntefördelning

6.2.1 Inledning

I avsnitt 6.3.2 föreslås de nya reglerna om företagsfond ersätta fem av de nuvarande avsättningsmöjligheterna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Det gäller avsättning till skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, expansionsfond och periodiseringsfond.

Utredningen har diskuterat olika tekniker för att konstruera företagsfonden. En utgångspunkt har varit att företagsfonden ska reserveras för vinstmedel som behålls i näringsverksamheten. Det ska således inte vara möjligt att konsumera dem privat utan beskattning som inkomst av näringsverksamhet eller genom räntefördelning. Beträffande de fem avsättningsmöjligheter som företagsfonden ska ersätta tillämpas två tekniker för att åstadkomma en skattecredit. Det bör dock påpekas att vid avsättning till periodiseringsfond, finns det möjligheter att konsumera vinstmedlen utan andra konsekvenser än att kapitalunderlaget för räntefördelning minskar. Som framgår nedan föreslår utredningen av förenklings-skäl att företagsfonden inte ska räknas som skuld vid beräkningen av kapitalunderlaget. Utredningen bedömer därför att det inte är en framkomlig väg att utgå från reglerna om periodiseringsfond.

För de tre kontona skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto krävs för avdrag insättning på bankkonto. För avsättning till expansionsfond krävs beräkning av ett kapitalunderlag som används för att kontrollera att medel motsvarande fonden är kvar i företaget.

Eftersom syftet med företagsfonden är att de kvarhållna vinstmedlen ska kunna användas i näringsverksamheten skulle ett krav på insättning på bankkonto stå i strid med det grundläggande syftet

med företagsfonden. Utredningen har därför valt en modell som innebär att det krävs ett kapitalunderlag av det slag som i dag krävs för expansionsfonden. Näringsidkare som vill utnyttja möjligheten till både positiv räntefördelning och avsättning till expansionsfond måste i dag i en och samma deklaration beräkna två snarlika, men ändå olika, kapitalunderlag. Utredningen har undersökt om det är möjligt att använda samma kapitalunderlag för företagsfonden och den fullständiga räntefördelningen. Utredningen har inledningsvis i avsnitt 6.2.3 analyserat vilka förenklingar som är möjliga att göra i dagens kapitalunderlag för räntefördelning. Med utgångspunkt i detta justerade kapitalunderlag har utredningen i avsnitt 6.2.4 undersökt vilka ytterligare justeringar som behövs för att åstadkomma ett gemensamt kapitalunderlag.

6.2.2 Nuvarande kapitalunderlag för räntefördelning för enskilda näringsidkare

Enligt gällande regler för räntefördelning bestäms kapitalunderlaget med utgångspunkt i skillnaden mellan tillgångar och skulder värderade till skattemässigt värde. Utgångspunkten för beräkningen är därmed det egna kapitalet i verksamheten. Detta anges i punkten B10 på NE-blanketten (eget kapital). I dagens system baseras beräkningen på förhållandena vid det föregående beskattningsårets utgång och beloppet enligt B10 justeras med följande poster:

Effekt	Post
+	Outnyttjat underskott vid föregående beskattningsårs utgång
+	Övergångspost
+	Särskild post
+	Sparat positivt räntefördelningsbelopp
-	Icke varaktiga kapitaltillskott under föregående beskattningsår
-	Periodiseringsfonder
-	78 procent av expansionsfond
-	Bokfört värde på fastigheter (byggnader, mark och markanläggningar)
+	Skattemässigt värde på fastigheter (byggnader, mark och markanläggningar)
-	Bokfört värde av skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto
+	Hälften av medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto
-	Bokfört värde på tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL skattemässigt inte tillhör näringsverksamheten inklusive andel i handelsbolag
-	Bokförda skatter och avgifter som är uppräknade i 33 kap. 10 § IL
+	Bokförda skulder som skattemässigt inte räknas till näringsverksamheten enligt 13 kap. 8 § IL
-	Avsättning till ersättningsfonder och för framtida utgifter

Även en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut måste i huvudsak göra de justeringar som redovisas ovan. Någon justering behöver dock inte göras för tillgångar och skulder som inte får räknas till näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 och 8 §§ IL. Sådana tillgångar och skulder ingår inte i det förenklade årsbokslutet och har därmed inte påverkat det egna kapitalet. Avsättning till ersättningsfond får inte göras i ett förenklat årsbokslut men avdrag får göras i deklarationen för ersättningsfond till mark. Det innebär att näringsidkaren måste justera det egna kapitalet genom att minska det med i deklarationen gjorda avdrag för sådan ersättningsfond.

Som utgångspunkt för förenklingarna har legat den statistik som har varit möjlig att få fram. Eftersom kravet på inlämnande av den tidigare blanketten N6, där räntefördelningsunderlaget redovisas, har upphört efter taxeringsår 2007 är det året det sista då ett fullständigt kapitalunderlag för de enskilda näringsidkarna kan beräknas med statistik från inlämnade deklarationer. Beloppen i tabellen nedan avser således beskattningsår 2000 och 2006. De två årens statistik ger möjlighet att identifiera trender. Beloppen är i miljoner SEK.

Tabell 6.1 Kapitalunderlag för räntefördelning 2000 och 2006, miljoner kronor

Justeringspost	2000	2006
Skogskonto	2 606	2 953
Andelar Ek för	2 148	2 504
Näringsfastigheter	124 151	164 310
Näringsbostadsrätter	404	471
Övriga tillgångar	83 757	115 739
Summa Tillgångar	213 066	285 977
Skulder	133 915	168 188
Ersättningsfond	216	502
Andra obesk. reserver	1 345	4 441
Summa skulder	135 476	173 131
Netto	77 590	112 846
Periodiseringsfond	13 020	17 182
Kapitaltillskott	352	165
Expansionsfond	352	7 217
Minskande justeringar	19 159	24 564
Underskott	10 534	17 729
Övergångspost	17 864	15 158
Särskild post	747	1 351
Sparad räntefördelning	29 419	82 416
Ökande justeringar	58 564	116 654
Summa räntefördelningsunderlag	116 995	204 936
Årets pos. förd. belopp	13 143	18 137
Utnyttjad räntefördelning	4 702	6 481
Sparas till nästa år	8 441	11 656

Vissa belopp finns också för taxeringsåren 2001, 2007 och 2012. Dessa redovisas i tabellen nedan och ger ytterligare möjligheter att notera trender.

Tabell 6.2 Kapitalunderlag för räntefördelning, vissa poster, miljoner kronor

Justeringspost	tax 2001	tax 2007	tax 2012
Sparad räntefördel.	29 419	82 416	161 578
Fondavsättningar	18 807	24 399	28 145
Underskott	10 534	17 729	43 266

6.2.3 Förenklningar av nuvarande kapitalunderlag för räntefördelning

Ur förenklingssynpunkt bör så många justeringar i förhållande till redovisat eget kapital (B10) som möjligt slopas. Med utredningens förslag i avsnitt 6.4.2 att slopa reglerna om negativ räntefördelning och även särskild post och övergångspost kan båda dessa poster utmönstras ur kapitalunderlaget. För att undvika att underskott som inte har dragits av ska inverka på räntefördelningen läggs i dag ett sådant underskott till kapitalunderlaget (prop. 1993/94:50, s. 231 f.). Det huvudsakliga skälet till regeln är detsamma som för övergångsposten, nämligen att underskott i näringsverksamheten inte ska leda till ett negativt kapitalunderlag och därmed negativ räntefördelning. Eftersom det föreslås att den negativa räntefördelningen slopas bör även denna justeringspost av förenklingsskäl kunna tas bort. Om underskott kan hänföras till tillgångar som inte har något skattemässigt värde kan det innebära att ett i och för sig befintligt men osynligt kapitalunderlag inte får räknas med. Detta talar för att underskott även i fortsättningen ska beaktas. Utredningen anser dock att förenklingsskäl väger tyngre. Visar det sig medföra stora problem i praktiken får lagstiftaren senare återkomma med lämplig åtgärd.

Utredningen föreslår också att sparad räntefördelning inte ska läggas till kapitalunderlaget. Detta kan, förutom av förenklingsskäl, motiveras av att enskilda näringsidkare gör en årlig beräkning av kapitalunderlaget. Detta medför att kvarhållna vinstmedel och nettotillskott av kapital automatiskt beaktas. Vid en jämförelse med reglerna om aktiva ägare i fåmansägda aktiebolag i 57 kap. IL kan noteras att en sådan automatik inte finns i detta system varför det där är naturligt att sparad utdelning medtas i detta systems kapitalunderlag.

För att ytterligare förenkla föreslås att fondavsättningar tas bort som en skuldpost i kapitalunderlaget. Eftersom företagsfonden ska ersätta reglerna om avsättning till skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, expansionsfond och periodiseringsfond kan även de poster som har anknytning till dessa avsättningar utmönstras ur kapitalunderlaget.

Utredningens förenklingsförslag innebär att det egna kapitalet i verksamheten i punkt B10 på NE-blanketten endast behöver justeras med sex poster i stället för med dagens 15 poster. De poster som näringsidkaren måste justera för är:

Effekt	Post
-	Inte varaktiga kapitaltillskott
-	Bokfört värde på näringsfastigheter
+	Skattemässigt värde på näringsfastigheter
-	Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte får räknas till näringsverksamheten
+	Skulder som enligt 13 kap. 8 § IL inte får räknas till näringsverksamheten
-	Bokförda skatter och avgifter

Förslaget leder till ett sänkt räntefördelningsunderlag om cirka 175–180 miljarder kronor. Detta kan innebära en avsevärd försämring för enskilda näringsidkare som brukar utnyttja räntefördelningen fullt ut. För de näringsidkare som i stället brukar få ett sparad räntefördelningsbelopp behöver detta inte innebära en försämring i praktiken. Utredningen har dock undersökt om någon annan åtgärd kan vidtas för att det sänkta räntefördelningsunderlaget inte ska leda till en så stor försämring.

Som framgår av ovan redovisad statistik utgör näringsfastigheterna den största kategorin tillgångar i räntefördelningsunderlaget med en andel om nästan 60 procent av samtliga tillgångar. Det innebär att den slojade sparade räntefördelningen till klart övervägande del hänför sig till verksamheter med innehav av näringsfastigheter. Utredningen föreslår därför att taxeringsvärdet vid beräkningen av alternativregeln för fastigheter flyttas fram från 1993 till 2010. Med förslaget minskar också det problem som uppkommer vid den positiva räntefördelningen i samband med lånefinansierade reparationer etc. av byggnader m.m. Det bör också uppmärksammas att de flesta fastighetsägare redan i dag tillämpar

alternativregeln vid bestämmandet av fastighetsvärdet i räntefördelningen.

Under perioden 1993 till 2010 ökade fastighetsprisindex med drygt 300 procent. Alternativregelns nuvarande procentenhet som används för att beräkna hur stor del av fastighetens taxeringsvärde som får ligga till grund för beräkning av kapitalunderlaget bör därför justeras. En sådan justering kan göras utifrån hur nära i tiden det har varit allmän fastighetstaxering för de olika fastighetskategorierna småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet och lantbruksenhet i förhållande till år 2010. Framflyttning av taxeringsåret till 2010 medför ett högre taxeringsvärde och därigenom kommer ett högre kapitalunderlag att redovisas. Utredningen har svårt att bedöma den exakta storleken på den sammantagna ökningen av kapitalunderlaget eftersom det saknas uppgifter om i vilken utsträckning alternativregeln används i dag.

Eftersom en framflyttning av taxeringsvärdet från 1993 till 2010 innebär en genomsnittlig ökning av fastighetsvärdena enligt alternativregeln med drygt 300 procent, förväntas fler än i dag använda denna. Det totala kapitalunderlaget förväntas till viss del att dämpas på grund av att procentsatserna för omräkning av fastighetsvärdet justeras något.

6.2.4 Ytterligare justeringar för ett gemensamt kapitalunderlag

Vid utformningen av ett gemensamt kapitalunderlag för företagsfond och fullständig räntefördelning för enskilda näringsidkare måste det undersökas om dagens skillnader mellan kapitalunderlagen för räntefördelning respektive expansionsfond kräver ytterligare justeringar. Det finns i dag fyra skillnader mellan de två kapitalunderlagen. Dessa redovisas nedan.

Kapitalunderlag vid beskattningsårets utgång

Den första skillnaden är att kapitalunderlaget för räntefördelning utgår från värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets ingång medan kapitalunderlaget för

avsättning till expansionsfond utgår från värdena vid beskattningsårets utgång.

Som framgår ovan ska företagsfonden förbehållas vinstmedel som behålls i näringsverksamheten. Eftersom även årets vinstmedel ska kunna avsättas måste detta kapitalunderlag beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. Det innebär att om endast ett gemensamt kapitalunderlag ska finnas måste även räntefördelningen baseras på förhållandena vid årets utgång.

Utredningens förslag är därför att det gemensamma kapitalunderlaget ska beräknas på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång. Det innebär att även beskattningsårets resultat kommer att påverka verksamhetens egna kapital vilket inte bara gynnar etablerade företag utan även nystartad näringsverksamhet.

Sparad räntefördelning

Den andra skillnaden är att sparad räntefördelning ingår i kapitalunderlaget för räntefördelning men inte i kapitalunderlaget för expansionsfond. Denna skillnad försvinner dock genom utredningens förslag att av förenklingskäl ta bort sparad räntefördelning som en tillgångspost i kapitalunderlaget.

Fondavsättningar som skuldpost

Den tredje skillnaden är att expansionsfonden räknas som skuld i kapitalunderlaget för räntefördelning men inte i kapitalunderlaget för expansionsfond. Skälet för nuvarande ordning är att de vinstmedel som korresponderar mot avsättningen till expansionsfond till viss del representerar en skatteskuld (skillnaden mellan slutligt skatte- och avgiftsuttag och expansionsfondsskatten). Utredningen föreslår i avsnitt 6.2.3 förenklingar av nuvarande kapitalunderlag för räntefördelning och att fondavsättningar av förenklingskäl inte ska påverka kapitalunderlaget. Även denna skillnad är således eliminerad. Av utredningens förslag i avsnitt 6.3.2 framgår dock att reglerna om ersättningsfond ska vara kvar oförändrade. Den måste därför minska kapitalunderlaget för att inte de obeskattade vinstmedel som fonden representerar ska ge upphov till för stora avsättningar till företagsfonden. Med undantag

för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns avsättningar till ersättningsfond upptagna i bokslutet. De ingår därmed i det egna kapitalet i ruta B10. Enskilda näringsidkare som tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut måste således redovisa avsättning till ersättningsfond för mark som en skuld.

Justering av fördelningsbeloppet

Den fjärde skillnaden är att om beskattningsåret är något annat än tolv månader ska det positiva fördelningsbeloppet, dvs. det belopp som näringsidkaren får räntefördela, jämkas samtidigt som expansionsfonden inte påverkas. Att det positiva fördelningsbeloppet ska jämkas framgår av 33 kap. 3 § tredje stycket IL. Bestämmelsen tar sikte på fall där näringsverksamhetens beskattningsår inte sammanfaller med kalenderåret på grund av att den är nystartad eller att verksamheten har upphört.

Bestämmelsen infördes när reglerna om räntefördelning fördes över till IL från lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning, förkortad RFL, (prop. 1999/2000:2, s. 400 f.). Enligt 19 § RFL var det i stället kapitalunderlaget som skulle justeras. Ändringen gjordes för att en förlängning eller förkortning av beskattningsåret inte skulle vara avgörande för om räntefördelning skulle få göras. I 33 kap. 4 § IL föreskrivs att räntefördelning inte ska göras om kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor. Om kapitalunderlaget för en handelsbolagsandel var 100 000 kronor och den skattskyldige sålde andelen den 1 juni fick någon räntefördelning inte göras det året. Med de nuvarande reglerna i IL påverkas inte underlaget. I stället blir fördelningsbeloppet lägre.

Om bestämmelsen om justering av fördelningsbeloppet tas bort medför det en förenkling för näringsidkarna. Eftersom jämkningen främst sker i samband med att en verksamhet startas eller upphör är tillämpningen av denna bestämmelse begränsad.

Det föreslås därför att kravet på att fördelningsbeloppet ska jämkas tas bort.

6.2.5 Överväganden och förslag

Förslag: Ett gemensamt kapitalunderlag införs för reglerna om företagsfond och reglerna om fullständig räntefördelning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag och i delägarbeskattade juridiska personer hemmahörande i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det gemensamma kapitalunderlaget utgår från dagens kapitalunderlag för räntefördelning men ska justeras med färre antal poster. Tidpunkten för beräkningen av kapitalunderlaget ska vara beskattningsårets utgång. Någon justering av det positiva räntefördelningsbeloppet ska inte göras om beskattningsåret är kortare eller längre än tolv månader.

Vid tillämpningen av alternativregeln för fastigheter flyttas taxeringsvärdet fram från 1993 till 2010.

Om makar deltar tillsammans i en enskild näringsverksamhet ska kapitalunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten.

Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare

De justeringar av kapitalunderlaget som utredningen av förenklingsskäl föreslår ovan, slopande av särskild post, övergångspost och justering för underskott medför inte att kapitalunderlaget inte kan tjäna syftet att säkerställa att obeskattade vinstmedel behålls i verksamheten. Inte heller påverkar borttagandet av periodiseringsfond, skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto möjligheten att med utgångspunkt i kapitalunderlaget bedöma om vinstmedel avsatta till företagsfond har tagits ut eller inte. Beräkningen av det nu föreslagna gemensamma kapitalunderlaget kan beräknas på följande sätt.

Effekt	Post
+	B10 Tillgångar – skulder
-	Inte varaktiga kapitaltillskott
-	Bokfört värde näringsfastigheter
+	Skattemässigt värde näringsfastigheter
-	Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL ej hör till näringen
-	Skatter och avgifter
+	Skulder som enligt 13 kap. 8 § IL ej hör till näringen
-	Avsättningar till ersättningsfond och för framtida utgifter

Jämfört med dagens kapitalunderlag för räntefördelning ska det egna kapitalet med utredningens förslag bara justeras med sju poster i stället för med 15 poster. Om makar deltar tillsammans i en enskild näringsverksamhet ska kapitalunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten vilket redan sker enligt dagens bestämmelser för räntefördelning i 60 kap. 11 § IL.

Sammanfattningsvis föreslås att det införs ett gemensamt kapitalunderlag för företagsfond och för fullständig räntefördelning för enskilda näringsidkare.

Förslaget medför följande ändringar i inkomstskattelagen. 33 kap. 10–13 och 18 §§ upphävs, 33 kap. 3 och 8 §§ och 60 kap. 11 § ändras och nya bestämmelser tas in i 32 a kap. 6–13 §§.

Kapitalunderlag för fysiska personer som är delägare i handelsbolag

För fysiska personer som är delägare i handelsbolag utgår kapitalunderlaget från delägarrens justerade anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 § IL, dvs. andelens omkostnadsbelopp ökat och minskat med vissa justeringsposter. Den justerade anskaffningsutgiften ökas med sparad räntefördelningsbelopp och övergångspost samt minskas med kapitaltillskott som inte är varaktiga och för lån från bolaget om räntan inte är marknadsmässig. Dessa justeringar måste göras oavsett om andelen är en kapitaltillgång eller en lagertillgång för delägaren.

Motsvarande förenklingar som föreslås för enskilda näringsidkare bör också göras för delägare i handelsbolag. På samma sätt som för enskilda näringsidkare ska tidpunkten för beräkningen av

kapitalunderlaget vara beskattningsårets utgång och någon justering av det positiva räntefördelningsbeloppet ska inte göras om beskattningsåret är kortare eller längre än tolv månader.

Förslaget att slopa reglerna om avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond och ersätta dessa med en företagsfond förslås även omfatta delägare i handelsbolag. De skäl som utredningen har redovisat när det gäller enskilda näringsidkare gäller på samma sätt för delägare i handelsbolag. Inte heller för delägare i handelsbolag ska företagsfonden påverka beräkningen av kapitalunderlaget.

Även förslaget att slopa posterna sparade räntefördelningsbelopp och övergångspost ska av förenklings-skäl gälla delägare i handelsbolag.

Som nämnts ovan ska tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet inte ingå i kapitalunderlaget. Till sådana tillskott som inte ska ingå hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in i verksamheten i slutet av ett år och sedan tar tillbaka efter årsskiftet. Detta kan näringsidkaren ha gjort på grund av en tillfällig likviditetskris men även enbart för att öka kapitalunderlaget tillfälligt. Utredningen anser att sådana tillskott även fortsättningsvis bör minska kapitalunderlaget för att reglerna inte ska kunna användas på ett inte önskvärt sätt.

Utredningens förslag i denna del kommer att påverka beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 § IL. Eftersom expansionsfonden utmönstras ska den justerade anskaffningsutgiften inte justeras med expansionsfondsskatt. Vidare behöver anskaffningsutgiften inte minskas med ett negativt räntefördelningsbelopp eftersom reglerna om negativ räntefördelning slopas.

Slutligen ska i dag anskaffningsutgiften minskas med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägare eller delägaren närstående om inte marknadsmässig ränta utgår på lånet. Med lån avses här sedvanliga lån och inte löpande uttag som räknas av mot delägarens resultatandel för räkenskapsåret (prop. 1993/94:50, s. 313). Hela lånet ska minska kapitalunderlaget även om lånet bara har löpt en del av året.

Av förenklings-skäl anser utredningen att denna bestämmelse kan slopas. Däremot har delägare som inte betalar någon ränta eller en lägre ränta än den marknadsmässiga räntan på lån från bolaget

gjort ett uttag från bolaget som i beskattningshänseende ska beaktas genom att uttaget ska minska delägarrens justerade anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 § IL. Eftersom kapitalunderlaget utgår från delägarrens justerade anskaffningsutgift har redan en justering gjorts för sådana uttag. En bestämmelse om att även kapitalunderlaget ska justeras behövs därför inte.

Varje delägare i ett handelsbolag har ett eget kapitalkonto i bolagets bokföring. Där redovisas bl.a. delägarrens tillskott och uttag samt den del av årets resultat som belöper sig på delägarren. Fråga har uppkommit om utredningens förslag om att slopa negativ räntefördelning kan leda till att reglerna kan användas i skatteundandragande syfte. Särskilt har uppmärksamats om uttag från ett bolag som överstiger delägarrens insättningar och resultat i bolaget ska anses utgöra uttag från bolaget trots att delägarren inte har medel på sitt kapitalkonto som uppgår till det belopp som tagits ut.

Exempel: Två makar bedriver verksamhet i ett handelsbolag. Årets resultat uppgår till 100. Resultatet fördelas mellan makarna på så sätt att maken tilldelas 30 och maken 70. Det egna kapitalet för var och en av makarna uppgår efter vinstfördelningen till 30 för maken och 70 för maken. Makarna bestämmer sig för att hela kapitalet, dvs. 100 ska tas ut från bolaget och att uttaget ska fördelas med 50 för vardera. Före uttaget har maken 30 på sitt kapitalkonto. Maken kommer då att göra ett större uttag än vad hans kapitalkonto uppgår till ($30 - 50 = 20$). Det innebär att maken har gett maken 20 som tillhör hennes kapital i bolaget. Enligt utredningens bedömning har maken i detta fall gjort ett uttag på totalt 70, dvs. dels de 50 samt de 20 som hon har överlåtit till maken från sitt egna kapital i bolaget. Vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 § IL bör maken redovisa 70 som uttag och maken 30, vilket motsvarar hans kapital i bolaget. Utredningen anser sålunda att reglerna inte bör kunna missbrukas.

Sammanfattningsvis innebär förslaget att kapitalunderlaget för fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska beräknas på samma sätt både vid fullständig räntefördelning och vid avsättning till en företagsfond. På samma sätt föreslås kapitalunderlaget också beräknas för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Förslaget medför följande ändringar i inkomstskattelagen. 33 kap. 19 § upphävs, 33 kap. 5 och 8 §§ och 50 kap. 5 § ändras och nya paragrafer tas in i 32 a kap. 14 och 15 §§.

6.3 Företagsfond

6.3.1 Nuvarande avsättningsmöjligheter för näringsidkare

Enligt gällande regler har enskilda näringsidkare och fysiska personer som är handelsbolagsdelägare möjlighet att fondera vinstmedel för expansion av verksamheten antingen genom avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller till expansionsfond.

Avsättningen till periodiseringsfond är det minst komplicerade alternativet av de två. Avdrag får göras med högst 30 procent av överskottet efter räntefördelning. Varje års avsättning bildar en egen fond. Näringsidkaren betalar ingen ränta på skattekrediten, till skillnad från vad som gäller för periodiseringsfonder i aktiebolag. Vinstmedel som har satts av till periodiseringsfond kan fritt disponeras av företagaren men privat utnyttjande motverkas genom att kapitalunderlaget för räntefördelning blir lägre. En periodiseringsfond ska återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget för avsättningen gjordes. När återföring sker ska den äldsta fonden återföras först. Bestämmelser om periodiseringsfond finns i 30 kap. IL, se vidare avsnitt 3.4.

Expansionsfonden motsvarar bolagsbeskattade vinstmedel i ett aktiebolag. Avdrag för avsättning till fonden kan ske med 100 procent av inkomsten efter avsättning till periodiseringsfond, om vinstmedlen behållits i företaget. Detta ska tillförsäkras genom ett krav på ett kapitalunderlag som baseras på det utgående skattemässiga nettokapitalet i företaget. Kapitalunderlaget har stora likheter med motsvarande kapitalunderlag för räntefördelning. Expansionsfonden kan behållas under så lång tid som nettotillgångar som motsvarar den obeskattade delen av fondavsättningen behålls i företaget. I kapitalunderlaget får endast sådana tillgångar räknas in som hör till näringsverksamheten. Värdepapper ingår enligt 13 kap. 7 § IL inte i näringsverksamheten. Det innebär att kvarhållna vinstmedel inte kan placeras i värdepapper utan vid en placering på de finansiella marknaderna kan sådan i princip endast

göras på bankkonto. Avsättning får göras med högst 128,21 procent av kapitalunderlaget. Om taket för den maximala avsättningen har minskat ett beskattningsår måste en återföring göras av hela eller del av fonden. När avsättningen görs uttas expansionsfondsskatt som ska motsvaras av bolagsskatten. När näringsidkaren återför fonden till beskattning återfås den betalda expansionsfondsskatten genom att ett belopp som motsvarar 22 procent av minskningen av fonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Bestämmelser om expansionsfond finns i 34 kap. IL, se vidare avsnitt 3.3.

Utöver dessa fondavsättningar har en enskild näringsidkare möjlighet att skapa skattekrediter genom olika former av fonder och konton.

Skogsbruket har en omloppscykel som skiljer sig från övriga branscher, med en tidsperiod om 80–100 år från plantering till avverkning. Syftet med dagens regler om skogskonto är dels att ge skogsägaren en möjlighet att fördela skogsintäkterna mellan olika beskattningsår och därigenom få en jämnare beskattning dels att möjliggöra avräkning av senare års kostnader för skogsvårdsåtgärder mot tidigare influtna skogsintäkter. Dessa regler medför en långsiktig skogsekonomisk verksamhet. I samband med 1990 års skattereform diskuterades reglerna. Som skäl för att behålla reglerna om skogskonto åberopades att systemet leder till att skogen sköts rationellt och att avverkningarna hålls uppe (prop. 1989/90:110 s. 581).

För rätt till avdrag enligt reglerna om skogskonto krävs inbetalning på ett bankkonto. Avdrag får göras med maximalt 60 procent av skogsintäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och med 40 procent av skogsintäkt på grund av försäljning av skogsprodukter.

Vid skogsskador, dvs. om stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande medför att en betydande del av skogen måste avverkas i förtid ökar insättningsmöjligheten till 80 procent av skogsintäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och till 50 procent av skogsintäkt på grund av försäljning av skogsprodukter. Insättning ska göras senast den dag som inkomstdeklarationen ska lämnas. Uttag medför beskattning. Skogsägaren får välja när uttag ska göras efter en inledande fyramånaders karenperiod. Om pengarna inte har tagits ut när tio år har gått från ingången av det år

då insättning senast skulle göras betalar banken ut pengarna som ska beskattas i näringsverksamheten. Om stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande medför att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och om den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning får insättning i stället göras till skogsskadekonto. Även detta kräver inbetalning på ett bankkonto. Skillnaden i förhållande till skogskonto är att bankens obligatoriska utbetalning ska göras efter tjugo år i stället för efter tio år.

En enskild näringsidkare som är s.k. upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk har möjlighet att göra avsättning genom att sätta in medel på ett upphovsmannakonto enligt 32 kap. 11. Skälet för avsättningsmöjligheten är även i detta fall förekomsten av ojämna intäkter. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar upphovsmannaintäkten. Insättning ska göras senast den dag då inkomstdeklaration ska lämnas. Uttag medför beskattning och får inte göras tidigare än fyra månader efter insättningsdagen. Upphovsmannen får därefter själv avgöra när uttagen ska göras. Senast sex år efter ingången av det år då insättning skulle göras sker dock en obligatorisk utbetalning.

I samband med extraordinära intäkter i form av ersättningar för olika former av skador och vid tvångsmässiga avyttringar av fastigheter finns möjlighet att göra avsättning till ersättningsfond. Tanken är att fonden ska användas för ersättningsförvärv. Genom att avdrag får göras för erhållen ersättning samtidigt som anskaffningskostnaden för ersättningstillgången minskas med det avdragna beloppet drabbas företagaren inte av någon omedelbar beskattning på grund av den extraordinära intäkten. I stället sker beskattning när ersättningstillgången avyttras. Om fonden inte används på rätt sätt återförs den till beskattning med ett tillägg om 30 procent. Det finns fyra olika former av ersättningsfonder som var och en får användas till olika ersättningsförvärv. Dessa ska göras inom tre år, med möjlighet till dispens i högst tre ytterligare år.

6.3.2 Företagsfonden ersätter flera fonder

Förslag: Reglerna om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, och expansionsfond slopas och ersätts av en möjlighet till avdrag för avsättning till företagsfond. Reglerna om periodiseringsfond slopas för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Företagsfonden ska motsvaras av ett kapitalunderlag.

Den omständigheten att dagens sparande i företaget sker genom sex olika fonder och konton som dessutom har konstruerats på olika sätt innebär givetvis en komplicerande faktor för den enskilde näringsidkaren. En möjlighet som utredningen har undersökt är därför att i så hög grad som möjligt ersätta dagens fonder och konton med en ny avsättningsmöjlighet. Utredningen har kommit fram till att alla andra avsättningar förutom till ersättningsfond kan ersättas med en ny fond. Eftersom denna bör konstrueras så att de vinstmedel som kan avsättas inte kan tas ut för privat konsumtion bör ett namn väljas som tydligt visar avsikten bakom reserveringen. Utredningen föreslår att avsättningen ska ges namnet företagsfond. Detta synliggör innebörden av den, nämligen att avsätta vinstmedel ska kunna investeras i företaget.

Utgångspunkten för avsättningen till företagsfonden bör vara näringsverksamhetens vinst. Det är enklast att utgå ifrån den fördelningsbara inkomsten, dvs. det positiva resultat i verksamheten som näringsidkaren antingen kan välja att beskatta som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital i form av räntefördelning. Den fördelningsbara inkomsten bör således också kunna sättas av till företagsfond.

Utredningens ambition har som nämnts varit att ersätta så många som möjligt av dagens fonder och konton till den nya avsättningsformen. På så sätt minskar såväl den administrativa bördan som komplexiteten. På grund av ersättningsfondens speciella syfte att hantera extraordinära intäkter och särskilt med beaktande av den speciella beskattningstekniken med minskat anskaffningsvärde är den fonden inte lämplig att göra om till en företagsfond. Vidare skulle det krävas att hela vinsten kunde sättas av till en företagsfond. Utredningen anser att en sådan åtgärd skulle vara

alltför förmånlig i avsaknad av uttag av ”bolagsskatt” och dessutom medföra alltför stora statsfinansiella kostnader.

Utredningens ställningstagande är därför att dagens regler om ersättningsfond, som dessutom också gäller för juridiska personer, ska kvarstå oförändrade.

Av avsnitt 6.2 framgår att företagsfonden ska motsvaras av ett kapitalunderlag. Där redogörs också för hur detta underlag beräknas.

Förslaget medför följande ändringar i inkomstskattelagen. 21 kap. 21–41 §§, 30 kap. 6, 9, 10 och 11–13 §§, 32 kap., 34 kap. och 65 kap. 8 § upphävs, 1 kap. 3 §, 3 kap. 18 §, 50 kap. 5 § och 66 kap. 19 § ändras och det förs in ett nytt 32 a kap. Som en följdändring upphävs lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

6.3.3 Återföring av företagsfonden

Förslag: Avsättningen till en företagsfond ska inte begränsas i tiden. Däremot ska fonden återföras under liknande omständigheter som i dag gäller för avsättning till expensionsfond, bl.a. om kapitalunderlaget inte täcker fonden.

Utredningen har övervägt om företagsfonden ska göras tidsbegränsad. I dag gäller en tidsgräns för upphovsmannakonto och periodiseringsfond om sex år, för skogskonto om tio år och skogsskadekonto om tjugo år medan expensionsfonden får finnas kvar så länge vinstmedlen och verksamheten finns kvar.

En allmän utgångspunkt bör vara att systemet med företagsfond konstrueras utan krav på återföring inom viss tid. Syftet med företagsfonden är ju som ovan nämnts att näringsidkaren ska kunna investera vinstmedlen i företaget. En annan ordning blir dessutom komplicerad eftersom det kan förutsättas att avsättning till en företagsfond kommer att ske under många beskattningsår. I sådant fall behöver näringsidkaren hålla reda på vilket år varje avsättning har gjorts. Vidare blir det besvärligare att kontrollera att kravet på kapitalunderlag upprätthålls om det finns ett stort antal avsättningar i stället för en. Om skattekrediten ska begränsas i tiden bedöms en lämplig längsta tidsperiod vara tjugo år eftersom

skogsskadekontot har denna tidsperiod. Ett alternativ är en generell avsättningstid om tio år med särregler för s.k. skogsskadeintäkter. I sistnämnda fall blir avsättningstiden tjugo år. En sådan ordning synes dock inte genomförbar eftersom det då blir ytterligare avsättningar och tidpunkter som näringsidkaren måste hålla reda på. Utredningen föreslår av enkelhetsskäl inte någon tidsbegränsning för avsättningen till företagsfond. För att inte fonden generellt ska kunna användas som en obeskattad sparbössa föreslår utredningen i avsnitt 6.3.5 att fonden räntebeläggs.

Däremot anser utredningen att liknande regler om återföring som i dag gäller för expansionsfonden enligt 34 kap. 15–17 §§ IL även ska gälla för företagsfonden. Återföring ska bl.a ske om näringsverksamheten upphör eller inte längre ska beskattas i Sverige. Om näringsidkaren gör avdrag för förenklad räntefördelning måste en återföring göras eftersom avsättning till företagsfond inte får göras om reglerna för förenklad räntefördelning tillämpas. Slutligen måste återföring ske om kapitalunderlaget inte täcker fonden.

Förslaget tas in i 32 a kap. 17–20 §§ IL.

6.3.4 Ingen beskattning av företagsfonden

Bedömning: Avsättningen till företagsfond bör inte beskattas.

I avsnitt 6.2.1. har ett krav på insättning på bankkonto avvisats för företagsfonden. Det medför att en teknik med en särskild källskatt på räntan inte är möjlig. Det innebär också att dagens källskatt på ränta hänförlig till skogskonto och upphovsmannakonto enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. slopas eftersom dessa konton inordnas i företagsfonden, se avsnitt 6.3.2 ovan.

När det gäller expansionsfonden uttas i dag en expansionsfondsskatt som motsvarar bolagsskatten. Att näringsidkaren har en avsättningsmöjlighet som innebär att en skatt ska betalas motsvarande bolagsskatten kan vara att gå för långt av neutralitetsskäl. Om expansionsfondsskatten tas bort minskar komplexiteten betydligt. Expansionsfondsskatten ger upphov till särskilda svårigheter i samband med förändringar av bolagsskattesatsen. Som en följd av tidigare sänkningar av bolagsskattesatsen har även expansions-

fondsskatten sänkts i motsvarande mån. År 2009 sänktes således expansionsfondsskatten från 28 till 26,3 procent och 2013 sänktes den till 22 procent (prop. 2008/09:65 s. 26 och prop. 2012/13:1 s. 210 ff.). I SOU 2014:40 lämnade Företagsskattekommittén två olika förslag om ett nytt system för beskattning av finansiella intäkter och kostnader i bolagssektorn. Till skillnad från kommitténs huvudförslag föreslås bolagsskattesatsen sänkas från 22 till 18,5 procent i det alternativa förslaget. Kommittén föreslår samtidigt att avdragsrätten för finansiella kostnader ska begränsas. Förslaget gäller för såväl juridiska personer som för fysiska personer som är handelsbolagsdelägare. Däremot omfattas inte enskilda näringsidkare av avdragsbegränsningen. Kommittén bedömer att denna skillnad i behandling av enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare gör att det vid den föreslagna sänkningen av bolagsskattesatsen inte är självklart vilken inverkan detta bör få på expansionsfondsskatten (se a. SOU s. 359). Vidare hänvisar kommittén till att Skatteförenklingsutredningen har till uppgift att se över reglerna om bl.a. expansionsfonder. Kommittén anför slutligen att den inte kommer att ta ställning till frågan om hur expansionsfondsskatten eventuellt ska påverkas av kommitténs förslag utan förutsätter att frågan tas om hand av Skatteförenklingsutredningen.

Eftersom utredningen i avsnitt 6.3.2 föreslår att reglerna om expansionsfond ska slopas föreslås ingen åtgärd med anledning av Företagsskattekommitténs alternativa förslag i denna del.

När det gäller frågan om avsättningen till företagsfond ska beskattas eller inte har utredningen prioriterat förenkling framför en fullständig neutralitet jämfört med beskattningen av bolag. Någon skatt, motsvarande expansionsfondsskatten, föreslås därför inte.

6.3.5 Räntebeläggning av företagsfonden

Förslag: På avsättning till företagsfonden ska en ränta om 72 procent av statslåneräntan betalas.

Utredningen har övervägt om den skattecredit som erhålls genom avsättning till företagsfond ska räntebeläggas eller inte. Detta gäller i dag för aktiebolag som har gjort avsättning till periodiseringsfonder. Aktiebolagen påförs en ränta i form av en schablonmässigt

beräknad intäkt. Av bl.a. förenklingsskäl har det inte införts en liknande ränta för enskilda näringsidkare. Vikten av förenkling bör vägas mot vikten av neutralitet mellan olika företagsformer. Utredningens förslag om företagsfond erbjuder ett större avsättningsutrymme än nuvarande periodiseringsfonder. Som framgår av avsnitten 6.3.3 och 6.3.4 ska företagsfonden inte återföras inom en viss tid och någon skatt ska inte utgå på avsättningen. Det skulle bli alltför lätt att använda företagsfonden som en sparbössa om inte skattekrediten räntebeläggs. Det är också viktigt att tydliggöra att avsättningen till en företagsfond utgör en kredit. Utredningen bedömer således att fonden bör beläggas med ränta. En räntebeläggning av företagsfonden utgör visserligen en något ökad börda för näringsidkarna. Genom en räntebeläggning upprätthålls dock neutraliteten mellan olika företagsformer. En sådan räntebeläggning bör utformas som en schablonintäkt i likhet med vad som i dag gäller för juridiska personer som har gjort avsättning till periodiseringsfond. Utredningen föreslår att schablonintäkten beräknas till den sammanlagda avsättningen multiplicerad med 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut.

Förslaget medför en ändring i 3 kap. 18 § och att en ny paragraf tas in i 32 a kap. 16 § IL.

6.3.6 Storleken på avsättningen

Förslag: Avdrag för avsättning till företagsfond får göras med högst 40 procent av den fördelningsbara inkomsten. Vid skogsskador får i vissa fall avdrag därutöver göras med 40 respektive 10 procent av skogsintäkten om en betydande del av skogen har avverkats i förtid.

Företagsfonden får högst uppgå till ett belopp som motsvarar kapitalunderlaget. För svenska handelsbolag beräknas avdraget för varje delägare för sig och avsättningen görs hos delägarna. Samma sak gäller för delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Utredningen har övervägt om avsättningen till en företagsfond ska kunna ske för hela den i företaget kvarhållna vinsten. Den omständigheten att vinstmedlen kvarhållits i företaget och används där talar för att hela beloppet bör kunna sättas av. Utredningens bedömning i avsnitt 6.3.4 om att någon skatt inte ska tas ut på avsättningen medför dock att utredningen har valt att begränsa skattekrediten, dels genom räntebeläggning och dels genom att begränsa den fördelningsbara inkomst som kan sättas av till en företagsfond. Utgångspunkten vid dimensioneringen av procentsatsen har varit att skattekrediten genom avsättningen till en företagsfond inte ska vara större än vad som sammantaget gäller enligt nuvarande regler om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, periodiseringsfond och expansionsfond.

Till skogskonto får i dag avsättning göras med 60 procent respektive 40 procent av skogsintäkten. Till skogsskadekonto får avsättning göras med 80 procent respektive 50 procent av skogsintäkten. Avsättning till upphovsmannakonto får göras med hela upphovsmannaintäkten och när det gäller avsättning till periodiseringsfond får avsättning ske med högst 30 procent av inkomsten.

Eftersom fem fonder/konton med olika avsättningsmöjligheter ska inordnas i systemet med företagsfond anser utredningen att procentsatsen för avsättning till företagsfond måste vara högre än de 30 procent som gäller för periodiseringsfond. Samtidigt måste det beaktas att företagsfonden inte behöver återföras till beskattning efter en viss bestämd tid vilket i dag gäller för skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och periodiseringsfond. Skattekrediten kan existera tills näringsverksamheten upphör när det gäller avsatta medel till företagsfond. Vid en sammantagen bedömning anser utredningen att en lämplig procentsats för avsättning är 40 procent.

Det optimala hade varit om en enda procentsats hade kunnat tillämpas på samtliga intäkter som sätts av till fonden. En möjlighet till en högre avsättning bör dock finnas vid skador på skog vid extraordinära händelser såsom stormfällning, brand och insektsangrepp som medför att en betydande del av skogen måste avverkas i förtid. Stormarna Gudrun och Per är exempel på sådana händelser som näringsidkaren inte kan råda över men som säkerligen kommer att inträffa igen. Det är nödvändigt att en högre procentsats gäller i

dess fall eftersom skogsägaren måste avverka skog eller har mist skog som motsvarar flera års tillväxt i förtid. Till skogsskadekonto får enligt gällande regler avsättning göras med 80 respektive 50 procent av skogsintäkten i dessa fall. Utredningen har inte anledning att ifrågasätta de överväganden som gjordes när nivåerna för dessa avsättningar bestämdes. Sammanfattningsvis föreslår utredningen att 40 procent av den fördelningsbara inkomsten får sättas av till företagsfond och näringsidkare som måste avverka skogen i förtid på grund av vissa skogsskador får därutöver göra avsättning med 40 procent av skogsintäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och med 10 procent av skogsintäkt för avyttring och uttag av skogsprodukter. Beloppen som dras av för avsättning till företagsfond och för räntefördelning får sammanräknade högst motsvara den fördelningsbara inkomsten. Skillnaden jämfört med dagens avsättning till skogskonto är att storleken på avsättningen knyts till den fördelningsbara inkomsten i stället för till skogsintäkten. Dessutom är avsättningen till företagsfonden inte tidsbegränsad som dagens avsättning till skogskonto är. Eftersom någon inbetalning inte längre ska ske till ett konto riskerar inte näringsidkaren att av misstag göra uttag som leder till beskattning. Vidare får medlen användas i verksamheten under avsättningstiden. Sammanfattningsvis innebär övergången från skogskonto till företagsfond förenklingar och förbättringar för näringsidkarna. Utredningen bedömer att de eventuella försämringar som kan uppstå i förhållande till dagens system uppvägs av de förenklingar som det föreslagna systemet med företagsfond innebär. För inträffade skogsskador i form av stormar, bränder och insektsangrepp m.m. innebär de föreslagna reglerna utöver nämnda förenklingar att avsättning får göras med samma procentsats som tidigare, 80 respektive 50 procent. Utredningens förslag innebär inte någon försämring när det gäller intäkter som i dag kan betalas in på skogsskadekonto.

Företagsfonden får högst uppgå till ett belopp som motsvarar kapitalunderlaget, se avsnitt 6.3.2. För svenska handelsbolag ska avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningen ska göras hos delägarna.

Förslaget tas in i 32 a kap. 2, 4 och 5 §§ IL.

6.3.7 Vilka som omfattas av reglerna av företagsfond

Förslag: Reglerna om företagsfond ska gälla för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag eller i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom EES.

Begränsat skattskyldiga artister, idrottsmän och artistföretag får bara göra avdrag för avsättning till företagsfond om de är bosatta inom EES. Bestämmelserna om företagsfond ska inte gälla för näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering. Bestämmelserna ska inte heller gälla för fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska fortsättningsvis omfattas av samma regler för periodiseringsfond som motsvarande juridiska personer. Även fysiska personer som är medlemmar av en europeisk ekonomisk intressegruppering ska tillämpa de regler som gäller för motsvarande juridiska personer.

De som tillämpar reglerna om förenklad räntefördelning ska inte omfattas av reglerna om företagsfond.

Enligt nu gällande regler för periodiseringsfond i 30 kap. 1 § IL får avdrag inte göras av den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 eller 6 kap. 11 § första stycket 4 och som är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, förkortat EES. De begränsat skattskyldiga som avses är utomlands bosatta artister, idrottsmän och artistföretag. Dessa får bara göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond om de är bosatta inom EES. Som framgår av avsnitt 4.6 kan det strida mot etableringsfriheten att undanta näringsidkare som bedriver verksamhet inom EES från reglerna om företagsfond. Eftersom reglerna om företagsfond ska ersätta reglerna om avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag föreslås att motsvarande begränsning införs för företagsfonden. För att reglerna ska vara förenliga med etableringsfriheten föreslås även att de ska gälla för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer

som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Vad gäller fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § IL omfattas dessa av de nuvarande reglerna om periodiseringsfond i 30 kap. IL. De s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Company) i 39 a kap. IL innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Beskattning sker således oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen eller inte. Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra transaktioner som minskar den svenska skattebasen (prop. 2007/08:16 s. 13 f.). Det kan t.ex. vara fråga om s.k. ränteavdragsarbitrage eller att inkomster genom oönskade skatteplaneringsåtgärder förs över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst. Inom EES är det i huvudsak endast koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet som kan komma att träffas av CFC-beskattning. Andra typer av verksamheter är i princip undantagna.

Avsättning till företagsfond är beroende av att det finns ett kapitalunderlag. Eftersom den fysiska personen beskattas för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen har den fysiska personen inget kapitalunderlag. Kapitalunderlaget finns i stället hos den utländska juridiska personen. Eftersom CFC-reglerna främst syftar till att motverka skatteundandragande genom koncerninterna transaktioner bedöms inte förekomsten av fysiska personer som är delägare vara stor i CFC-företag. Dessutom tillämpas CFC-reglerna inom EES i stort sett bara på koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet. Enligt vad utredningen har inhämtat har fysiska personer inte hitintills bedrivit dylik verksamhet inom EES. Förekomsten av fysiska personer som är delägare i företag som bedriver sådan verksamhet inom EES bedöms därför vara försumbar. Med hänsyn härtill bedömer utredningen att det inte bör komma i strid med etableringsfriheten inom EU och EES att undanta fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster från reglerna om företagsfond, jfr avsnitt 4.6. I stället föreslås att sådana fysiska personer

som är delägare fortsättningsvis omfattas av samma regler för periodiseringsfond som nu gäller för motsvarande juridiska personer. Både fysiska och juridiska personer som omfattas av CFC-beskattningen kommer således att tillämpa samma regler för avsättning till periodiseringsfond. Bl.a. kommer avsättning att få göras med 25 procent av näringsverksamhetens överskott enligt 30 kap. 5 § IL.

De nu gällande bestämmelserna om expansionsfond gäller inte för näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering, förkortad EEIG. En EEIG kan närmast liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Den ska enligt rådets förordning, (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar, bestå av minst två medlemmar – fysiska eller juridiska personer – som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Grupperingen behöver inte ha något eget kapital och medlemmarna är obegränsat solidariskt ansvariga för grupperingens skulder. Den kan förvärva rättigheter och iklä sig skyldigheter samt föra talan inför domstol, varför den enligt svensk rätt är en juridisk person. Grupperingen registreras i den stat där den enligt avtalet har sitt säte. Reglerna om företagsfond ska ersätta reglerna om avsättning till expansionsfond vilket talar för att en EEIG inte heller ska omfattas av reglerna om företagsfond. Dessutom omfattas en EEIG inte av dagens regler om räntefördelning. De regler om fullständig räntefördelning som föreslås i avsnitt 6.4 ska utgå från samma kapitalunderlag som ska gälla för den föreslagna företagsfonden, jfr avsnitt 6.2. Av enkelhetsskäl föreslås därför att en EEIG inte heller ska omfattas av reglerna om företagsfond. Däremot föreslår utredningen att fysiska personer som är medlemmar i en EEIG i stället ska omfattas av de regler för periodiseringsfond som nu gäller för sådana juridiska personer.

Vidare föreslås att de som använder sig av reglerna om förenklad räntefördelning, som föreslås i avsnitt 6.4.4, inte ska få använda sig av reglerna om företagsfond. Anledningen är att syftet med den förenklade räntefördelningen är att näringsidkaren ska slippa göra den beräkning av ett kapitalunderlag som är en förutsättning för avsättning till företagsfonden.

Förslaget medför följande ändringar i inkomstskattelagen. 30 kap. 1, 5, 6 a och 7 §§, 39 a kap. 14 § och 66 kap. 21 § ändras och en ny paragraf tas in i 32 a kap. 1 §.

6.4 Räntefördelning

6.4.1 Bakgrund

En enskild näringsidkare och en delägare i ett handelsbolag som är en fysisk person har genom reglerna om positiv räntefördelning möjlighet att få den del av resultatet som motsvarar avkastningen på satsat kapital i verksamheten beskattat i inkomstslaget kapital.

För att positiv räntefördelning ska få göras krävs att det finns ett positivt justerat resultat samt ett positivt kapitalunderlag i verksamheten. Reglerna innebär att ett räntefördelningsbelopp beräknas som ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital medan avdrag ges i inkomstslaget näringsverksamhet med samma belopp.

Det justerade resultatet är det skattemässiga resultatet i verksamheten före räntefördelning, innan vissa avdrag och avsättningar i deklarationen har gjorts.

Kapitalunderlaget beräknas för den enskilde näringsidkaren med ledning av det skattemässiga värdet på tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid ingången av beskattningsåret. Eftersom det är beskattade tillgångar och skulder som ska ingå i kapitalunderlaget måste vissa justeringar göras. Bestämmelser om kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare finns i 33 kap. 8–18 §§ IL.

Vid beräkningen av det positiva fördelningsbeloppet används statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med sex procentenheter.

För fysiska personer som är delägare i handelsbolag beräknas kapitalunderlaget med ledning av andelens justerade anskaffningsutgift enligt 50 kap. IL. Anskaffningsutgiften ska ökas och minskas med de poster som är uppräknade i 33 kap. 19 § IL.

I syfte att förhindra att privata ränteutgifter dras av i näringsverksamheten där skatteeffekten är högre än i inkomstslaget kapital finns regler om negativ räntefördelning. Negativ räntefördelning ska ske när kapitalunderlaget är negativt och innebär att ett negativt räntefördelningsbelopp ska tas upp till beskattning i inkomstslaget

näringsverksamhet och motsvarande belopp ska dras av i inkomstslaget kapital.

Vid beräkningen av det negativa fördelningsbeloppet används statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med en procentenhet. I avsnitt 3.2 redogörs mer utförligt för reglerna om räntefördelning.

Enligt Skattestatistisk årsbok från 2013 deklarerade cirka 655 000 personer inkomst av enskild näringsverksamhet 2011. Av dem utnyttjade cirka 107 000 möjligheten till positiv räntefördelning med ett belopp om 6 623 miljoner kronor. Vidare redovisade strax över 41 000 personer negativ räntefördelning med ett belopp om 674 miljoner kronor.

6.4.2 Negativ räntefördelning slopas

Förslag: Negativ räntefördelning slopas och ersätts med en preciserad skattemässig reglering av vilka skulder som tillhör näringsverksamheten. Även reglerna om övergångspost och särskild post slopas.

Bakgrund

Vid 1990 års skattereform beslutades regler om negativ räntefördelning. Tillämpningen av reglerna sköts dock upp till dess att även regler om positiv räntefördelning infördes (prop. 1993/94:50, s. 229). Den negativa räntefördelningen ansågs lösa problemet med att privata skulder av skatteplaneringsskäl redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för i inkomstslaget kapital. Reglerna om positiv och negativ räntefördelning togs in i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1994 och började tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Enligt Skattestatistisk årsbok uppgick antalet näringsidkare med negativ räntefördelning beskattningsåret 2007 till 45 316 stycken, vilket kan jämföras med antalet näringsidkare med positiv räntefördelning, 141 195 stycken, samma år. För beskattningsåret 2011 var motsvarande siffror 41 021 stycken näringsidkare med negativ

räntefördelning, respektive 106 978 näringsidkare med positiv räntefördelning.

Det negativa underlaget för beskattningsåret 2007 gav ett tvingande negativt räntefördelningsbelopp på 728 miljoner kronor (det utnyttjade positiva räntefördelningsbeloppet uppgick till 7 628 miljoner kronor samma år). För beskattningsåret 2011 var det sammanlagda negativa räntefördelningsbeloppet 674 miljoner kronor (det utnyttjade positiva räntefördelningsbeloppet uppgick till 6 623 miljoner kronor samma år). Reglerna om negativ räntefördelning tillämpas i väldigt liten omfattning i förhållande till reglerna om positiv räntefördelning. Den statsfinansiella kostnaden synes inte överkomlig om den negativa räntefördelningen slopas.

Precisering av näringsverksamhetens skulder

En analys av effekterna av att bokföra privata skulder i näringsverksamheten visar att till den del ett kapitalunderlag är positivt talar skatteeffekterna entydigt för att skulder överhuvudtaget inte ska bokföras i näringsverksamheten och dessutom att redan bokförda skulder ska bokföras såsom ett kapitaltillskott. En skuld som bokförts i näringsverksamheten sänker nämligen kapitalunderlaget vilket resulterar i lägre räntefördelning. Effekten är skillnaden mellan räntefördelningsräntan och skuldräntan. Till den del kapitalunderlaget är negativt uppkommer inte denna effekt utan då talar skatteeffekterna för att privata skulder ska föras till näringsverksamheten.

Det nu sagda visar att olika skatteeffekter uppkommer, beroende på omständigheterna genom utbokning och inbokning av skulder från och till en näringsverksamhet. Detta talar för att dagens reglering av skulder i 13 kap. 8 § IL bör preciseras ytterligare vilket lämpligen kan göras utifrån den teknik som används för tillgångar i 13 kap. 7 § IL. Reglerna om negativ räntefördelning har införts för att motverka att privata skulder bokförs i näringsverksamheten. Några regler i inkomstskattelagen som motverkar skatteplanering genom att skulder i näringsverksamhet förs ut ur näringsverksamheten i syfte att erhålla positiv räntefördelning finns däremot inte.

Det är viktigt att notera att dagens system med positiv och negativ räntefördelning för enskilda näringsidkare i grunden innebär neutralitet mellan eget och lånat kapital. Lånat och eget kapital är likabehandlat i enskild näringsverksamhet med en skattesats på 30 procent om positiv räntefördelning utnyttjas. Om den negativa räntefördelningen avskaffas är det viktigt att förhindra att privata lån tas upp i näringsverksamheten.

En viktig utgångspunkt är att näringsidkaren enligt bokföringsreglerna ska ha redovisat vilka tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten. Privata skulder får inte bokföras. Det är endast näringsverksamhetens affärshändelser som ska bokföras, se 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL. Näringsidkaren måste se till att det finns verifikationer till samtliga affärshändelser, vilka bl.a. ska innehålla upplysningar om de handlingar eller andra uppgifter som ligger till grund för affärshändelsen, se 5 kap. 7 § BFL. Näringsidkaren ska således enligt bokföringslagen göra en noggrann åtskillnad mellan näringsverksamheten och den privata ekonomin. Enligt utredningens mening följer de flesta näringsidkarna de regler som gäller och har ingen avsikt att undandra skatt. Skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, innehåller också krav på att bevara underlag för de poster som redovisas i inkomstdeklarationen och för de avdrag som yrkas. Näringsidkaren har en generell dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § SFL. Deklarationsposterna ska dokumenteras genom räkenskaper, anteckningar eller annan dokumentation. Dokumentationen ska kunna uppvisas vid en skattekontroll. Utredningen har dock övervägt om det ska ställas högre beviskrav om den skattskyldige inte har fullföljt sin dokumentationsskyldighet. Utredningen har stannat för att det för närvarande inte finns behov av en sådan regel.

Det kan ändå finnas skäl att införa regler som ytterligare försvårar möjligheterna att hänföra skulder till fel sektor. Enligt utredningen bör följande poster räknas som skulder i näringsverksamheten. Avsättningar för framtida utgifter till den del avdrag har gjorts vid beskattningen, leverantörsskulder, förskott från kunder och liknande skulder, skatteskulder som är hänförliga till näringsverksamheten, låneskulder om lånebeloppet har använts i eller är avsett för användning i näringsverksamheten och övriga skulder som uppkommit i näringsverksamheten. Med uttrycket

använts i näringsverksamheten avses användning av skulden för att betala löpande driftskostnader och anskaffande av tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

Genom den ökade preciseringen av till vilket inkomstslag en skuld ska hänföras minskar möjligheterna för en felaktig redovisning. Den fråga som härfter återstår att analysera är om en sådan reglering är tillräcklig för att hindra en oönskad hantering av skulder. En fråga som har lyfts fram i utredningsarbetet får illustrera problematiken.

Frågan är hur det ska bedömas om en näringsidkare tar upp lån när denne har stora utgifter i näringsverksamheten, men inte när denne har stora utgifter i privatekonomin samt om näringsidkaren inte amorterar lånen i näringsverksamheten i takt med avskrivningarna för tillgångar i näringsverksamheten. Enligt utredningens uppfattning innebär den första situationen att lånet utgör en skuld som ska redovisas i näringsverksamheten. Det är varje persons eget val hur olika utgifter finansieras och förfarandet kan därför inte rimligen ses som ett kringgående. I den andra situationen är utgångspunkten att fråga är om ett lån i näringsverksamheten eftersom det använts för att anskaffa näringsstillgångar. Det måste sedan vara näringsidkarens ensak om han eller hon väljer att använda de mot avskrivningarna korresponderande vinstmedlen på annat sätt än genom amorteringar. Inte heller denna situation kan därför rimligen ses som ett kringgående.

En annan situation är att byggnaden på en näringsfastighet repareras med lånade pengar. Den skuld som finansierat arbetet utgör en näringssskuld medan den värdeuppgång som reparationen medfört inte slår igenom på tillgångssidan. Detta ger ett problem för näringsverksamhet baserad på innehav av fastigheter eftersom negativ räntefördelning riskeras. Visserligen medför direktavdraget för reparationerna att vinstmedel skapas som kan balansera den negativa effekten, men detta kräver att de får kvarstå i verksamheten vilket kanske inte är motiverat ur företagsekonomisk synvinkel, eller ens möjligt.

Särskild post, övergångspost och negativ räntefördelning slopas

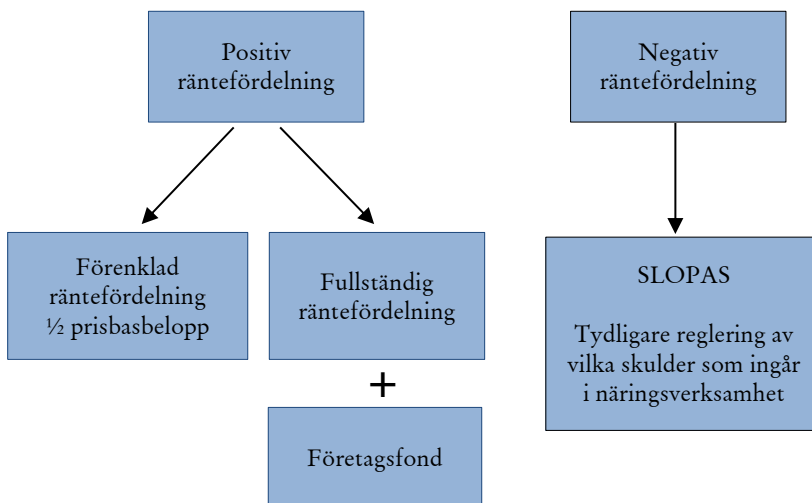
För att förhindra negativ räntefördelning i vissa situationer infördes regler om övergångspost och särskild post.

Reglerna om särskild post tillkom för att inte generationsskiften i enskilda näringsverksamheter baserade på fastighetsinnehav skulle försvåras.

Reglerna om övergångsposten tillkom 1994 då reglerna om räntefördelning infördes för att gamla underskott inte skulle kunna ge upphov till ett negativt kapitalunderlag. Övergångsposten motsvarade det negativa kapitalunderlaget vid övergången till det nya systemet (prop. 1993/94:50, s 230). Posten är således cirka 20 år gammal.

Med hänsyn till förslaget om att precisera vad som utgör skulder i näringsverksamheten och vad som i övrigt anförts föreslår utredningen att reglerna om negativ räntefördelning slopas. När den negativa räntefördelningen slopas är det även möjligt att slopa övergångsposten samt den särskilda posten utan att nämnvärt försvåra för de minsta företagen och vid generationsskiften. Genom detta förenklas regelsystemet väsentligt och regler om ett förenklat system för räntefördelning möjliggörs. Reglerna om den särskilda posten är särskilt komplicerade. För att underlätta övergången till det nya systemet föreslås i avsnitt 9.6.2 att övergångsposten ska fasas ut under en tioårsperiod.

Diagram 6.5 Skiss över utredningens förslag om förändringar av räntefördelning



Förslaget medför följande ändringar i inkomstskattelagen. 33 kap. 9, 14–17, och 20 §§ upphävs och 3 kap. 20 §, 13 kap. 8 §, 33 kap. 2, 3 och 6 §§ samt 42 kap. 9 § ändras.

6.4.3 Två modeller för räntefördelning – fullständig och förenklad

Förslag: Två modeller för räntefördelning införs, förenklad och fullständig räntefördelning.

Den fullständiga räntefördelningen bygger på dagens regler men med färre antal poster att ta hänsyn till vid beräkningen av kapitalunderlaget. Kapitalunderlaget är detsamma som för reglerna om företagsfond.

Utredningen föreslår att två modeller för räntefördelning införs, förenklad och fullständig räntefördelning. I kommande avsnitt redogörs närmare för dessa två modeller. Nedan redogörs för grunderna för de två modellerna.

Storleken av räntefördelningsbeloppet avgörs genom företagarens val att tillämpa ett fullständigt system eller ett förenklat system. Därmed ökar neutraliteten jämfört med motsvarande system för beskattning av ägare till fåmansföretag. I sistnämnda regelsystem kan således årets gränobelopp beräknas antingen till ett belopp motsvarande två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp eller efter en beräkning utifrån en kapitalbas och en lönebaserad bas. Vidare medför den förenklade räntefördelningen att näringsidkaren under vissa förutsättningar kan erhålla positiv räntefördelning utan att behöva beräkna ett kapitalunderlag och multiplicera detta med en räntesats eftersom räntefördelningsbeloppet bestäms med ett fast belopp.

Den fullständiga räntefördelningen bygger på dagens regler men kapitalunderlaget ska justeras med färre antal poster. Tidpunkten för beräkningen av kapitalunderlaget ska vara beskattningsårets utgång, se avsnitt 6.2.5.

Förslaget innebär att 33 kap. 4 § IL upphävs och att ändringar görs i 33 kap. 2 §.

6.4.4 Förenklad räntefördelning

Förslag: Förenklad räntefördelning får göras om det egna kapitalet inte är negativt eller den justerade anskaffningsutgiften inte är negativ, dock högst med ett halvt prisbasbelopp för en och samma fysiska person. En fysisk person som har flera näringsverksamheter får dock fördela högst ett halvt prisbasbelopp för varje sådan verksamhet.

Fysiska personer som är delägare i samma handelsbolag och närstående räknas som en enda fysisk person vid tillämpningen av reglerna om förenklad räntefördelning. Räntefördelningsbeloppet ska delas mellan de närstående delägarna efter andel i handelsbolaget vid beskattningsårets utgång.

Bestämmelserna ska även gälla för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Bedömning: Näringsidkare som använder sig av förenklad räntefördelning bör inte få göra avsättning till periodiseringsfond.

För delägare i fåmansbolag som har kvalificerade andelar gäller särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinst. Utgångspunkten för dessa regler har varit att normal avkastning på kvalificerade andelar ska beskattas i inkomstslaget kapital (57 kap. 11). Utdelning och kapitalvinst som överstiger normal kapitalavkastning ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp utgjordes inledningsvis av summan av andelens omkostnadsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med en viss procentsats, nu nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet är en viss procent av löneunderlaget i företaget. År 2006 infördes en förenklingsregel, 57 kap. 11 § första stycket 1 11, som alternativ till att räkna ut årets gränsbelopp, (prop. 2005/06:40, SFS 2005:1136). Syftet var att underlätta för företag med litet kapital och ett fåtal anställda. Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp i dag till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat på samtliga andelar i företaget.

Enligt vad utredningen erfarit har förenklingsregeln fungerat väl för de aktiva ägarna av de minsta fåmansaktiebolagen. Det finns därför skäl att på motsvarande sätt överväga att införa en förenklad möjlighet att göra räntefördelning i enskild näringsverksamhet som har ett litet eget kapital samt för delägare i handelsbolag som har en låg justerad anskaffningsutgift.

Näringsidkaren bör således ha möjlighet att välja en förenklad modell för räntefördelning som alternativ till dagens system. Det ska vara enkelt att avgöra om den förenklade räntefördelningen är tillämplig. Näringsidkare som har ett negativt eget kapital respektive negativ justerad anskaffningsutgift ska naturligtvis inte kunna räntefördela. Ett enkelt sätt för den enskilde näringsidkaren att avgöra om det egna kapitalet inte är negativt är att utgå från punkten B10, eget kapital, på deklarationsbilagan. Utredningen föreslår därför att förenklad räntefördelning ska få utnyttjas om det egna kapitalet, som i dag framgår av punkten B10, inte är negativt.

För delägare i handelsbolag beräknas kapitalunderlaget med utgångspunkt från delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen. Utredningen föreslår därför att delägare i handelsbolag ska

få tillämpa förenklad räntefördelning om den justerade anskaffningsutgiften inte är negativ. Samma bestämmelser som för handelsbolagsdelägare ska även gälla för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Utredningen har övervägt om vissa justeringar trots allt måste göras. Det kan t.ex. gälla kortvariga kapitaltillskott till verksamheten före ett årsskifte. Förenklings-skäl talar dock för att justeringar bör undvikas. Utredningen föreslår i stället att räntefördelningsbeloppet begränsas till högst ett halvt prisbasbelopp (22 200 kronor för inkomståret 2014). Det ger en sänkt skatt med maximalt cirka 6 600 kronor för de med högst marginalskatt. För dem som endast betalar kommunalskatt, i genomsnitt 31,86 procent, blir sänkningen cirka 3 800 kronor vid maximalt utnyttjande av förenklad räntefördelning.

En särskild fråga är om räntefördelningsbeloppet vid förenklad räntefördelning ska knytas till fysiska personer, såsom enskilda näringsidkare eller delägare eller till bolag. Fråga uppkommer även om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag och samtidigt driver näringsverksamhet i annan form än en juridisk person (en enskild firma eller tillsammans med andra i ett enkelt bolag), bör få flera räntefördelningsbelopp. Fråga uppkommer dessutom om det bör tas hänsyn till om delägarna i ett bolag är närstående.

För fåmansbolag gäller gränsvärdet enligt alternativregeln för företaget och beloppet delas lika på andelarna i företaget. Med tanke på att det vid räntefördelning inte alltid finns något bolag är det dock allmänt sett olämpligt att på motsvarande sätt knyta räntefördelningsbeloppet till ett bolag. Det är emellertid även olämpligt att göra så i de fall det finns ett bolag. Skälet till det är att det maximala räntefördelningsbeloppet i sig är förhållandevis lågt. Om beloppet delas på ett flertal delägare skulle den förenklade räntefördelningen mer eller mindre förlora sin funktion. Räntefördelningsbeloppet bör därför enligt utredningens mening vara knutet till den fysiska personen. Vidare och med tanke på att all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL), bör en fysisk person som huvudregel bara kunna räntefördela ett sådant belopp.

Undantagsvis bör en fysisk person dock kunna räntefördela flera belopp. Anledningen till det är att om en fysisk person som är enskild näringsidkare samtidigt är delägare i ett handelsbolag anses personen bedriva flera från varandra åtskilda näringsverksamheter (jfr 14 kap. 13 § IL). Även självständigt bedriven verksamhet utomlands räknas som en egen näringsverksamhet (jfr dock lagförslaget till 14 kap. 12 och 13 §§ IL i avsnitt 5.7 där ”utomlands” ändras till ”utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”). Detta bör återspeglas i förslaget. I sammanhanget kan noteras att delägarskap i exempelvis två enkla bolag bara ger rätt till ett räntefördelningsbelopp, eftersom båda ingår i en och samma näringsverksamhet.

I ett antal inkomstskatteregler tas hänsyn till om fysiska personer är närstående för att reglerna inte ska få oönskade effekter. Så bör även vara här för att förhindra att närstående personer ska kunna kapitalbeskatta förhållandevis stora belopp inom ”familjen” trots att näringsverksamheten i praktiken kanske bedrivs av endast en person. Närstående föreslås därför anses vara en fysisk person vid förenklad räntefördelning. Med närstående bör även här förstås vad som anges i 2 kap. 22 § IL.

Med införandet av förenklad räntefördelning har det skapats en möjlighet att få positiv räntefördelning utan att beräkna ett kapitalunderlag eftersom räntefördelningen endast ska utgå från det egna kapitalet i verksamheten enligt punkt B10 på NE-blanketten. De justeringar som i dag görs för femton olika poster som redovisats ovan i avsnitt 6.2 behöver således inte längre göras. Detta innebär att dagens krav att kapitalunderlaget i det fullständiga systemet måste uppgå till minst 50 000 kronor kan slopas. Genom att slopa kravet på att kapitalunderlaget måste uppgå till minst 50 000 kronor kan näringsidkarna även utnyttja sparad räntefördelning de år som kapitalunderlaget inte uppgår till 50 000 kronor. Det är också en förenkling som omfattar de näringsidkare som inte använder sig av reglerna om förenklad räntefördelning för att de vill utnyttja möjligheten att göra avsättning till företagsfond.

Som framgår av avsnitt 6.3.7 ska en näringsidkare som använder sig av förenklad räntefördelning inte få använda sig av de föreslagna reglerna om företagsfond. Som anges ovan är syftet med den förenklade räntefördelningen att näringsidkaren ska slippa beräkna ett

kapitalunderlag som är förutsättningen för användandet av företagsfonden.

Som ett alternativ till att använda sig av reglerna om företagsfond för den som använder sig av förenklad räntefördelning har utredningen diskuterat om denne ska ha möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond. I praktiken skulle detta innebära införandet av två parallella system, nämligen ett med avsättning till periodiseringsfond med möjlighet till avdrag för förenklad räntefördelning och ett med avsättning till företagsfond med möjlighet till avdrag för fullständig räntefördelning. Ett införande av två sådana parallella system bedöms dock öka komplexiteten betydligt. Det krävs inget kapitalunderlag för avsättning till periodiseringsfond. Om en sådan avsättning ska vara möjlig innebär det således att dagens möjlighet att konsumera obeskattade vinstmedel behålls vilket kan få till följd att näringsidkaren inte kan betala skattekulden om medlen har konsumerats. Med systemet med periodiseringsfonder måste näringsidkaren hålla reda på vilket år avsättningen har gjorts för att fonden ska återföras i rätt tid. Om det inte införs en möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond för de som använder sig av förenklad räntefördelning innebär det en förenkling för dessa näringsidkare. Näringsidkaren behöver inte beräkna vilket system som är mest gynnsamt. Om en avsättning till periodiseringsfond skulle införas måste även regler införas om vad som gäller när en näringsidkare byter system, vilket kan bli komplicerat.

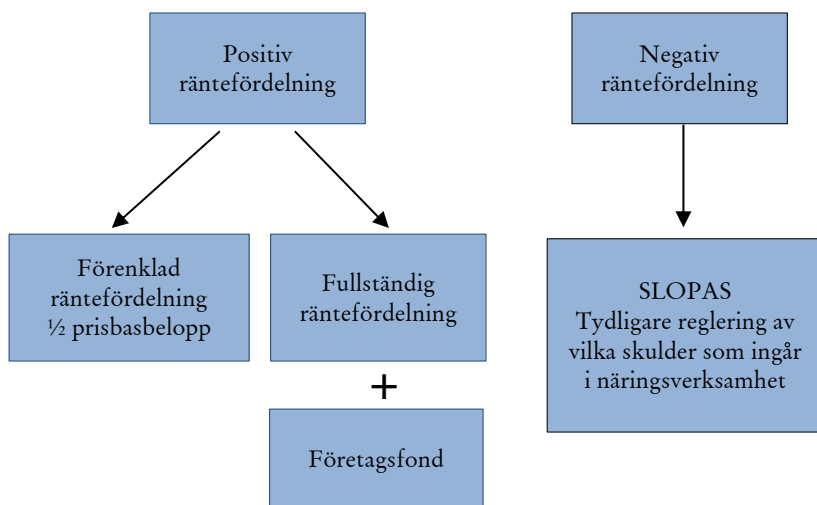
Om en jämförelse görs med näringsverksamhet som bedrivs i aktiebolagsform har aktiebolaget endast möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond. Även detta talar för att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag endast ska ha ett system för avsättningar. Näringsidkare som ändå vill använda sig av möjligheten att göra avsättning till periodiseringsfond kan i dag med en ganska liten kapitalinsats byta företagsform till aktiebolag eftersom gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital för privata bolag sänktes 2010 från 100 000 kronor till 50 000 kronor. Syftet med sänkningen var att göra aktiebolagsformen mer tillgänglig främst inom tjänstesektorn, vilket är en sektor som inte har behov av kapitalkrävande tillgångar (prop. 2009/10:61, s. 8 f.). Det kan även nämnas att regeringen har gett kommittén, Förbättrat klimat för entreprenörskap och inno-

vativt företagande, i uppdrag att undersöka möjligheten att sänka det lägsta tillåtna aktiekapitalet från 50 000 kronor till 1 krona (Dir. 2014:46, s. 21).

Mot bakgrund av vad som ovan anförts har utredningen avvisat en möjlighet till avsättning till periodiseringsfond för de näringsidkare som kommer att använda sig av förenklad räntefördelning. Dessa näringsidkare har däremot kvar möjligheten till överavskrivningar.

Utredningen har även övervägt ett system för de nu aktuella företagen att i stället för förenklad räntefördelning tillåta avsättning till periodiseringsfond. Utredningen har dock avvisat även detta. De skäl som ovan redovisats mot att ha två system gör sig även gällande här. Det finns dock ytterligare skäl. Ett skäl är den komplexitet som uppkommer vid byten mellan olika system, t.ex. om ett företag växer och vill börja använda räntefördelning och företagsfond. Om näringsidkaren då har utnyttjat periodiseringsfonderna maximalt kan det bli kostsamt att byta system och medföra inlåsnings effekter. Ett ytterligare skäl är att det är systematiskt fel att ersätta möjligheten till räntefördelning med en avsättningsmöjlighet till periodiseringsfond, eftersom reglerna har olika ändamål. Reglerna om (positiv) räntefördelning har nämligen som syfte att ge enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer en möjlighet att få avkastningen på den del av inkomsten som utgör kapitalinkomst beskattad som en sådan och inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Medan reglerna om periodiseringsfond ska ge företagen möjlighet att kunna finansiera investeringar med eget kapital (vinstmedel) och till förlustutjämnning bakåt i tiden.

Diagram 6.6 Skiss över utredningens förslag om förändringar av räntefördelning



Förslaget medför att två nya paragrafer, 1 a och 5 a §§, införs i 33 kap. IL.

6.4.5 Vilka som omfattas av reglerna om räntefördelning

Förslag: Reglerna om räntefördelning ska gälla för samma kategorier av näringsidkare som bestämmelserna om företagsfond.

De nuvarande reglerna om räntefördelning i 33 kap. IL gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. De nu föreslagna reglerna ska också gälla för dessa personer. Reglerna om fullständig räntefördelning ska utgå från samma kapitalunderlag som de föreslagna reglerna om företagsfond. För enkelhets skull bör därför båda dessa regelverk omfatta samma näringsidkare. Det föreslås därför att reglerna även ska gälla för fysiska personer som är delägare i delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Reglerna om räntefördelning ska lik-

som nu inte gälla för näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering. Motsvarande undantag har föreslagits för reglerna om företagsfond i avsnitt 6.3.7.

Av avsnitt 6.3.7 framgår också att reglerna om företagsfond inte ska gälla för begränsat skattskyldiga artister, idrottsmän och artistföretag som är bosatta utanför EES. Ett motsvarande undantag föreslås därför för reglerna om räntefördelning. Vidare föreslås att fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § IL ska undantas från reglerna. Ett sådant undantag bedöms vara förenligt med etableringsfriheten, jfr avsnitten 4.6 och 6.3.7.

Som framgår av avsnitt 6.3.7 ska en näringsidkare som använder sig av förenklad räntefördelning inte få använda sig av de föreslagna reglerna om företagsfond.

Utredningens förslag innebär att 33 kap. 1 § IL ändras.

6.4.6 Frivillighet och sparandemöjlighet

Förslag: Räntefördelningen ska vara frivillig.

Räntefördelning får högst göras med ett belopp som motsvarar den fördelningsbara inkomsten. Belopp som räntefördelats och belopp som satts av tillföretagsfond får tillsammans inte överstiga den fördelningsbara inkomsten.

Vid fullständig räntefördelning ska det vara möjligt att spara räntefördelningsbelopp som inte utnyttjats. Vid en övergång mellan reglerna om fullständig och förenklad räntefördelning får det sparade räntefördelningsbeloppet behållas.

Utredningen föreslår att fullständig räntefördelning högst ska få göras med ett belopp som motsvarar fördelningsbar inkomst. Om näringsidkaren under samma beskattningsår har gjort avdrag för avsättning till företagsfond måste den fördelningsbara inkomsten minskas i motsvarande mån. Avsättning till företagsfond kan bara göras av den som tillämpar fullständig räntefördelning. Det innebär att den som använder sig av den förenklade räntefördelningen alltid kan räntefördela ett belopp som motsvarar den fördelningsbara inkomsten, dock högst med ett halvt prisbasbelopp, jfr avsnitt 6.4.4.

Reglerna om positiv räntefördelning är enligt gällande regler frivilliga. De överväganden som gjordes när reglerna om positiv räntefördelning infördes vad gäller risken för urholkning av socialförsäkringsskyddet för enskilda näringsidkare har alltså bärkraft. Reglerna föreslås därför även i fortsättningen vara frivilliga.

Frågan är om det även fortsättningsvis ska vara möjligt att spara räntefördelningsbeloppet när nya regler införs om både förenklad och fullständig räntefördelning. Att räntefördelningsbelopp ska få sparas vid fullständig räntefördelning är självklart. Den förenklade räntefördelningen ska däremot vara enkel för de skattskyldiga som tillämpar den. Förslaget riktar sig till de allra minsta verksamheterna. En möjlighet att spara outnyttjad räntefördelning skulle komplicera systemet på ett icke önskvärt sätt. Dessutom skulle troligen de sparade outnyttjade räntefördelningsbeloppen fortsätta att öka i hög takt då fler näringsidkare skulle beröras av räntefördelning än i dag, dels på grund av sänkt kapitalunderlagskrav och dels på grund av den schablonavkastning som tillgodoräknas på grund av kapitalunderlaget. Utredningen föreslår därför att räntefördelningsbelopp inte ska få sparas om den förenklade räntefördelningen tillämpas. Det kan ifrågasättas om ett sparad räntefördelningsbelopp bör kunna få föras över från systemet med fullständig räntefördelning till systemet med förenklad räntefördelning för att användas där. Både för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag gäller att räntefördelningsbeloppet varken får uppgå till ett högre belopp än den fördelningsbara inkomsten eller överstiga ett halvt prisbasbelopp för en och samma fysiska person. Denna begränsning medför att den som tillämpar reglerna om förenklad räntefördelning inte kommer ha möjlighet att använda sig av det sparade räntefördelningsbeloppet. Det finns därför inget behov av att föra över sparad räntefördelningsbelopp till systemet med förenklad räntefördelning. Samtidigt skulle det innebära en tröghetsfaktor för byte mellan systemen om näringsidkaren riskerar att förlora det sparade räntefördelningsbeloppet vid ett sådant byte. Det föreslås därför att sparad räntefördelningsbelopp ska få föras över vid en övergång mellan systemen med både fullständig och förenklad räntefördelning. Detta ska även gälla i de fall ett räntefördelningsbelopp tas över genom arv, testamente, gåva eller bodelning enligt 33 kap. 7 a § IL och förvärvaren tillämpar systemet med förenklad räntefördelning.

Jämför även avsnitt 9.4 där det framgår att sparade räntefördelningsbelopp enligt de nu gällande reglerna om räntefördelning ska få tas in i det nya systemet för räntefördelning.

Utredningens förslag innebär således att dagens sparandemöjlighet av räntefördelningsbelopp behålls oförändrad vid fullständig räntefördelning. Utredningen anser dock att förenklingsvinster kan uppnås om det regleras att storleken på den sparade räntefördelningen ska fastställas för det år den uppkommer. Det förtryckta belopp som då tas fram i samband med deklarationsmaterialet från Skatteverket är antingen definitivt eller föremål för process. Även om det kortsiktigt ökar de administrativa kostnaderna för både Skatteverket och näringslivet är utredningens bedömning att det sammantaget kostar mindre resurser än nu gällande ordning där storleken på den sparade räntefördelningen fastställs vid utnyttjandet, vilket kan vara många år senare och då underlag i många fall saknas. Det är den skattskyldige som enligt normala bevisbörderegler har bevisbördan för de avdrag som yrkas. Det blir självfallet svårare att bevisa rätten till räntefördelning om lång tid har förflutit sedan det sparade beloppet uppkom. Det finns således risk att skattskyldiga i dag lider onödiga rättsförluster.

Utredningen gör bedömningen att det endast undantagsvis förekommer att sparade räntefördelningsbelopp inte kommer att utnyttjas vid något tillfälle. Risk för att det blir ett stort antal onödiga processer om fastställande av sparade räntefördelningsbelopp bedöms därför inte föreligga. I avsnitt 8.3.1 föreslås därför att sparade räntefördelningsbelopp ska fastställas av Skatteverket.

Eftersom begreppet fördelningsbar inkomst införs i reglerna om företagsfond och reglerna om räntefördelning kan det bli förvirrande att använda begreppet fördelningsbelopp vid räntefördelning. Begreppet räntefördelningsbelopp används redan nu i lagtexten för att förtydliga att det handlar om fördelningsbelopp vid räntefördelning, se 3 kap. 18 och 20 §§ samt 42 kap. 9 § IL. Utredningen föreslår därför att uttrycket räntefördelningsbelopp ska användas genomgående i reglerna om räntefördelning i 33 kap. Detta uttryck har dock samma innebörd som det som nu kallas för fördelningsbelopp i reglerna om räntefördelning i 33 kap.

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 5–7 a §§ IL.

6.4.7 Räntesats vid fullständig räntefördelning

Förslag: Räntenivån vid fullständig räntefördelning sänks till statslåneräntan ökad med 4,8 procentenheter i stället för med sex.

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas enligt gällande regler genom att kapitalunderlaget multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med sex procentenheter, se 33 kap. 3 § IL.

Ursprungligen bestämdes räntesatsen till statslåneräntan ökad med en procentenhet men redan innan reglerna trädde i kraft höjdes tillägget från en procentenhet till tre. Efter förslag i 1997 års ekonomiska vårproposition höjdes räntesatsen för positiv räntefördelning med ytterligare två procentenheter. Genom 2011 års budgetproposition höjdes räntan med ytterligare en halv procentenhet och från och med beskattningsåret 2014 är räntesatsen sex procent. Procentsatsen har höjts för att kompensera aktuella näringsidkare för sänkt skatt som införts för delägare i fåmansbolag. Höjningarna av räntesatsen som gjorts har därför inte samma ekonomiska förankring som den ursprungliga räntenivån.

Den omständigheten att utredningen föreslår att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som ska styra räntefördelningen påverkar inte bedömningen av lämplig räntesats.

Eftersom den sparade räntefördelningen i det nuvarande systemet är en del av kapitalunderlaget har en slags ränta-på-ränta effekt gjort att det sparade utrymmet växt avsevärt sedan systemet infördes. Tillväxttakten på sparade fördelningsbelopp påverkas av storleken på räntefördelningsräntan. Utredningen bedömer att nuvarande ökningstakt av sparade fördelningsbelopp, uppskattningsvis en fördubbling vart sjätte år, är hög. Att den sparade räntefördelningen inte ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget är dock en omständighet som minskar ökningen av sparade räntefördelningsbelopp. En återgång till den tidigare nivå som var statslåneräntan ökad med tre procentenheter innebär en inkomstförstärkning till staten. Utredningen anser emellertid att en sänkning av räntefördelningsräntan till en nivå som behövs för att finansiera övriga förslag är lämplig. En sådan nivå erhålls om statslåneräntan ökas med 4,8 procentenheter.

Utredningens förslag innebär ändring av 33 kap. 3 § IL.

6.5 Generationsskiften och byte av företagsform

6.5.1 Överföring av företagsfond

Förslag: Företagsfond ska kunna överföras vid generationsskiften och vid byte av företagsform.

Vid ombildning från enskild näringsverksamhet eller från svenskt handelsbolag till aktiebolag ska företagsfonden upphöra och en avsättning till periodiseringsfond med ett belopp motsvarande företagsfonden ska göras i aktiebolaget.

Med reattillgångar avses motsvarande begrepp som nu finns i reglerna om expansionsfond.

I avsnitt 6.4.3 föreslås att regler om fullständig respektive förenklad räntefördelning införs. Vid fullständig räntefördelning ska reglerna om periodiseringsfond och expansionsfond ersättas med regler om företagsfond. Reglerna om expansionsfond kommer därmed att upphöra att gälla medan det fortfarande kommer vara möjligt för aktiebolag att göra avsättning till periodiseringsfond.

Enligt de nuvarande reglerna om periodiseringsfond och expansionsfond kan dessa fonder överföras utan beskattningsekvenser vid generationsskiften och vid byte av företagsform. För att inte omotiverade inlåningseffekter ska uppstå när reglerna om företagsfond införs bör en motsvarande möjlighet till överföring införas för företagsfonden.

Det är naturligt att i första hand utgå från de nu gällande reglerna för överföring av periodiseringsfond i 30 kap. IL och expansionsfond i 34 kap. IL. De nuvarande fonderna är uppbyggda på liknande sätt men skiljer sig åt i vissa avseenden. För periodiseringsfonder gäller att de ska återföras senast det sjätte beskattningssåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes. När återföring sker ska den äldsta fonden återföras först. För expansionsfonder betalas en expansionsfondsskatt på det avsatta beloppet som återbetalas till näringsidkaren när expansionsfonden helt eller delvis återförs. Reglerna om expansionsfond beskrivs närmare i avsnitt 3.3.

De föreslagna reglerna om företagsfond innebär vare sig någon tidsbegränsning för sparandet eller att någon skatt ska tas ut på det avsatta beloppet. Som framgår av avsnitt 6.1.1 har de föreslagna

reglerna om företagsfond stora likheter med de nuvarande reglerna om expansionsfond i 34 kap. IL eftersom det för företagsfonden på motsvarande sätt krävs att fonden motsvaras av att det finns ett kapitalunderlag i näringsverksamheten. Det skulle därför kunna vara lämpligt att utgå från dessa regler. Enligt reglerna om expansionsfond kan hela eller en del av expansionsfonden överlåtas i samband med att näringsverksamheten överlåts vid ett generationsskifte. Villkoren för en sådan överlåtelse framgår av 34 kap. 18 och 21 §§ IL. Näringsidkaren har också möjlighet att under vissa villkor överföra expansionsfonden vid byte av företagsform, se 34 kap. 19 och 22 §§. Vid ombildning från enskild näringsverksamhet till aktiebolag upphör expansionsfonden enligt 34 kap. 20 §.

Företagsfonden har dock också en väsentlig likhet med periodiseringsfonden genom att de avsatta medlen inte träffas av någon skatt motsvarande expansionsfondsskatten. I båda fallen handlar det om att överföra obeskattade medel till bolagssektorn. I bolagssektorn ska vinster dubbelbeskattas, dels genom bolagsskatt och dels genom kapitalskatt. För att säkerställa att dubbelbeskattningen upprätthålls bedömer utredningen att det är lämpligast att utgå från de regler som i dag gäller vid överföring av periodiseringsfonder från enskild näringsverksamhet eller från en delägare i handelsbolag som är en fysisk person till aktiebolag.

Utredningen föreslår därför att företagsfonden ska kunna överföras vid generationsskiftet och vid byte av företagsform på liknande sätt och villkor som i dag gäller för överföring av periodiseringsfonder, se 30 kap. 11–13 §§ IL. Bestämmelserna om överföring vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag fick sitt nuvarande innehåll 2004, (prop. 2003/04:133, bet. 2003/04:SkU33, SFS 2004:498). De tidigare gällande särbestämmelserna för bolagsbildning genom apportemission slopades och de regler som gäller för vanlig bolagsbildning (s.k. kontantbildning) utvidgades till att gälla generellt. Det innebär att tre förutsättningar gäller vid överföring av periodiseringsfond till aktiebolag.

1. Överföringen får inte föranleda uttagsbeskattning.
2. Tillskott på grund av överföringen ska göras till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond.
3. Aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaper för övertagen fond.

Tillskottet får enligt 48 kap. 12 § IL inte räknas in i omkostnadsbeloppet för aktierna i aktiebolaget.

En företagsfond ska sålunda på motsvarande sätt kunna föras över till ett aktiebolag om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till bolaget. Utredningen anser att detta även ska vara möjligt när en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överförs. I så fall måste även reallgångar överföras i motsvarande mån.

Även näringsverksamhet i ett svenskt handelsbolag ska få föras över till ett aktiebolag. De ovan angivna villkoren som i dag finns vid överföring av periodiseringsfond ska gälla vid överföringarna. Aktiebolag kan dock inte göra någon avsättning till företagsfond. Den övertagna fonden måste därför övergå till att bli en periodiseringsfond när den tas över av aktiebolaget. Avsättningen till periodiseringsfonden ska anses vara gjord det beskattningsår då överföringen sker. Den övertagna fonden ska återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret därefter.

För att även säkerställa det andra ledet i dubbelbeskattningen får tillskottet inte öka omkostnadsbeloppet för andelarna i aktiebolaget.

En företagsfond ska också kunna föras över till annan enskild näringsverksamhet genom generationsskifte i form av gåva, arv, testamente eller bodelning. Bestämmelser härom finns i dag för periodiseringsfonder i 30 kap. 12 a § IL. Reglerna infördes då det fanns en möjlighet att föra över expansionsfond vid generationsskiften om samtliga reallgångar i verksamheten övertogs av annan (prop. 2004/05:32, bet. 2004/05:SkU15, SFS 2004:1149). Det fanns inga sakliga skäl att behandla fonderna olika i en sådan situation. Vid överföring av periodiseringsfond gäller numera att mottagaren får överta fonden om denne övertar tillgångar som motsvarar värdet av den övertagna fonden. Med reallgångar avses andra tillgångar än kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut och liknande tillgångar enligt 34 kap. 23 § IL. En motsvarande definition av reallgångar ska gälla för reglerna om företagsfond. Fonden får bara föras över till så stor del som motsvarar de övertagna reallgångarnas värde av samtliga reallgångar i näringsverksamheten. Vidare krävs vid arv och testamente att mottagaren skriftligen förklarar sig ta över fonden helt eller delvis.

Vid gåva krävs en skriftlig överenskommelse mellan givaren och gåvotagaren

Slutligen ska – som i dag – en företagsfond kunna föras över från ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet. Så är fallet om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tillskiftas realtillgångar vid bolagets upplösning. Om upplösningen inte utlöser uttagsbeskattning får avsättningen till fonden och de avdrag som gjorts för andelen anses vara gjorda i den enskilda näringsverksamheten.

Till skillnad från vad som gäller för periodiseringsfonder kan man enligt reglerna om expansionsfonder föra över fonden från enskild näringsverksamhet och handelsbolag till ett handelsbolag. För att inte försämra reglerna när expansionsfonden ersätts av företagsfonden föreslås att även sådana ombildningar och överföringar ska vara möjliga. Det är då naturligt att utgå från de nuvarande reglerna i 34 kap. 19 och 21 §§ IL.

Förslaget föranleder en ändring i 48 kap. 12 § IL och att nya regler tas in i 32 a kap. 21–27 §§.

6.5.2 Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme

Förslag: Om en enskild näringsverksamhet eller verksamhetsgren förs över till ett fåmansföretag ska det sparade räntefördelningsbeloppet utgöra sparad utdelningsutrymme i fåmansföretaget under vissa förutsättningar. Sparad räntefördelningsbelopp får bara överföras till så stor del som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar i näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med realtillgångar avses samma som i reglerna om företagsfond.

Ett sparad räntefördelningsbelopp får endast överföras till sparad utdelningsutrymme på andelar i ett nybildat fåmansföretag eller annat fåmansföretag som inte tidigare har bedrivit verksamhet av något slag. Den fysiska personen ska ha kvalificerad andel i aktiebolaget.

Om företaget förvärvar andelar i ett annat av ägaren eller någon närstående ägt företag under beskattningsåret eller de fem beskattningsår som följer närmast efter överföringen ska sparad utdelningsutrymme minskas med ett belopp som motsvarar det överförda sparade räntefördelningsbeloppet som inte har utnyttjats. Samma sak ska gälla om andelarna i ett fåmansföretag överläts under angiven tidsperiod. Det sparade utdelningsutrymme som har uppkommit tidigast ska därvid anses ha utnyttjats först.

Bakgrund

Reglerna om fåmansföretag i 57 kap. IL syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren arbetat i företaget, ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. Reglerna innebär att utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag ska beskattas i kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan överskjutande belopp beskattas i inkomstslaget tjänst. Överskjutande belopp träffas dock inte av sociala avgifter, eftersom det inte är fråga om ersättning för utfört arbete. Genom att utdelning och kapitalvinst som överstiger normal avkastning ska beskattas i inkomstslaget tjänst blir den över-

skjutande avkastningen beskattad enligt den progressiva skatteskalen. Om den mottagna utdelningen inte uppgår till den beräknade normala avkastningen får utrymmet sparas för att användas ett senare år, s.k. sparad utdelningsutrymme. Med normal avkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Hur gränsbeloppet beräknas framgår av 57 kap. 10 § IL. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan med tillägg av tre procentenheter. Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt. Av 57 kap. 11 § IL framgår att årets gränsbelopp antingen är ett belopp som motsvarar 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (förenklingsregeln), eller summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter (klyvningsränta), och för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 57 kap. 6 § IL lönebaserat utrymme.

Särreglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag gäller endast kvalificerade andelar. En andel är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § IL om andelsägaren eller någon närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående åren (första stycket punkt 1). Till och med 1997 års taxering gällde i stället en karenstid på tio år (prop. 1996/97:45 s. 43 f.). Andelsägaren eller närstående kan även ha varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel är också enligt första stycket punkt 2 kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket fåmansdelägaren eller närstående varit aktiv under nämnda tid, se vidare prop. 1995/96:109 s. 66 ff. Reglerna gäller även fem år efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag, se 57 kap. 6 § IL.

Reglerna om positiv räntefördelning infördes för att investeringar i enskild näringsverksamhet inte skulle utsättas för en merbeskattning i näringsverksamheten jämfört med i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna innebär att om det finns ett överskott av kapital i verksamheten ska avkastningen på detta beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i näringsverksamhet. Överskottet beskattas därmed med den lägre skattesats som gäller för kapitalinkomster. För att uppnå detta får avdrag göras i inkomstslaget

näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad ränta på det egna kapitalet i verksamheten, s.k. positivt räntefördelningsbelopp. Samma belopp tas i stället upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Ett positivt räntefördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med sex procentenheter multiplicerad med ett positivt kapitalunderlag, se 33 kap. 3 § IL. Kapitalunderlaget är skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid utgången av föregående beskattningsår justerat med vissa poster som räknas upp i 33 kap. 5 § IL. Den som inte kan eller vill utnyttja räntefördelningen kan enligt 33 kap. 7 § IL spara hela eller delar av räntefördelningsbeloppet till ett senare år, s.k. sparad räntefördelningsbelopp.

Möjligheten att föra över sparad räntefördelningsbelopp finns endast vid ägarskiften enligt 33 kap. 7 a § IL och inte vid byte av företagsform. Om en enskild näringsverksamhet övergår till ett aktiebolag finns således ingen möjlighet att föra över sparad räntefördelningsbelopp. Många företagare börjar bedriva näringsverksamhet i enskild näringsverksamhet. När verksamheten och därmed de ekonomiska åtagandena växer önskar vissa näringsidkare övergå till att bedriva verksamheten i ett aktiebolag i stället. Om det skulle vara möjligt att föra över sparad räntefördelningsbelopp till ett aktiebolag skulle det underlätta för enskilda näringsidkare att övergå till att bedriva verksamhet i aktiebolag. Utredningen anser därför att regler som möjliggör en överföring av sparad räntefördelningsbelopp vid sådant byte av företagsform bör införas.

Reglerna får dock inte innebära att en överföring leder till en förmånligare beskattning än den som kan erhållas genom utnyttjande av det sparade räntefördelningsbeloppet. Resultat som räntefördelas enkelbeskattas med 30 procent medan resultatet i ett fåmansföretag som är ett aktiebolag beskattas med 22 procent och därefter beskattas utdelningen med ytterligare 20 procent på ägar-nivå. Utdelning upp till gränobeloppet beskattas därmed med 20 procent i stället för med 30 procent enligt reglerna om räntefördelning. Även vid försäljning av andelar i fåmansföretag är skattesatsen 20 procent på kapitalvinst upp till det sparade utdelningsutrymmet.

Regler som tillåter att sparad räntefördelningsbelopp förs över till sparad utdelningsutrymme kan därför behöva kompletteras med olika villkor för att inte leda till en förmånligare beskattning än

dagens regler. Sådana villkor kan dock medföra att reglerna om att tillåta en överföring kan bli komplicerade. En möjlighet till överföring är till fördel för näringsidkaren då den underlättar för näringsidkaren att övergå till att bedriva verksamhet i aktiebolag. Utredningen anser därför att en sådan överföring bör vara möjlig även om det innebär att reglerna kan bli relativt komplicerade.

Villkor för att få överföra sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme

Eftersom räntefördelningsbeloppet vid räntefördelning utgår från kapitalunderlaget, som är skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten, bör endast sparad räntefördelningsbelopp få överföras till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten. Näringsverksamheten kan vara uppdelad i flera olika verksamhetsgrenar. Utredningen anser att räntefördelningsbeloppet även ska kunna föras över när en verksamhetsgren överförs till ett aktiebolag på motsvarande sätt. Det innebär i sådana fall att sparad räntefördelningsbelopp endast får överföras till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i verksamhetsgrenen. Med reallgångar avses samma som föreslagits för företagsfond i 32 a kap. 27 §.

Genom överföringen bör inte redan upparbetade vinster i ett fåmansföretag få tas i anspråk för utdelning till det nya högre gränsbeloppet, som blir en följd av att det sparade utdelningsutrymmet höjts genom överföringen av det sparade räntefördelningsbeloppet. Därför bör det sparade räntefördelningsbeloppet endast kunna överföras till sparad utdelningsutrymme på andelar i ett nybildat fåmansföretag eller annat fåmansföretag som inte tidigare har bedrivit verksamhet av något slag (lagerbolag). Eftersom de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag endast gäller kvalificerade andelar ska den fysiska personen ha kvalificerad andel i aktiebolaget.

Som villkor bör även gälla att företaget inte får förvärva andelar i ett annat av ägaren eller någon närstående ägt företag under en period. Den fysiska personen som har gjort överföringen bör inte heller få sälja eller på annat sätt överlåta sina andelar under en period efter överföringen. Särskilda regler bör därför införas både

vid förvärv och överlåtelse av vissa andelar de närmaste åren efter överföringen. Utredningen anser därvid att det är lämpligt att använda sig av samma karenstid som gäller enligt reglerna för kvalificerade andelar i 57 kap. IL. Som framgår ovan är denna karenstid numera fem år. Den sänktes från tio till fem år då denna sänkning ansågs kunna göras utan att det därigenom skulle uppkomma någon beaktansvärd möjlighet till skatteplanering (prop. 1996/97:45 s. 43 f.). Om andelarna i företaget överläts under något av de fem beskattningsår som följer närmast efter överföringen ska det sparade utdelningsutrymmet som omfattades av överföringen och som inte har utnyttjats inte få räknas in i det sparade utdelningsutrymmet. Ett belopp som motsvarar det sparade räntefördelningsbelopp som överförts till sparad utdelningsutrymme och fortfarande kvarstår ska därmed minska det sparade utdelningsutrymmet. Därvid ska även hänsyn tas till om det överförda utdelningsutrymmet har uppräknats enligt 57 kap. 10 § 2. En sådan uppräknning som är hänförlig till det överförda outnyttjade beloppet ska således också minska det sparade utdelningsutrymmet. Om nytt sparad utdelningsutrymme uppstår efter överföringen ska inte detta minska utdelningsutrymmet. Det utdelningsutrymme som uppkommer tidigast ska därför anses ha utnyttjats först. Samma sak föreslås vid förvärv av andelar i ett annat av ägaren eller någon närstående ägt företag.

Som nämnts ovan är skattesatserna olika vid utdelning från ett fåmansaktiebolag (20 procent) och vid räntefördelning (30 procent). I praktiken blir dock utdelningen från ett fåmansaktiebolag hårdare beskattad eftersom en dubbelbeskattning sker, först på bolagsnivå och sedan på ägarnivå, medan försäljning av andelar enkelbeskattas. Utredningen har diskuterat hur dessa skillnader i beskattning ska hanteras när en enskild näringsidkares sparade räntefördelningsbelopp tillåts överföras till och ingå i ett sparad utdelningsutrymme hos en fåmansaktiebolagsägare. Syftet med att föreslå regler som tillåter en sådan överföring är inte att förenkla själva regelverket utan i stället är syftet, såsom nämns ovan, att underlätta för enskilda näringsidkare att övergå till att bedriva verksamhet i aktiebolag. På ägarnivå förväntas detta innebära en förbättring eftersom det sparade räntefördelningsbeloppet inte helt försvinner vid byte av företagsform, vilket är fallet med dagens regler. Utredningen har därför bedömt att en kvotering bör göras för att ta hän-

syn till skillnaden i beskattning mellan de olika systemen. En svårighet är dock hur kvoteringen ska kunna hantera både dubbelbeskattningen vid utdelning och enkelbeskattningen vid försäljning av andelar. I fallet med dubbelbeskattningen vid utdelning bör fördelningsbeloppet kvoteras upp med cirka 1,12 men i fallet med försäljning av andelar kvoteras ner med cirka 0,875. Ett alternativ är därför att införa två olika kvoteringar. Vid själva överföringen är det dock svårt att veta vilken procentsats som ska tillämpas. Detta blir känt först senare när försäljning eller utdelning sker. Regler bör i så fall införas som korrigerar kvoten i efterhand. Sådana regler skulle bli komplicerade att införa. Av förenklingsskäl bör därför endast en procentsats införas. Utredningen gör därvid bedömningen att en genomsnittlig kvotering skulle hamna nära 1 och därför inte är nödvändig att införa. Det sparade räntefördelningsbeloppet föreslås därför få överföras med 100 procent till sparade utdelningsutrymme. Ett sparade räntefördelningsbelopp om 100 blir därmed även ett sparade utdelningsutrymme om 100.

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 13 § IL och att nya bestämmelser tas in i 33 kap. 7 b och 57 kap. 15 a §§.

7 Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor

7.1 Beloppsrelaterade frågor

För att förenkla skattesystemet har beloppsgränser som undantar småbelopp införts vid beskattningen av marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), förkortad FBL, allframtidsupplåtelser och delägarbeskattade samfällighetsföreningar. Enligt nu gällande regler får avdrag göras med ett visst belopp i syfte att undvika en arbetskrävande uppgiftsskyldighet avseende förhållandevis ringa belopp. Beloppsgränserna har inte höjts på många år och har därmed minskat i värde på grund av penningvärdeförändringen genom åren. Detta medför att det är färre skattskyldiga som ligger under beloppsgränserna och således fler som beskattas för förhållandevis små belopp. Av förenklingsskäl kan det därför vara motiverat att justera för penningvärdeförändringen. Förenklingsvinsterna bedöms dessutom vara störst om reglerna genomgående ändras till en skattefrihetsgräns i stället för de nuvarande grund- och schablonavdragen. Med grund- och schablonavdrag beskattas belopp som överstiger en beloppsgräns. Med en skattefrihetsgräns blir i stället hela beloppet skattepliktigt om ersättningen, nettoinkomsten eller avkastningen överstiger skattefrihetsgränsen.

7.1.1 Marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen

Förslag: Kapitalvinst vid marköverföringar m.m. enligt fastighetsbildningslagen ska bara tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor.

Beskattningsreglerna för marköverföringar m.m. som genomförs genom fastighetsbildning har sin grund i samhällets önskan att åstadkomma en ändamålsenlig fastighetsindelning. Till och med 1971 års taxering var sådana marköverföringar skattefria på grund av att möjligheterna till utjämning av värdeskillnader mellan parterna var ganska begränsade. Då möjligheterna för kontant utjämning utvidgades omprövades den tidigare skattefriheten och de nuvarande principerna infördes. Dessa innebär att beskattning aktualiseras i de fall då ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgavs i pengar. Beskattning skedde vidare endast för den del av vinsten som hänförde sig till den erhållna kontanta ersättningen. Av bl.a. praktiska skäl ansågs att smärre kontanta ersättningar borde undantas från beskattning. Från och med 1972 års taxering gällde därför en skattefrihetsgräns på 5 000 kronor för de sammanlagda kontanta ersättningsbeloppen under ett beskattningsår (prop. 1971:135, s. 27). Ersättning som understeg 5 000 kronor blev då helt skattefri medan en ersättning som översteg 5 000 kronor medförde beskattning av den del av kapitalvinsten som hänförde sig till den erhållna kontanta ersättningen.

Vid 1976 års omläggning, med dåtidens terminologi, av realisationsvinstbeskattningen av fastigheter beslutades att realisationsvinster vid avyttringar av fastigheter i sin helhet skulle vara skattepliktiga. I samband med detta förändrades den hittillsvarande tekniken vars tröskeleffekt ansågs vara mindre lämplig. De nya reglerna innebar att beloppsgränsen omvandlades till ett fribelopp som innebar att endast den del av den kontanta ersättningen som översteg 5 000 kronor skulle bli föremål för beskattning (prop. 1975/76:180 s. 141). Samtidigt slopades kopplingen till beskattningsårets sammanlagda transaktioner.

Utredningen anser att det av förenklingskäl är motiverat att justera gränsbeloppet med hänsyn till grundavdragets penningvärdeförändring som skett och att ersätta den grundavdragsliknande metoden med en metod där hela beloppet beskattas om gränsbeloppet överskrids. En uppräkningsräkning från 1971 års nivå till dagens penningvärde ger ett belopp om 35 346 kronor (KPI-uppräkningsräkning: $5\,000 \times 4\,595/650 = 35\,346$). Utredningen anser därför att en lämpligt avvägd inflationsjusterad nivå på gränsbeloppet är 35 000 kronor. Det föreslås därför att kapitalvinst vid marköverföringar enligt FBL bara ska tas upp om den kontanta ersätt-

ningen överstiger 35 000 kronor. Om ersättningen överstiger gränsbeloppet ska den del av kapitalvinsten som hänför sig till den erhållna kontanta ersättningen tas upp till beskattning.

Förslaget föranleder ändringar av 45 kap. 5 § första och andra styckena inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

7.1.2 Allframtidsupplåtelse

Förslag: Kapitalvinst vid allframtidsupplåtelse ska bara tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor.

Enligt dagens regler i 45 kap. 6–9 §§ IL behandlas engångsersättningar vid allframtidsupplåtelser som avyttring av fastighet. Denna princip återinfördes generellt med verkan från och med 1969 års taxering. För att undanta mindre belopp från kapitalvinstbeskattning (tidigare realisationsvinstbeskattning) där utrednings- och kontrollarbetet inte stod i rimlig proportion till skatteintäkterna för staten föreskrevs att den skattskyldige från det sammanlagda beloppet av de engångsersättningar som erhållits under beskattningsåret skulle få ett avdrag med 500 kronor (i det följande kallat schablonavdrag) om inte de verkliga kostnaderna hade visats (prop. 1968:88 s. 14 f.).

Schablonavdraget vid allframtidsupplåtelse höjdes till 2 000 kronor år 1971 eftersom det framstod som väl lågt i förhållande till det fribelopp om 5 000 kronor som samtidigt infördes för realisationsvinstberäkningarna i samband med marköverföring, jfr avsnitt 7.1.1 ovan. Tekniken med avdragsgill omkostnad behölls (prop. 1971:135, s. 30). I syfte att förenkla den kommunala taxeringen beslutades våren 1981 att avdraget i fortsättningen skulle få beräknas särskilt för varje kommun där den skattskyldige under beskattningsåret hade gjort en eller flera upplåtelser (prop. 1980/81:104).

Mot bakgrund av omfattande ändringar i den kommunala beskattningen som bl.a. innebar att all inkomst skulle beskattas i hemortskommunen ändrades reglerna. Av taxeringstekniska skäl var det då inte längre motiverat att behålla bestämmelsen om att schablonavdraget ska beräknas för varje kommun för sig där allframtidsupplåtelser gjorts. De nya reglerna innebar att schablon-

avdraget räknades av från den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under beskattningsåret hade fått på grund av allframtidsupplåtelser. Den återinförda tekniken gäller än i dag. Med hänsyn till penningvärdets fall och för att motverka en skatteskärpning i de fall den skattskyldige gjort upplåtelser i flera kommuner ett visst beskattningsår höjdes schablonavdraget till 5 000 kronor (prop. 1986/87:30, s. 40).

Av förenklings-skäl är det här motiverat att justera schablonavdragets storlek med hänsyn till den förändring i penningvärdet som har skett och att ersätta avdraget med ett gränobelopp. En uppräknig av 1968 års nivå ger i dagens penningvärde ett belopp på 4 170 kronor ($500 * (4\,595/551) = 4\,170$), en uppräknig av 1971 års nivå ger i dagens penningvärde ett belopp på 14 138 kronor ($2000 * (4\,595/650) = 14\,138$) och en uppräknig av 1987 års nivå ger i dagens penningvärde ett belopp på 9 415 kronor ($5\,000 * (4\,595/2\,440) = 9\,415$). Utredningen anser att en lämpligt avvägd nivå är 10 000 kronor. Det föreslås därför att kapitalvinst vid allframtidsupplåtelse bara ska tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor.

Förslaget innebär att 45 kap. 6 och 24 §§ IL ändras.

7.1.3 Samfälligheter

Förslag: Intäkter och kostnader i en delägarbeskattad samfällighet ska bara tas upp om skillnaden däremellan respektive avkastningen överstiger 1 500 kronor.

En samfällighet är ett antal fastigheter som gemensamt har del i egendom. Det kan vara en väg, en gata, en gemensam anläggning eller ett markområde. Det är ganska vanligt att olika fastigheter ingår i en samfällighet. Enligt Lantmäteriets statistik fanns det 105 853 samfälligheter och 88 165 gemensamhetsanläggningar i fastighetsregistret den 31 december 2012. Samfälligheterna brukar delas in i tre kategorier, nämligen marksamfälligheter, anläggningssamfälligheter och rättighetssamfälligheter eller övriga samfälligheter.

En samfällighet kan antingen förvaltas direkt, s.k. delägarförvaltning, eller genom en för ändamålet särskilt bildad samfällighetsförening, s.k. föreningsförvaltning. Samfällighetsföreningen utgör

en juridisk person som är skild från själva samfälligheten. Enligt statistik från Lantmäteriet fanns det 40 351 samfällighetsföreningar i samfällighetsföreningsregistret den 31 december 2012. Vid inkomstbeskattningen beskattas samfälligheter efter två olika system som baseras på samfällighetens förvaltning. De brukar benämnas föreningsbeskattning respektive delägarbeskattning. Den vanligaste beskattningsformen är delägarbeskattning. Det är endast föreningar som bildats för att förvalta en marksamfällighet eller en reglerings-samfällighet som är en särskild taxeringsenhet som beskattas som en förening.

Vid delägarbeskattning beskattas delägarna. Samfällighetens intäkter och kostnader fördelas mellan delägarna utifrån respektive delägars andelstal (6 kap. 6 § 2 stycket IL). Delägarbeskattningen sker oavsett hur föreningen förvaltas. För ägarna till en delägarfastighet beror beskattningen på vilken kategori av fastighet som ingår i samfälligheten. Det kan vara fråga om en privatbostadsfastighet, en näringsfastighet eller ett privatbostadsföretag. Detta avgör i vilket inkomstslag och efter vilka regler som beskattningen ska ske.

Sedan 1975 finns generella regler som anger en skattefrihetsgräns vid beskattning av ägare till fastigheter i samfälligheter. Regeln kom till i förenklingssyfte för att undvika arbetskrävande uppgiftsskyldighet avseende förhållandevis ringa belopp (prop. 1975:48, s. 135 och 153). Den ursprungliga nivån var 100 kronor.

Frågan om beloppsnivån var aktuell igen 1985 och då ansågs samma förenklingsskäl göra sig gällande men också att penningvärdeförändringen kommit att minska värdet av den tänkta förenklingen (prop. 1985/86:45, s. 27 f.). Mot denna bakgrund höjdes beloppet till 300 kronor och tekniken förändrades till ett grundavdrag. I samband med 1990 års skattereform fördes reglerna oförändrade över till det nya systemet. Detsamma gällde vid införandet av inkomstskattelagen.

År 2004 höjdes beloppsgränsen för grundavdraget från 300 kronor till 600 kronor. Effekterna för de offentliga finanserna ansågs vara försumbara (prop. 2003/04:19, s. 58 ff.). I förarbetena till denna lagändring konstaterades att en uppräkningsindex av det ursprungliga beloppet om 100 kronor skulle motsvara 449 kronor. På motsvarande sätt skulle uppräkningsindexet av 1985 års belopp om 300 kronor motsvara 543 kronor.

För att behålla de ursprungliga intentionerna och samtidigt göra en justering uppåt valdes beloppet 600 kronor. Bakgrunden till lagändringen var en skrivelse från Villaägarnas Riksförbund och Riksförbundet Enskilda Vägar där det bl.a. föreslogs att det skattefria beloppet skulle bestämmas till fem procent av prisbasbeloppet (1 930 kronor). Den dåvarande regeringen avvisade detta eftersom ett sådant belopp ansågs ligga alltför högt jämfört med de ursprungliga beloppen på 100 respektive 300 kronor.

Eftersom det finns ett stort antal samfälligheter bedöms en höjning av beloppet medföra stora förenklingsvinster. Det är därför motiverat att justera beloppsgränsen med hänsyn tagen till förändringen av penningvärdet. Med användande av SCB:s konsumentprisindex motsvarar 100 kronor för år 1975 i dagens penningvärde ett belopp på 518 kronor ($100 * (4\,595/887) = 518$), 300 kronor för år 1985 motsvarar ett belopp på 614 kronor ($300 * (4\,595/2246) = 614$) och ett belopp på 600 kronor för år 2004 motsvarar 676 kronor ($600 * (4\,595/4\,078) = 676$). Med dagens prisbasbelopp på 44 500 kronor (för år 2013) ger detta ett belopp på 890 kronor respektive 2 225 kronor enligt SCB:s statistik.

Ett belopp om 1 500 kronor bedöms vara en lämplig nivå som endast marginellt påverkar de offentliga finanserna, även om beräkningarna är osäkra. Det föreslås därför att intäkter och kostnader i en delägarbeskattad samfällighet bara ska tas upp om skillnaden däremellan respektive avkastningen överstiger 1 500 kronor.

Utredningens förslag föranleder ändring av 15 kap. 10 §, 39 kap. 26 § och 42 kap. 29 § IL. En följdändring föranleds även i 22 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

7.2 Skogsbeskattning

Vid beskattning av skogsbruk gäller som utgångspunkt de grundläggande reglerna för beskattning av näringsverksamhet. Dessa kompletteras med särskilda regler som bl.a. har motiverats med att det råder specifika förutsättningar för skogsnäringen. Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att de, åtminstone vid mindre skogsinnehav, vanligen uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Även utgifter för skogsbruket uppkommer

oregelbundet och ofta under år då skogsägaren inte har några inkomster av skogsbruket.

Reglerna för skogsbeskattning finns i dag i 21 kap. IL och består i huvudsak av regler om skogsavdrag och avsättning till skogskonto. I avsnitt 6.3.2 föreslår utredningen att skogskontona ska slopas och att avdrag i stället ska få göras för avsättning till en företagsfond.

I 21 kap. IL finns också särskilda bestämmelser om beskattning vid ersättningar för avverkningsrätt under flera år (2 §) samt om avdrag vid anläggning av skog och av diken som främjar skogsbruk (3 §).

7.2.1 Naturvårdsavtal

Bedömning: Det finns inte skäl att föreslå en ändring av beskattningstidpunkten för ersättningar från naturvårdsavtal.

Naturvårdsavtal är ett tidsbegränsat civilrättsligt avtal som tecknas mellan staten genom Skogsstyrelsen eller en länsstyrelse och en skogsägare i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Även kommunerna kan teckna naturvårdsavtal.

Ett naturvårdsavtal kan innebära att fastighetsägaren ska avstå från t.ex. uttag av död ved i någon form, plantering av barrträd eller markberedning. Ett naturvårdsavtal anses som en nyttjanderätt enligt 7 kap. 3 § jordabalken. Fastighetsägaren får ersättning för inskränkningen i nyttjandet av fastigheten. Det kan göras gällande att den ekonomiska ersättning som betalas ut till markägaren mer har karaktären av ett stimulansbidrag än en ekonomisk ersättning för förlorade virkesvärden. Avtalen tecknas för perioder upp till 50 år.

Det finns inga särskilda skatteregler som anger när inkomst från naturvårdsavtal ska tas upp till beskattning. Inkomsten ska därför, enligt 14 kap. 2 § IL, tas upp som intäkt det beskattningsår som inkomsten hänför sig till enligt god redovisningssed.

Frågan om beskattningstidpunkten för naturvårdsavtal har bl.a. behandlats i propositionen Direktavdrag för lantmåteriförrättningsutgifter vid omarrondering (prop. 2002/03:79, s. 12 f.). Regeringen konstaterade att enligt RÅ 2002 ref. 84 skulle engångsersättning i

anledning av ett nyttjanderättsavtal som löpte över flera år periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Enligt regeringens bedömning kunde samma synsätt anläggas på ersättning som erhålls vid tecknande av naturvårdsavtal. Därefter har beskattningen av naturvårdsavtal behandlats i betänkandet Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet (SOU 2008:80). I del 2 s. 32 f. anförs att det av praxis följer att ersättning för att underlåta att bedriva viss verksamhet eller nyttja viss tillgång ska tas upp när avtal om ersättning för detta träffats (RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2005 ref. 49). Av praxis följer även att ersättning från hyresavtal alltid ska fördelas över hyrestiden (RÅ 2002 ref. 84).

Vidare konstateras i betänkandet att ersättning för underlåtelse, enligt gällande rätt, inte ska fördelas över den tid under vilken löftet att inte bedriva verksamhet eller nyttja tillgången gäller och att så bör vara fallet även i framtiden. En annan ordning skulle kunna leda till kontrollproblem och ifrågasättas utifrån vad som gäller för avyttringar.

Slutligen konstateras att det finns stora likheter mellan naturvårdsavtal och avtal om ersättning för att inte utnyttja en tillgång eller bedriva en verksamhet och att vissa naturvårdsavtal därför bör anses falla in under ”underlåtenhetsavtalen”. De kontrollproblem som uppstår när en inbetalning ett år ska fördelas över många år i framtiden, utan att det under dessa år finns några synliga kostnader, är desamma för naturvårdsavtalen.

Utredningen stannade för att föreslå att naturvårdsavtalen ska prövas utifrån samma kriterier som andra avtal. Avtalsvillkoren är då avgörande för om intäkten ska tas upp när avtalet ingås eller fördelas över löptiden.

I ett yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen 2004-12-01 har Bokföringsnämnden, förkortad BFN, angett vad som enligt nämnden ska gälla vid redovisningen av inkomster som ett företag får som ersättning för ett åtagande som innebär att det inte kommer att utföras någon prestation. I yttrandet anförs bl.a. följande.

Realisationsprincipen innebär bland annat att ett företag skall redovisa en inkomst från ett åtagande som en intäkt när det i allt väsentligt utfört den prestation det åtagit sig att utföra. I ett fall då företaget gjort ett åtagande som innebär att företaget inte skall utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten skall redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten.

På skatteområdet har Skatteverket gett uttryck för sin inställning i ställningstagandet Inkomst från Naturvårdsavtal, (dnr. 130 84518-05/111). Däri refererar Skatteverket till vad Bokföringsnämnden uttalade i sitt yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen.

För att avgöra om en inkomst ska periodiseras eller ej måste man alltså bedöma huruvida en prestation skall utföras eller inte. I en del fall kan detta vara svårt att avgöra, till exempel då kravet på prestation inte tydligt kan hänföras till faktiskt handlande eller i vart fall endast till mycket måttliga faktiska insatser. Här finns anledning att dela in fallen i olika kategorier.

En första kategori är de avtal där det är säkert att det kommer att krävas en prestation, men insatserna är så måttliga att det kan ifrågasättas om inte inkomsten omedelbart skall redovisas som intäkt. Principiellt finns inga svårigheter när det gäller denna kategori. Inkomsten skall redovisas som en intäkt när prestationen väsentligen är fullgjord. I praktiken kan det naturligtvis diskuteras när tillräckligt stor del av prestationen är utförd, men detta problem måste lösas i det enskilda fallet utifrån en bedömning av väsentlighet och risk. Här bör också framhållas att ett hyresavtal inom redovisningen behandlas som ett avtal som avser en prestation. Hyresavtalet fullgörs normalt med lika stor del för varje redovisningsperiod som avtalet löper. Detta medför att hyresinkomster i princip alltid skall vinstavräknas linjärt under hyrestiden (jfr RÅ 2002 ref. 84).

En andra kategori är de avtal som kan komma att kräva insatser, men där det finns betydande osäkerhet om det kommer att ske och i så fall i vilken utsträckning. Hit hör t.ex. vissa försäkringsavtal och vissa försäkringsliknande avtal (jfr RÅ 1999 ref. 32). God sed innebär för dessa avtal att intäkten normalt redovisas linjärt under avtalsperioden. En sådan redovisning är naturlig mot bakgrund av att det inte på förhand kan avgöras när en prestation måste utföras. I dessa fall gäller, som alltid, att intäktsredovisning bör ske först vid avtalets slut om stor osäkerhet råder kring avtalets totala utfall.

En tredje kategori är avtal där ersättning utgår för att företaget skall avstå från en insats. Typiskt är det frågan om att företaget åtagit sig att underlåta ett visst handlande och man kan ofta beskriva avtalen i termer av inskränkning i möjligheterna att utnyttja en tillgång eller en resurs som finns i företaget. Till denna kategori kan t.ex. hänföras ett stöd som ges mot villkor att företaget skall avstå från viss produktion (jfr RÅ 1997 not.51). Principiellt skiljer sig dessa avtal från de föregående genom att man redan från början kan konstatera att det inte kommer att bli aktuellt för företaget att utföra någon prestation. BFN menar att det aktuella fallet är att hänföra till denna kategori. Utifrån ett företagsekonomiskt synsätt är de primära konsekvenserna av det åtagande företaget i sistnämnda fall gjort, att framtida inkomster som företaget skulle ha fått uteblir. Utgifter för att ställa om verksamheten kan uppstå, men dessa torde i regel vara av underordnad betydelse i förhållande till de förlorade inkomsterna. För avtal av detta slag inne-

bär en tillämpning av realisationsprincipen enligt BFNs mening att inkomsten skall redovisas som en intäkt redan när företaget fått rätt till inkomsten, eftersom företaget då fullgjort den prestation det har att göra.

Skatteverkets ställningstagande innebär att ersättning på grund av naturvårdsavtal ska tas upp i sin helhet när fastighetsägaren får inkomsten om inte avtalet förutsätter någon prestation från fastighetsägarens sida.

Naturvårdsavtalet är en viktig del för att uppnå det miljömål som är likställt med produktionsmålet i skogspolitiken. Antalet naturvårdsavtal är dock lägre än önskad nivå. Det har till utredningen framförts önskemål om att det ska regleras att ersättningen vid beskattningen fördelas jämnt över avtalstiden.

Enligt vad utredningen erfarit tecknar Skogsstyrelsen för närvarande inga naturvårdsavtal som innehåller krav på motprestation från fastighetsägaren. I de fall det avtalas om att fastighetsägaren aktivt ska vidta några åtgärder tecknas det separata avtal om detta. Enligt utredningens bedömning finns det inte några bärande skäl för att föreskriva att ersättning i sådana fall ska fördelas på flera år. Att reglera att en inkomst ska fördelas jämnt under ett stort antal år, upp till 50 år, kan enligt utredningens mening knappast motiveras av förenklingsskäl. Det är inte heller av förenklingsskäl motiverat att frånga god redovisningssed. Det föreslås därför inte några särskilda skatteregler om ersättningar från naturvårdsavtal.

7.2.2 Reglerna om skogsavdrag

För att förenkla reglerna om värdeminskning på skog infördes dagens system med skogsavdrag i slutet av 1970-talet, se propositionen Omläggning av skogsbeskattningen (prop. 1978/79:204). Värdeminskningsskattning kunde i princip endast ges om och i den mån skogsägaren kunde visa att en avverkning medfört en förrådsminskning eller att det verkliga värdet på skogen efter avverkningen understeg skogens skattemässiga restvärde. Att uppskatta volymen eller värdet på skogen vid olika tidpunkter är ofta mycket svårt. Med dagens schabloniserade regler om skogsavdrag undviks värderingsproblem av detta slag. En grundläggande tanke bakom dagens skogsbeskattning är att en skogsägare endast

ska beskattas för avverkningar som innebär att denne tillgodogör sig avkastningen på skogen. Rena kapitaluttag ska inte träffas av beskattning (a. prop. s. 37). Genom skogsavdraget identifieras schablonmässigt vad som utgör skattepliktig avkastning respektive skattefria kapitaluttag. Reglerna om skogsavdrag finns i 21 kap. 4–20 §§ IL.

Av 21 kap. 4 § IL framgår att med skogsavdrag avses avdrag på grund av avyttring av skog. När en fastighet anskaffas genom ett oneröst fång bestäms den nye fastighetsägarens utrymme för skogsavdrag. En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet medan en juridisk person får göra skogsavdrag med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid benefika fastighetsöverlåtelse övertar förvärvaren den tidigare ägarens utnyttjade avdragsutrymme. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av all skog och skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet anses dock den nya ägarens anskaffningsvärde vara noll.

Anskaffningsvärdet för skogen utgörs vid köp, byte eller liknande fång av så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet, den s.k. schablonmetoden. Till skogsbruket räknas produktiv skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk. Om det är uppenbart att tillämpningen skulle avvika från den verkliga ersättningen för skog och produktiv skogsmark är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen. Detsamma gäller om schablonmetoden inte kan tillämpas. Inom ramen för skogsägarens avdragsutrymme kan sedan skogsavdrag ges i takt med de intäkter som erhålls. Med undantag för rationaliseringsförvärv får avdrag för ett visst beskattningsår göras med 50 procent av den avdragsgrundandes skogsintäkten.

Med den avdragsgrundande skogsintäkten förstås summan av beskattningsårets intäkter på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkter på grund av avyttring eller uttag av skogsprodukter. Detta innebär i praktiken 50 procent av hela intäkten för avverkningsrätter och 50 procent av 60 procent vid försäljning av skogsprodukter etc., dvs. 30 procent av intäkten.

Vid rationaliseringsförvärv behöver däremot inte de avdragsgrundande intäkterna kvoterats till 50 procent. Detta innebär att

100 procent av intäkten från avverkningsrätter och 60 procent av intäkten vid försäljning av skogsprodukter etc. kan ligga till grund för skogsavdrag. Vid sådana förvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och produktiv skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken.

Effekten av reglerna om rationaliseringsförvärv är således att avdragsutrymmet kan utnyttjas genom endast hälften så stora virkesuttag som vid vanliga förvärv. Själva utrymmet för skogsavdrag är emellertid i stort sett oförändrat, dock blir det i viss utsträckning högre genom att lagfartskostnader m.m. räknas med. De två effekterna vid rationaliseringsförvärv uppkommer det beskattningsår då fastigheten förvärvas och de följande fem beskattningsåren.

7.2.3 Skatteutskottets utvärdering av skogsavdragen

Riksdagens skatteutskott beslutade den 25 oktober 2005 att göra en uppföljning av skogsbeskattningen med huvudsaklig inriktning på reglerna om skogsavdrag. Uppföljningen publicerades 2008 i rapporten Skatteutskottets uppföljning av skogsbeskattningen (2007/08:RFR13).

I rapporten konstateras bl.a. att systemet med skogsavdrag påverkar skogspriserna uppåt och att utbudet av virke på kort sikt blir högre. Vidare påverkas ägarstrukturen långsiktigt till förmån för de personer som redan är skogsägare. Detta ger också möjligheter och incitament till att skapa bättre brukningsenheter. Systemet med skogsavdrag ger även bättre förutsättningar för skogsvård och investeringar. Rapporten har inte föranlett utskottet att vidta några åtgärder.

7.2.4 Begreppet rationaliseringsförvärv

Begreppet rationaliseringsförvärv finns i reglerna om avdrag för omarrondering, skogsavdrag och reglerna för avsättningar till ersättningsfond, se 16 kap. 20 a §, 21 kap. 10 § och 31 kap. 5 § IL. Begreppet är inte definierat i lag men innebörden synes vara densamma i de ovan nämnda reglerna (se bl.a. prop. 2002/03:79,

s. 19 där det framgår att med rationaliseringsförvärv vid omar-
rondering avses samma uttryck som i 21 kap. 10 § IL).

I förarbetena till reglerna om skogsavdrag framgår att ett ration-
aliseringsförvärv ska leda till att en existerande brukningsenhet blir
lämpligare och bättre (prop. 1978/79:204, s. 57). Uttrycket har
varit föremål för diskussion i två utredningar. I betänkandet om
Reavinstuppskov (SOU 1985:39, s. 25) anges att med rationaliser-
ingsavyttring avses avyttringar som möjliggör skapande av större
brukningsenheter eller enheter av sådan form att nyttjandet under-
lättas. Vidare kan det vara fråga om att tillföra en enhet visst slag av
mark som tidigare funnits i otillräcklig mängd. Enligt Jordförvärvs-
utredningen var det fråga om förvärv som leder till en rationellare
drift av brukningsenheten genom att dess yttre gränser ändrats
(SOU 2001:38, s. 93 f.).

Enligt Skatteverkets ställningstagande När föreligger ett ratio-
aliseringsförvärv av skogsfastighet? (dnr 131 80453-13/111) kan
förvärv som uppfyller vissa storleksrelaterade kriterier bedömas
som rationaliseringsförvärv utan att det särskilt behöver visas att
rationaliseringseffekter uppkommer genom förvärvet. De storleks-
relaterade kriterierna innebär bl.a. att förvärv som medför att
brukningsenhetens storlek passerar arealgränsen 400 hektar kan
vara rationaliseringsförvärv. Det får inte vara för långt avstånd
mellan tidigare ägd fastighet och förvärvad fastighet för att
fastigheterna ska anses ingå i samma brukningsenhet. Ett avstånd
om högst tre mil mellan fastigheterna kan enligt Skatteverket
accepteras. Är vägavståndet längre utgör fastigheterna olika bruk-
ningsenheter och då föreligger inte ett rationaliseringsförvärv, trots
att arealkravet på 400 hektar är uppfyllt. Även om en areal om
400 hektar inte uppnås kan andra omständigheter, enligt ställnings-
tagandet, medföra sådana rationaliseringseffekter att det föreligger
ett rationaliseringsförvärv. En bedömning får göras i varje enskilt
fall.

Reglerna om skogsavdrag har kritiserats av bl.a. Jordförvärvs-
utredningen för att de leder till mycket omfattande föryngrings-
avverkningar där avverkningsprioriteringarna, hyggenas storlek och
skogens slutålder påverkas av skattereglerna (SOU 2001:38, s. 95 f.).
Reglerna för skogsavdrag vid förvärv som inte utgör rationali-
seringsförvärv innebär enligt Jordförvärvsutredningen att den som
vill utnyttja hela avdragsutrymmet måste avverka i så stor

omfattning att den avdragsgrundande intäkten motsvarar hela anskaffningsvärdet för skogen och skogsmarken. I kombination med en hög prisnivå på skogsfastigheter leder detta alltför ofta till uttag av huvuddelen av virkesförrådet. Dessa virkesuttag är i många fall inte förenliga med ett hållbart skogsbruk och en god hänsyn till skogens miljövärden. Skogsavdragen torde också bidra till den höga prisnivån på skogsfastigheter.

Även Skogsstyrelsen har i ett flertal yttranden över förslag i beskattningssammanhang kritiserat utformningen av reglerna om skogsavdrag eftersom det kan ifrågasättas om de mer långsiktigt står i samklang med riktlinjerna för skogspolitiken. Bl.a. har det framförts att vid rationaliseringsförvärv kan förvärvaren snabbare komma i åtnjutande av hela avdragsutrymmet och behöver inte heller göra så stora virkesuttag för detta som vid vanliga förvärv. Vidare kan virkesuttag som berättigar till avdrag göras på såväl tidigare innehavd som på tillköpt skogsmark. Begreppet rationaliseringsförvärv har efter hand getts en allt vidare tolkning. Detta får till följd att bestämmelserna mister sin effektivitet som instrument för att skapa rationellare brukningsenheter.

Dagens skogsavdrag ger således incitament till omfattande avverkningar i samband med förvärv som inte utgör rationaliseringsförvärv.

I en skrivelse till regeringen den 15 december 2008 har Lantbrukarnas Riksförbund hemställt om att det bl.a. ska införas ett miljöanpassat skogsavdrag. Regeringen beslutade den 11 april 2013 att överlämna hemställan till utredningen. I hemställan anförs att dagens kvotering om 50 procent av den skogsavdragsgrundande intäkten vid förvärv som inte är rationaliseringsförvärv i praktiken medför beskattning av kapitaluttag. Reglerna för skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv bör göras generella, dvs. kvoteringen med 50 procent ska överhuvudtaget inte tillämpas under den tidsperiod som föreskrivs för dagens regler om rationaliseringsförvärv. Reglerna blir enklare genom att ett led i beräkningen tas bort. Vidare anförs i hemställan att dagens osäkerhet vid bestämningen av vad som ska utgöra rationaliseringsförvärv till mycket stor del kommer att undanröjas.

7.2.5 Reglerna om omarrondering

Med omarrondering förstås åtgärder för att motverka de olägenheter som följer av att markinnehavet är fördelat på spridda skiften. Enligt 16 kap. 20 a § IL ges direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Å andra sidan ska utgifterna inte räknas in i det anskaffningsvärde som ligger till grund för förhöjt skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv och inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Avdragna utgifter får inte heller räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras.

7.2.6 Överväganden och förslag

Förslag: Reglerna om skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv slopas. Skogsavdrag ska generellt få göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten det beskattningsår fastigheten förvärvas och de följande fem beskattningsåren.

Även reglerna om rationaliseringsförvärv vid omarrondering slopas. Direktavdrag kommer därmed alltid att få göras vid omarronderingar.

Skogsavdrag

Reglerna om skogsavdrag bygger på att avkastning men inte kapitaluttag ska beskattas. Denna tanke har fortsatt bärkraft.

Enligt dagens regler gäller skogsavdragsutrymmet för hela den näringsverksamhet som skogsägaren bedriver. Det är således inte knutet till enskilda fastigheter och avverkningar på dessa. Lagrådet uttalade i samband med införandet av inkomstskattelagen bl.a. att det förhållandet att anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet beräknas på grundval av den skattskyldiges totala skogsinnehav torde försvåra Skatteverkets möjligheter att pröva riktigheten av yrkade skogsavdrag i de fall då den skattskyldige äger skogsmark inom olika delar av landet (prop. 1999/2000:2, del 3 s. 415).

Det är givetvis av stor vikt att riktigheten av yrkade skogsavdrag kan prövas på ett godtagbart sätt. Den omständigheten att en skatt-

skyldig äger flera skogsfastigheter belägna i skilda delar av landet bör dock inte i sig försvåra kontrollen då denna inte längre är geografiskt betingad. En variant är att koppla skogsavdraget till enskilda fastigheter. En sådan ordning kräver dock fortfarande att ställning tas till skogsavdragsutrymmet för respektive fastighet när skogsavdrag yrkas. Vidare leder det till ökad komplexitet och minskade handlingsalternativ för skogsägaren eftersom utnyttjandet av detta utrymme kopplas till avverkningar på den aktuella fastigheten. Övervägande skäl talar för att dagens regler behålls i detta avseende.

Däremot är det av förenklings-skäl angeläget att utrymmet för skogsavdrag fastställs. Utrymmet kan då varje år anges i den specifikation som Skatteverket skickar ut tillsammans med deklarationsblanketten, något som skulle vara till god hjälp för näringsidkaren. Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 8.3.2.

Det förekommer att avverkningar sker i samband med ett förvärv av en skogsfastighet, som ett led i finansieringen av förvärvet.

Som framgår av Skatteutskottets utvärdering och diskussionerna i Jordförvärvsutredningen samt hemställan om ett miljöanpassat skogsavdrag, vilka redogjorts för i avsnitten 7.2.3 och 7.2.4 ovan, finns det anledning att överväga att förändra det nuvarande regelverket i riktning mot vad som gäller vid rationaliseringsförvärv.

Det föreslås därför att dagens regler för rationaliseringsförvärv görs generellt tillämpliga för förvärvsåret och de fem följande beskattningsåren. Förenklingsvinster uppnås då bl.a. genom att tolkningen av begreppet rationaliseringsförvärv inte längre får någon betydelse för reglerna om skogsavdrag. Vidare tillgodoses naturvårdens krav på mer miljöanpassade avverkningar.

Den omständigheten att begreppet rationaliseringsförvärv slopas innebär dock också att ett instrument för rationalisering inom skogsbruket försvinner. Detta är givetvis negativt men utredningen gör bedömningen att detta skäl väger mindre än de positiva effekter som förslaget medför och som berörts ovan. Förslaget medför ökade möjligheter för skogsägaren att bedriva ett långsiktigt skogsbruk. Den tidigare lagda avverkning som dagens regler vid förvärv som inte är rationaliseringsförvärv medför, leder till att tillväxt förloras vilket i sin tur långsiktigt medför mindre intäkter.

Förslaget medför att 21 kap. 9, 10 och 15 §§ IL ändras samt att en ny paragraf införs i 21 kap. 9 a §.

Omarrondering

Reglerna om omarrondering syftar till att mer rationella brukningsenheter skapas inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften, (prop. 2002/03:79, s. 13 f.). Som nämns i avsnitt 7.2.4 ovan utgör ett förvärv ett rationaliseringsförvärv om förvärvet leder till att en existerande brukningsenhet blir lämpligare och bättre (prop. 1978/79:204, s. 57). I praktiken utgör en omarrondering i de flesta fallen ett rationaliseringsförvärv eftersom den möjliggör skapande av större brukningsenheter eller enheter av sådan form att nyttjandet underlättas. För att förenkla reglerna föreslås därför att direktavdrag alltid ska få göras vid omarrondering. Det behöver således inte längre visas att omarronderingen utgör ett rationaliseringsförvärv.

Begreppet rationaliseringsförvärv kommer därmed endast att ha betydelse vid tillämpning av reglerna om ersättningsfond i 31 kap. 5 § IL. Med de föreslagna ändringarna kommer således termen bara att behöva tillämpas i ett fåtal fall per år. Utredningen har övervägt att definiera termen rationaliseringsförvärv i inkomstskattelagen. Eftersom termen bara kommer att finnas kvar när det gäller ersättningsfonder och antalet sådana förvärv som omfattas av 31 kap. 5 § IL är begränsat anser utredningen att tolkningen av uttrycket bör överlämnas till praxis.

Förslaget föranleder ändring av 16 kap. 20 a § IL.

7.3 Återföring av skogsavdrag

7.3.1 Förenklad återföring av skogsavdrag

Förslag: För skogsavdrag ska återföringsbeloppet beräknas till så stor del av skogsavdraget som den del av den avyttrade fastighetens eller fastighetsdelens areal av produktiv skogsmark utgör av näringsverksamhetens areal av produktiv skogsmark omedelbart före avyttringen.

Som framgår av avsnitt 7.2.2 ovan är den grundläggande principen för skogsbeskattningen att skogsägaren ska beskattas för avverkningar som innebär att denne tillgodogör sig avkastningen på skogen medan den del av avverkningen som utgör kapitaluttag inte ska beskattas.

Vid den löpande beskattningen av en skogsfastighet minskar skogsavdraget skogsbrukets skattepliktiga inkomst. Först vid en avyttring tas inkomsten upp till beskattning genom att tidigare gjorda skogsavdrag återförs till beskattning enligt 26 kap. 2 § IL.

En svårighet när det gäller återföring av skogsavdrag är att avgöra vilka skogsavdrag som ska återföras när en av flera skogsfastigheter avyttras.

Ett förenklat exempel kan illustrera. Anta att en skogsägare äger två fastigheter och att skogsavdragsutrymmet för den ena (fastighet A) vid förvärvet uppgår till 100 000 kronor och för den andra (fastighet B) uppgår till 50 000 kronor. Under innehavstiden har avverkningar endast skett på fastighet A och skogsavdrag har beviljats med sammanlagt 60 000 kronor. När sedan fastighet A avyttras ska återföring ske. Det är den del av skogsavdraget som kommer från den avyttrade fastigheten som ska återföras. Det kan vara ett praktiskt problem att identifiera det skogsavdrag som ska återföras när återföring aktualiseras.

Skatteverket har i ställningstagandet Återföring av skogsavdrag (dnr 131 265526-07/111) uttalat att i en sådan situation ska avdragsutrymmet i första hand anses ha utnyttjats för en fastighet eller fastighetsdel där avverkning har skett. Vid avyttring ska skogsavdrag inte återföras med ett högre belopp än avdragsutrymmet. Skogsavdrag är ett värdeminskningssavdrag och en avverkning medför värdeminskning.

Enligt utredningens uppfattning ska återföring inte ske med högre belopp än avdragsutrymmet. Kopplingen till avverkningen som Skatteverket gör i ställningstagandet är i och för sig både rimlig och praktiskt hanterbar. Enligt nuvarande regler finns det dock ingen koppling mellan var avverkningen har skett och vilken fastighets avdragsutrymme som har utnyttjats.

Dagens regler för skogsavdrag är schabloniserade av förenklingskäl. Det kan finnas skäl att ytterligare förenkla reglerna genom att även schablonisera reglerna om återföring av skogsavdrag. Det bedöms därvid inte längre vara lämpligt att knyta

reglerna om återföring av skogsavdrag till fastighetsnivån. I stället föreslås att återföringen av skogsavdrag kopplas till avyttrad del av arealen för produktiv skogsmark. Det belopp som ska återföras ska då bestämmas utifrån så stor del av beviljade skogsavdrag som den avyttrade fastighetens areal produktiv skogsmark utgör av all sådan skogsmark i näringsverksamheten omedelbart före avyttringen. Med ett fastställelseförfarande vad gäller skogsavdragsutrymmet, där historiska uppgifter enkelt finns att tillgå, är en sådan reglering möjlig utan att komplicera systemet. Detta utrymme bör således fastställas redan vid beskattningen för förvärsåret. Utredningen återkommer till frågan om fastställelse av avdragsutrymmet i avsnitt 8.3.2.

Utredningens förslag föranleder ett nytt första stycke i 26 kap. 7 § IL.

7.3.2 Återföring av skogsavdrag i vissa fall

Förslag: Återföring av skogsavdrag ska inte ske om den kontanta ersättningen vid marköverföringar m.m. enligt fastighetsbildningslagen är högst 35 000 kronor och om inte hela fastigheten avyttras. Vid högre kontant ersättning ska den som får ersättningen återföra skogsavdrag och då bara till så stor del som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen. Vid avyttring av ideell andel av fastighet ska återföringsbeloppet proportioneras i förhållande till den avyttrade andelens storlek.

Utredningen har övervägt några ytterligare förtydliganden när det gäller återföring av skogsavdrag. Det gäller återföring vid marköverföringar m.m. enligt FBL och vid avyttring av ideell andel. För dessa fall ger lagtexten inte ledning om hur återföringen ska ske. Båda situationerna är förhållandevis vanliga.

När det gäller avyttringar i form av marköverföringar m.m. som avses i 45 kap. 5 § IL blir det endast vid kontant ersättning aktuellt med återföring enligt ett förhandsbesked som dock inte har överklagats (2012-03-19, dnr 76-10/D).

Eftersom syftet bakom reglerna om återföring är att undvika dubbelt avdrag bör återföringsreglerna endast omfatta situationer

då beskattning för kapitalvinst blir aktuell. Detta framgår inte direkt av reglerna om återföring och det kan därför behöva tydliggöras. Enligt utredningens förslag i avsnitt 7.1.1 ovan ska kapitalvinst vid marköverföringar m.m. enligt FBL bara tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor. Det föreslås därför att den som får kontant ersättning om högst 35 000 kronor inte ska återföra skogsavdrag. Den skattskyldige har ju enligt 45 kap. 5 § IL avyttrat även om det i paragrafen särskilt anges att vinsten i dessa fall inte ska tas upp till beskattning. Vid avyttring av hela fastigheten ska dock återföring alltid ske även för avdrag som inte tidigare har återförts på grund av att ersättningen inte har överstigit 35 000 kronor.

Reglerna om återföringar i 26 kap. 2 § IL anger inte om återföring ska ske av hela det gjorda avdraget eller en andel av detta. Det föreslås därför att återföringsbeloppet bara ska tas upp till så stor andel som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för återföringen.

Det är rimligt att använda sig av samma teknik även vid återföring av ideell andel. Det föreslås därför att återföringsbeloppet ska beräknas utifrån en proportionering av den avyttrade andelens storlek.

Förslaget medför att 26 kap. 2 och 7 §§ IL ändras.

7.4 Stickår

7.4.1 Gällande rätt

Det så kallade stickåret används för att underlätta vinstberäkningen vid försäljningen av fastigheter som förvärvats före år 1952. Sådana fastigheter ska, enligt 45 kap. 28 § första stycket IL, anses förvärvade den 1 januari 1952. Av samma paragrafs andra stycke följer att som anskaffningsutgift ska anses 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Där anges också att ersättningen vid förvärvet dock får användas som anskaffningsutgift om den överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. I paragrafen sista stycke föreskrivs att vid beräkningen av anskaffningsutgiften ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952. Det finns också ytterligare regler för den situationen att det saknas ett taxeringsvärde och för utomlands belägna fastigheter.

Vinsten vid avyttring av fastighet är i princip skillnaden mellan å ena sidan vad som erhållits för den avyttrade tillgången och å andra sidan omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring. Anskaffningsutgiften är köpeskillingen jämte inköpsprovision, stämpel-skatt m.m.

Det kan ibland vara svårt att fastställa omkostnadsbeloppets storlek. Så kan t.ex. vara fallet när den skattskyldige innehaft fastigheten under en lång tid eller om omkostnadsbeloppet ska beräknas med utgångspunkt från en tidigare ägares förvärv och förbättringar. Stickårsreglerna förenklar kapitalvinstberäkningen genom att anskaffningsutgiften bestäms till en viss procent av taxeringsvärdet för ett visst år, stickåret, och genom att förbättringskostnader före det året inte beaktas.

Vid kapitalvinstberäkningen får därför anskaffningsutgiften för en fastighet förvärvad före 1952 schablonmässigt bestämmas till 150 procent av 1952 års taxeringsvärde. Kapitalvinstberäkningen kompliceras emellertid numera av att stickåret ligger förhållandevis långt tillbaka i tiden. Trots regler om stickår kan det således vara svårt att fastställa anskaffningsutgiften i vissa fall.

7.4.2 Tidigare överväganden

I Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10, s. 50) föreslogs att stickåret skulle flyttas till år 1975 och att procenttalet skulle bestämmas till 133 procent. Dåvarande Riksskatteverket anförde bl.a. följande som skäl för sitt förslag.

Ju äldre anskaffningsvärdena är, desto svårare är det också att utreda dem. Så till vida är det alltså bra att det finns en bakre gräns, nämligen i 1952 års taxeringsvärde. Även framtagandet av detta värde är dock behäftat med svårigheter. Det finns inte terminalåtkomst till 1952 års taxeringsvärde, varom uppgift därför tas fram genom helt manuella åtgärder. Detta kan mången gång vara förenat med betydande praktiska svårigheter. Redan den första fråga som måste besvaras i sammanhanget, nämligen vilken kommun och församling fastigheten tillhörde 1952, kräver kunskap som – nu när det är mer än tjugo år sedan de senaste stora kommunsammanslagningarna genomfördes – personalen inte längre kan förväntas besitta. Det är även i övrigt omständligt, tidsödande och besvärligt att ta fram värdet när avstyckningar eller andra förändringar skett efter 1952, vilket ingalunda är någonting ovanligt.

Regeringen aviserade i vårpropositionen för år 1999 att det fanns skäl, inte minst för att förenkla, som talade för att stickåret borde flyttas framåt och att ett nytt stickår borde bestämmas (prop. 1998/99:100, s. 165). Regeringen ansåg vid den tidpunkten att ett stickår kring 1980 borde väljas. Detta ansågs innebära betydande förenklingar för både enskilda och myndigheter.

I nära anslutning till vårpropositionen utarbetade Finansdepartementet ett förslag om att flytta fram stickåret, Promemoria om vissa fastighetsfrågor (Fi 1999/2400). I promemorian föreslogs att stickåret skulle flyttas fram från år 1952 till år 1975.

I budgetpropositionen för nästföljande år (prop. 1999/2000:1, s. 207) noterade regeringen att promemorians förslag om ett nytt stickår hade rönt ett blandat mottagande. Regeringen kom till slutsatsen att något förslag i frågan inte borde läggas med hänsyn till det skattebortfall det bedömdes medföra. Skatteutskottet delade regeringens bedömning i sitt yttrande till Finansutskottet avseende budgetpropositionen (1999/2000:SkU1y, s. 21).

Promemorian föranledde således inte några lagstiftningsåtgärder. Regeringen har inte heller senare lämnat några förslag i frågan.

Skatteutskottet har därefter avslagit en motion, om att använda 1981 års taxeringsvärde som anskaffningsutgift vid kapitalvinstberäkningen, med motiveringen att det saknades tillräckliga skäl för att göra en sådan förändring som motionärerna föreslog (bet. 2005/06:SkU18, s. 17 f).

Skatteverket har i promemorian Förenklad beskattning och förbättrad service vid försäljning av privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter, 2012-12-17, dnr 131-203632-12/1152, på nytt tagit upp frågan om ett ändrat stickår (s. 19).

Även en framflyttad stickdag till en tidpunkt efter år 1952 skulle innebära förenklingar. Möjliga stickår skulle t.ex. kunna vara 1990 eller 1996 då det genomförts allmänna fastighetstaxeringar och för vilka uppgifter om taxeringsvärden finns elektroniskt lagrade hos Skatteverket. Förbättringsutgifter nedlagda före stickdagen skulle då kunna beaktas genom att en viss andel av taxeringsvärdet används som anskaffningsutgift även om förvärvet skett före denna tidpunkt. För utgifter som uppkommit därefter skulle avdrag kunna yrkas. För senare taxeringsvärden, t.ex. för år 1990 och 1996 beräknas regelmässigt marknadsvärdet genom att 133 procent av taxeringsvärdet tas upp. I syfte att minska kostnaderna för en ändrad stickdag är det också möjligt att minska denna andels storlek.

Genom en framflyttad stickdag vore det möjligt att komma till rätta med de problem som uppstår dels när säljaren förvärvat fastigheten på annat sätt än genom köp (arv, gåvor etc.), dels när gamla kvitton inte har sparats. En framflyttad stickdag innebär stora förenklingar för både Skatteverket och de skattskyldiga.

Skatteverket lämnade dock inte något förslag om ett framflyttat stickår i promemorian. Anledningen uppgavs vara att en sänkning av skattesatsen ansågs gynna fler skattskyldiga.

7.4.3 Nytt förslag om framflyttat stickår

Utredningen konstaterar att det råder bred enighet om att ett framflyttat stickår medför stora förenklingsvinster för såväl skattskyldiga som myndigheter. Det ligger i sakens natur att ett stickår bör med regelbundna mellanrum flyttas framåt. När stickåret i samband med 1976 års så kallade reavinstreform flyttades från år 1914 till år 1952 angavs också att främst praktiska skäl talade för en sådan förändring.

På samma sätt som var fallet vid 1976 års reform har nu lång tid förflutit från stickåret 1952. Allmänt sett blir de praktiska skälen för en framflyttning också allt tyngre ju längre tiden går. Den risk för skattebortfall som regeringen anförde som skäl mot att flytta fram stickåret i budgetpropositionen för år 2000 hade sin grund i de ekonomiska omständigheterna vid den tidpunkten (prop. 1999/2000:1, s. 207). Statsfinansiella skäl kan med andra ord inte generellt anses utgöra övervägande skäl mot ett framflyttat stickår. Däremot bör förslaget om möjligt nu utformas så att det inte medför något skattebortfall.

Sammantaget finner utredningen övervägande förenklings-skäl i nuläget tala för ett framflyttat stickår.

7.4.4 Överväganden och förslag

Förslag: En fastighet som har förvärvats före år 1996 ska anses förvärvad den 1 januari 1996.

Som anskaffningsutgift anses fastighetens taxeringsvärde för år 1996. Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift om den överstiger taxeringsvärdet för år 1996.

Finns det inget taxeringsvärde fastställt för år 1996, ska ett motsvarande värde beräknas med ledning av taxeringsvärdet för den fastighet som den avyttrade fastigheten ingick i, eller det närmast därefter fastställda taxeringsvärdet.

Vid beräkningen av anskaffningsutgiften ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1996.

Värdeminskningssavdrag med flera avdrag ska inte återföras till den del de avser tid före år 1996.

Utredningen konstaterar att allt eftersom tiden går från nuvarande stickår förlorar regeln sin förenklingsfunktion. Antalet fastigheter som kan omfattas av regeln är i dag förhållandevis begränsat.

Utredningen ska enligt sina direktiv behandla skattereglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer. Fråga uppkommer då om det förhållandet att tillämpningsområdet för reglerna om stickåret även omfattar privatbostadsfastigheter hindrar ett förslag på området.

Enligt utredningens mening bör en reglering med ett gemensamt stickår för alla slag av fastigheter eftersträvas. En fastighet som taxeras som lantbruksenhet respektive industrienhet kan i vissa fall klassificeras både som näringsfastighet och privatbostadsfastighet. Vidare kan en fastighet ändra karaktär. Det är därför olämpligt att föreslå ett annat stickår för näringsfastigheter än vad som gäller för privatbostadsfastigheter. Utredningen kan därför inte finna att direktiven skulle utgöra hinder mot ett enhetligt stickårsförslag.

I budgetpropositionen för år 2000 (prop. 1999/2000:1 s. 207) anförde regeringen att Finansdepartementets promemoria, om ett framflyttat stickår (Fi 1999/2400), fick ett blandat mottagande bland remissinstanserna. I korthet avsåg remisskritiken att stickårsfrågan omfattade fler frågor än de tekniska förenklingsfrågor som togs upp i promemorian. I remissyttrandena framfördes bl.a. önskemål

om förändrade kapitalvinstregler för fastigheter som innehafts under lång tid. Där hävdades även att kopplingen till taxeringsvärdet riskerade orättvisa i enskilda fall och att det i vissa fall kunde vara olämpligt eller orimligt att värdeminskingsavdrag och andra avdrag ska återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med en fastighetsförsäljning.

Remisskritiken bör enligt utredningens mening ses mot bakgrund av vissa, vid den tidpunkten övergångsvis gällande men numera sedan länge upphävda, alternativa kapitalvinstbeskattningsregler. Ingen av dessa synpunkter har emellertid någon vikt i aktuellt sammanhang. Skälet till det är att utredningens uppdrag enbart är att förenkla reglerna.

Utredningen anser att taxeringsvärdet är tillräckligt individualiserat och nära knutet till marknadsvärdet för att fylla sin funktion i ett schabloniserat system för vinstberäkning. Taxeringsvärdet tar åtminstone delvis hänsyn till förbättringar som nedlagts på fastigheten fram till stickåret. De övervägande förenklingsvinsterna gör att ytterligare individualisering av systemet inte kan anses erforderlig.

När det gäller vilket stickår som bör väljas kan år 1996, som Skatteverket har valt i den ovan nämnda promemorian, vara en lämplig utgångspunkt. Samtidigt måste beaktas att verket enbart uttalar sig om fastighetstypen småhus och att allmänna fastighetstaxeringar numera sker vid olika tidpunkter för skilda slags fastighetstyper (taxeringsenheter). Om stickåret flyttas fram till år 1996 betyder det att en schabloniserad vinstberäkning för andra fastighetstyper kommer att utgå från tidigare fastställda men omräknade taxeringsvärden. Exempelvis kommer sådana värden taxerade för år 1994 att användas när det gäller hyreshus och år 1992 i fråga om lantbruk. Med tanke på att det är fråga om en schabloniserad beräkning är det enligt utredningens mening godtagbart att det taxeringsvärde som gäller för år 1996 i vissa fall är fastställt ett tidigare år.

När det gäller att bestämma hur stor del av 1996 års taxeringsvärde som ska anses utgöra anskaffningsutgiften är utgångspunkten att förslaget inte ska leda till något skattebortfall jämfört med i dag. Enligt gällande regler utgör 150 procent av 1952 års taxeringsvärde anskaffningsutgift. Om 1996 års taxeringsvärde används utan justering blir förslaget statsfinansiellt neutralt. Utredningen föreslår därför att stickåret flyttas fram till 1996 och att taxeringsvärdet för

det året ska användas vid kapitalvinstberäkningen. De beräkningar som ligger till grund för utredningens förslag har emellertid visat sig vara osäkra. Om det under den fortsatta beredningen av förslaget skulle visa sig att de statsfinansiella kostnaderna är högre än vad utredningen utgått från måste förslaget justeras. En möjlighet är att använda en viss procent av 1996 års taxeringsvärde. En annan möjlighet är att föreskriva att värdeminskningssavdrag m.m. som gjorts 1986 eller senare ska återföras. En tredje möjlighet är att välja ett tidigare år som stickår såsom 1990.

Förslaget föranleder ändringar i 26 kap. 3 § samt 45 kap. 28 och 29 §§ IL.

8 Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp

8.1 Inledning

Såsom redovisats i avsnitt 6.1 uppfattas skattereglerna för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare som svårtillgängliga. Som en följd av detta upplevs det bland näringsidkare vara svårt att deklarerera.

De förändringar av de materiella reglerna som utredningen föreslår, vilka utgår från en fördelningsbar inkomst från vilken avdrag kan göras för avsättning till en företagsfond eller som kan beskattas antingen i inkomstslaget kapital genom räntefördelning eller som inkomst av näringsverksamhet, kommer att göra det enklare att deklarerera. Med detta sagt finns det ändå skäl att göra en översyn av förfarandet som sådant med fokus på de enskilda näringsidkarnas och handelsbolagsdelägarnas inkomstdeklarationer för att se om det är möjligt att ytterligare förenkla för dessa grupper av deklarationsskyldiga.

Åtgärder som vidtas av Skatteverket och som förenklar för de deklarationsskyldiga i allmänhet är bl.a. förtryckning av belopp i inkomstdeklarationen, underrättelser om de uppgifter som Skatteverket har tillgång till i den så kallade specifikationen samt publicering av allmänt tillgängligt och pedagogiskt utformat informationsmaterial. Den rättsliga regleringen och utredningens förslag till förbättringar av informationen presenteras i avsnitt 8.2. Utredningen behandlar därefter i avsnitt 8.3 frågan om det, i förenklingssyfte, bör införas regler om att Skatteverket ska fastställa vissa belopp som i dagsläget inte fastställs vid beskattningen.

8.2 Regleringen avseende inkomstdeklarationen

Reglerna om inkomstdeklarationer, dvs. vem som ska deklarerat, när deklaration ska lämnas och vilka uppgifter den ska innehålla m.m. finns i 29–38 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Av 38 kap. 1 § framgår att fastställda formulär ska användas för att lämna deklaration. Att det är Skatteverket som fastställer formulären framgår av 22 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Skatteverket har en underrättelseskyldighet gentemot de deklARATIONSSKYLDIGA, vilket framgår av 31 kap. 4 § SFL. Däri anges att Skatteverket före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret ska underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklARATIONSSKYLDIGA om de kontrolluppgifter och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till. I praktiken lämnas underrättelserna i specifikationen (randigt papper) som skickas ut tillsammans med inkomstdeklarationen under perioden från mitten av mars till den 15 april varje år.

Skatteverket har alltså en skyldighet att underrätta om alla uppgifter som verket känner till och som kan komma att utgöra underlag för beskattning. I 6 kap. 6 § SFF anges vilka uppgifter som Skatteverket dessutom ska förtrycka i det fastställda formuläret för inkomstdeklaration för fysiska personer och dödsbon (formulär INK1), t.ex. uppgifter om intäkter i inkomstslaget tjänst samt intäkter och kostnader i inkomstslaget kapital. I 6 kap. 9–14 §§ SFF anges vilka uppgifter den som bedriver näringsverksamhet ska lämna tillsammans med inkomstdeklarationen, t.ex. uppgifter från bokföringen och om kapitalunderlag för räntefördelning. Det finns inte reglerat hur uppgifterna ska lämnas men enligt Skatteverkets anvisningar lämnar enskilda näringsidkare sina uppgifter på blankett NE och handelsbolagsdelägare på blankett N3A som bilagor till inkomstdeklarationen. Det finns ytterligare ett antal blanketter som näringsidkare ska lämna som bilaga under vissa förutsättningar.¹ Skatteverket tillhandahåller även hjälpblanketter

¹ Blankett N7, för den som övertagit periodiseringsfond, expansionsfond, sparad räntefördelningsbelopp eller skogskonto från någon annan. Blankett N8, för den som gjort avdrag

för beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond samt för beräkning av värdeminskingsavdrag och skogsavdrag m.m. Härutöver tillhandahåller Skatteverket broschyren Bokföring, bokslut och deklaration som vänder sig till enskilda näringsidkare. Däri lämnas utförliga deklara-tionsanvisningar.

Det sker ingen förtryckning av blanketterna avsedda för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. Däremot finns blanketterna NE och N3A i e-tjänsten ”Inkomstdeklaration 1” med vissa uppgifter förifyllda. I e-tjänsten sker också summeringar och överföringar automatiskt i och mellan bilagor.

I författning finns således reglerat vad som ska förtryckas i inkomstdeklarationen för fysiska personer och dödsbon. Uppgifter som lämpar sig för förtryckning är kända belopp som man vet ska utgöra underlag för beskattning. De belopp hänförliga till näringsverksamhet som ska lämnas i inkomstdeklarationen, såsom överskott/underskott och räntefördelningsbelopp, är inte möjliga att förtrycka eftersom de antingen är okända eller beroende av dispositioner som företagaren väljer att göra. Utredningen föreslår därför inga ändringar i bestämmelsen om förtryckning i 6 kap. 6 § SFF. Däremot har utredningen synpunkter på vilka uppgifter som skulle kunna lämnas i specifikationen som vägledning för näringsidkaren. Vilka uppgifter som bör lämnas till näringsidkaren avseende den nya företagsfonden behandlas i avsnitt 8.2.1. Frågan om vilken information som bör kunna lämnas om egenavgifter tas upp i avsnitt 8.2.2.

8.2.1 Underrättelser om företagsfond

Bedömning: Skatteverket ska i specifikationen bifogad inkomstdeklarationen kunna ange vilket belopp som är avsatt till företagsfond. I specifikationen bör anges att innebörden av fonden är att det finns en latent skatteskuld.

på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) eller för s.k. substansminskning vid utvinning av naturtillgångar (substansminskningsavdrag) eller som återfört sådana avdrag.

Blankett K7, för den som sålt en näringsfastighet.

Blankett K8, för den som sålt en näringsbostadsrätt.

Av Skatteverkets underrättelseskyldighet i 31 kap. 4 § SFL följer att i samband med att nya regler om företagsfond träder i kraft blir Skatteverket skyldigt att lämna uppgifter till de deklarationskyldiga om de belopp som är avsatta till företagsfonden och som verket känner till. Det krävs alltså inga författningsändringar. Det finns ändå skäl att diskutera vilka uppgifter som Skatteverket lämpligen bör kunna föra in i specifikationen.

Som förslaget är utformat kan näringsidkaren välja att avsätta en del av den fördelningsbara inkomsten till en företagsfond. I och med att det inte föreslås att avsatta medel ska återföras till beskattning efter en viss tid finns det inte skäl att behandla gjorda avsättningar som olika fonder, såsom görs med periodiseringsfonderna i dag och som måste återföras senast efter sex år. När den första avsättningen gjorts (år 1) ska Skatteverket året därpå (år 2) i specifikationen bifogad inkomstdeklarationen kunna ange vilket belopp som är avsatt. Det är dessutom önskvärt att det i specifikationen anges att innebörden av fonden är att det finns en latent skatteskuld. Utredningen har övervägt om detta dessutom skulle kunna göras ännu tydligare genom att Skatteverket räknade ut och angav vad det ungefärliga skattebeloppet skulle bli vid en återföring. Eftersom skatteberäkningen är komplex och skatteuttaget varierar på grund av inkomstens storlek, i vilken kommun den skattskyldige är bosatt m.m. vore det omöjligt att ange ett rimligt ungefärligt belopp. Beskattningen av en miljon kronor kan skilja sig åt med hundratusentals kronor enbart beroende på ålder och folkbokföringsort. Om ett ungefärligt belopp angavs skulle det alltså i många fall vara missvisande och därför lämnas inget sådant förslag.

Om näringsidkaren år 2 väljer att göra ytterligare en avsättning till eller återför en del av fonden till beskattning bör den totala summan som finns i företagsfonden kunna anges på specifikationen som skickas ut år 3. På så sätt kommer företagaren att inför deklarationen varje år enkelt kunna få information om vilket belopp som är avsatt till företagsfond, något som förenklar vid bedömningen av om ytterligare medel ska avsättas eller hur stort belopp som kan återföras ett år då det blivit ett negativt resultat. Tydliggörandet av att det är fråga om en latent skatteskuld är bra för det fall företagaren exempelvis planerar att helt avveckla verksamheten eftersom fonden då måste tas upp till beskattning. Detsamma gäller för den person som tar över en fond.

8.2.2 Underrättelser om egenavgifter

Bedömning: Skatteverket bör i specifikationen som är bifogad inkomstdeklarationen ange i vilka rutor i NE- respektive N3A-blanketten uppgifterna om föregående års egenavgifter ska föras in. På NE- respektive N3A-blanketten bör anges att uppgifterna om föregående års egenavgifter finns på ”randiga papperet”.

Skatteverket lämnar redan i dag information i specifikationen bifogad inkomstdeklarationen om föregående års egenavgifter. Under rubriken ”Avstämning av föregående års egenavgifter m.m” anges dels föregående års gjorda avdrag för egenavgifter m.m. i inkomstslaget näringsverksamhet, dels föregående års påförda egenavgifter och allmän löneavgift. Dessa uppgifter ska sedan föras in för hand i vissa rutor (i dag R40 och R41 i NE-blanketten och rutorna 25 och 26 i N3A-blanketten). I e-tjänsten ”Inkomstdeklaration 1” finns uppgifterna på förhand ifyllda i de aktuella rutorna i NE-blanketten.

Det skulle förenkla för näringsidkarna som deklarerar på papper om vägledning lämnades i specifikationen i direkt anslutning till uppgifterna om föregående års avdrag respektive påförda avgifter om i vilken ruta i NE- eller N3A-bilagan som beloppen ska föras in. På samma sätt skulle det underlätta för den deklarationsskyldige om det på pappersversionen av NE- och N3A-blanketterna, i direkt anslutning till aktuella rutor, informerades om att uppgifterna finns i specifikationen.

8.3 Fastställelse av belopp

Vad som ska bestämmas vid beskattningen följer av den materiella skattelagstiftningen. Utgångspunkten är att de belopp ska fastställas som är nödvändiga för att bestämma skatter och avgifter för respektive beskattningsår (se 56 kap. 3 § SFL). Det görs emellertid vissa undantag, där storleken av ett belopp bestäms redan när den kan beräknas. Till exempel ska underskott av näringsverksamhet prövas och fastställas redan vid beskattningen för underskottsåret.²

² Prop. 1989/90:110 s. 588.

Detta görs alltså trots att beloppet inte påverkar skatteuttaget för det året. Vidare gäller detta också uppskovsbelopp avseende andelar och bostäder. Ett fastställt belopp kan senare endast ändras enligt reglerna om omprövning och efterbeskattning.

Utredningen anser att det finns skäl att överväga om vissa belopp som i dag inte fastställs ska beräknas och fastställas av Skatteverket det år de uppkommer eller förändras. Utredningen har förstått att det på området för ”sparade utrymmen” skulle innebära tydliga förenklingar för näringsidkarna om beloppen kunde fastställas. Det gäller dels sparade räntefördelningsbelopp (avsnitt 8.3.1), dels utrymmet för skogsavdrag (avsnitt 8.3.2). I likhet med vad som gäller för underskotten föreslås att Skatteverkets skyldighet att beräkna sparade belopp ska regleras i inkomstskattelagen och inte i skatteförfarandelagen. Detta eftersom det är fråga om undantagsregler i förhållande till de generella reglerna i skatteförfarandelagen.

8.3.1 Räntefördelning

Förslag: Sparat räntefördelningsbelopp ska fastställas av Skatteverket.

Såsom framgår av avsnitt 6.4.3 föreslår utredningen att det införs två modeller för att beräkna räntefördelning, förenklad respektive fullständig räntefördelning. Vid fullständig räntefördelning föreslås att den som inte kan eller vill utnyttja räntefördelningen, liksom i dag, ska kunna spara hela eller delar av beloppet till ett senare år. Detta benämns sparade fördelningsbelopp i 33 kap. 7 § IL, men föreslås fortsättningsvis kallas sparade räntefördelningsbelopp, se avsnitt 6.4.6. Näringsidkaren bestämmer normalt själv när han eller hon ska utnyttja det sparade räntefördelningsbeloppet. Det kan användas på en gång eller delas upp på flera år. Det kan också sparas under ett obegränsat antal år.

Nuvarande regler innebär att ett sparade räntefördelningsbelopp inte fastställs. Vid den beskattning då näringsidkaren begär att få utnyttja beloppet i form av räntefördelning sker en fastställelse (fattas beslut) avseende det belopp som omfattas av avdragsyrkandet. Eftersom det inte finns någon begränsning i tiden kan ett yrkande om att utnyttja ett sparade belopp komma in till Skatteverket

långt efter det att Skatteverket har gallrat deklarationsmaterialet för det år då beloppet sparades. Skatteverkets möjligheter att kontrollera det sparade beloppet kommer då att vara ytterst begränsade. Denna problematik togs upp redan på 1990-talet av den dåvarande förenklingsutredningen, som också lade fram ett förslag om att näringsidkaren ska kunna begära fastställelse av ett positivt räntefördelningsbelopp. I betänkandet SOU 1997:178 lämnades följande motivering till förslaget (s. 106 f).

Såväl skattemyndigheten som den skattskyldige har lättare att reda ut och ta fram underlag för en räntefördelning som ligger nära i tiden. Om den skattskyldige har glömt att begära fastställelse av ett positivt fördelningsbelopp kan han begära sådan fastställelse under omprövningsfristen. När tiden för omprövning gått ut kan han inte längre få ett positivt fördelningsbelopp fastställt. Den beskrivna ordningen kommer att medföra merarbete för skattemyndigheten genom att myndigheten på yrkande av den skattskyldige måste utreda och fastställa detta belopp oavsett om den skattskyldige kommer att utnyttja detsamma eller inte. Å andra sidan uppvägs det i viss mån av att utredningsarbetet redan är gjort när beloppet utnyttjas vilket besparar myndighetens arbete eftersom utredningen gjorts på ett tidigt stadium. Enligt utredningens uppskattning kommer därför skattemyndigheternas sammanlagda arbetsbörda inte att öka nämnvärt.

Dåvarande Riksskatteverket avstyrkte förslaget med motiveringen att ett sådant fastställelseförfarande skulle bli betungande för skattemyndigheterna. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

Utredningen kan konstatera att näringsidkarna upplever det som problematiskt och betungande att det räntefördelningsbelopp som sparas ett visst år inte fastställs av Skatteverket. Ett förfarande där den enskilda näringsidkaren särskilt ska begära fastställelse framstår i dag som både krångligt och resurskrävande. Det skulle däremot förenkla om det redovisade sparade utrymmet fastställdes vid beskattningen och sedan redogjordes för i specifikationen till deklarationen åren därefter. Om det efter några år tillkommer ett sparutrymme ska det tillkommande beloppet fastställas och det sammanlagda sparade utrymmet anges i specifikationen. På samma sätt ska ett nytt belopp fastställas om ett sparutrymme räntefördelningsbelopp utnyttjats. Ett sådant fastställelseförfarande skulle innebära ytterligare arbete för Skatteverket. Samtidigt ska beaktas att Skatteverket i dag får lägga resurser på att utreda sparade belopp

som hänför sig långt bakåt i tiden. Genom att fastställa beloppet när det uppkommer kan också flera tvister i framtiden undvikas.

Utredningen har övervägt att begränsa reglerna om fastställande av sparade utrymmen till att gälla för sparade belopp som uppkommer efter ikraftträdandet. Anledningen till detta är det blir ett alltför omfattande arbete att utreda alla sparade belopp som finns i dag. En sådan lösning skulle emellertid vara problematisk för dem som har sparade belopp sedan tidigare. Tanken är att de fastställda beloppen ska hjälpa näringsidkaren inför kommande års deklARATIONER och om då endast en del av det sammanlagda sparade beloppet finns fastställt blir den information om sparade belopp som lämnas inför deklARATIONEN missvisande. Utredningen föreslår därför i stället att sparade räntefördelningsbelopp alltid ska fastställas. Av avsnitt 9.4 framgår att räntefördelningsbeloppet, efter att reglerna trätt i kraft, ska fastställas första gången i samband med att räntefördelning yrkas av en näringsidkare. När sådan yrkas måste det nämligen finnas en utredning avseende tidigare års sparade belopp. Detta kommer att innebära att sparade räntefördelning fastställs vid olika tidpunkter för olika skattskyldiga. För dem som har sparade belopp när reglerna införs men som sedan aldrig yrkar räntefördelning kommer det inte att fastställas något sparade belopp. Det kan emellertid inte anses innebära någon rättsförlust för den enskilde. Det är också bra att de resurser Skatteverket behöver lägga på att fastställa gamla sparade belopp därigenom till viss del kan begränsas.

Efter att det sparade räntefördelningsbeloppet har fastställts första gången ska olika händelser åren därefter föranleda fastställelse av ett nytt belopp. Det måste ske när ett räntefördelningsbelopp utnyttjas och när ett nytt räntefördelningsbelopp sparas. Dessutom kan ett sparade belopp, vid överlåtelser genom arv, testamente, gåva och bodelning, övertas av förvärvaren (33 kap. 7 a §). Sådana förändringar måste redovisas av den enskilde i samband med deklARATIONEN. I dag ska sparade räntefördelningsbelopp anges under övriga uppgifter på NE-blanketten. Detta görs inte av alla skattskyldiga. Med ett fastställelseförfarande måste emellertid samtliga händelser som påverkar det sparade beloppet bli obligatoriska uppgifter att lämna i samband med deklARATIONEN.

Eftersom inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, riktar sig till skattskyldiga såväl som till Skatteverket och domstolarna är

det inte lämpligt att i lagtexten ange att ett visst belopp ska fastställas. Det är endast Skatteverket och i förlängningen domstolarna som kan fastställa belopp. Andra begrepp som *bestämma*, *besluta* och *ta ställning till* skulle också innebära att lagtexten riktade sig till endast en viss part. Det är i stället lämpligare att använda begreppet *beräkna*, som i dag redan används för fastställelse av underskott i 14 kap. 21 § IL.

Förslaget föranleder en ändring i 33 kap. 7 § IL.

8.3.2 Skogsavdrag

Förslag: Avdragsutrymmet för skogsavdrag ska fastställas av Skatteverket.

Såsom framgår av avsnitt 7.2.6 har utredningen funnit att det inte finns skäl att förändra huvuddragen i dagens system för skogsavdrag och att dagens modell, där det görs en beräkning utifrån intäkterna från avyttrad skog, ska behållas. En enskild näringsidkare ska under hela innehavstiden, liksom i dag, få göra skogsavdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Till skillnad från vad som gäller i dag för skogsavdrag föreslår utredningen att det, för det beskattningsår som fastigheten förvärvas och de fem följande beskattningsåren, inte ska finnas någon begränsning i hur stor andel av skogsintäkten som får dras av under ett beskattningsår.

Skogsavdrag kan göras under hela innehavstiden så länge näringsidkaren inte har utnyttjat hela avdragsutrymmet. Innehavstiden kan vara mycket lång när det gäller fastigheter. Vid benefika fastighetsöverlåtelser övertar den nye ägaren normalt den tidigare ägarens outnyttjade utrymme för skogsavdrag. Det innebär att skogsavdragsutrymme kan komma att finnas kvar under mycket lång tid efter att skogsmarken anskaffades. Det kan vara mycket svårt att utreda hur stort det kvarvarande utrymmet för skogsavdrag är en lång tid efter fastighetsköpet. Näringsidkare som inte kan ta fram hela det underlag som visar vad det kvarvarande utrymme är kan gå miste om avdrag. Det skulle förenkla avsevärt om det outnyttjade utrymmet för skogsavdrag kunde fastställas av Skatteverket och sedan justeras i takt med att avdrag görs. Skatteverket skulle då kunna lämna uppgift om det aktuella kvar-

varande skogsavdragsutrymmet i samband med att deklarationen skickas ut. Även om ett fastställelseförfarande medför ytterligare arbete för Skatteverket kommer det på sikt att innebära att Skatteverket får ett bättre underlag och slipper lägga ner resurser på svårutredda avdragsutrymmen. Utredningen föreslår därför att kvarvarande skogsavdragsutrymmen ska fastställas.

Ett fastställelseförfarande bör utformas så att det blir ett sammanhängande system som omfattar såväl fastställelse som avdrag och återföring. Man kan utgå från antingen näringsverksamheten eller fastigheten. Enligt nuvarande regler får skogsavdrag göras i förhållande till hela näringsverksamhetens avdragsutrymme. Utredningen föreslår dessutom i avsnitt 7.3.1 att reglerna om återföring av skogsavdrag ska ändras så att avdraget inte längre knyts till fastighetsnivån. Därmed bör även kvarvarande skogsavdragsutrymmen som fastställs avse hela näringsverksamheten.

Utredningen har övervägt att begränsa regeln till att gälla utrymmet för fastigheter som förvärvas från och med ikraftträdandet. Att i samband med ikraftträdandet fastställa det samlade kvarvarande avdragsutrymmet för samtliga näringsverksamheter skulle bli alltför arbetskrävande och komplicerat för såväl näringsidkarna som Skatteverket. Tanken är att det ska vara enkelt att fastställa utrymmet, vilket det är i samband med förvärvet då utrymmet utgörs av 50 procent av anskaffningsvärdet. En sådan begränsning skulle emellertid innebära problem. Dagens skogsägare skulle endast få fastställt den del av avdragsutrymmet som avser nyförvärvade fastigheter. I och med att avdragsutrymmet inte är kopplat till fastigheten skulle det i dessa fall inte vara möjligt att hänföra ett avdrag till det fastställda utrymmet. Detta skulle i sin tur kunna lösas med regler om proportionering men systemet skulle bli komplicerat. Dessutom skulle det fastställda beloppet, när det anges i specifikationen påföljande år, vara vilseledande för skogsägare med såväl fastställda (nya innehav) som ej fastställda belopp (äldre innehav).

Utredningen har därför försökt hitta en lösning där det kvarvarande avdragsutrymmet för hela näringsverksamheten kan fastställas och komma fram till att det bör vara möjligt i samband med att skogsavdrag yrkas. Förslaget blir därför att det kvarvarande avdragsutrymmet alltid ska fastställas. Av avsnitt 9.2 framgår att, efter att reglerna har trätt i kraft, ska det kvarvarande avdrags-

utrymmet fastställas första gången för en näringsidkare i samband med att skogsavdrag yrkas. Även om det vid denna tidpunkt inte är lika enkelt att fastställa ett utrymme som när ett fastighetsförvärv just har ägt rum torde det ändå inte möta alltför stora problem. När avdrag yrkas bör skogsägaren ha en utredning som visar totalt skogsavdragsutrymme, utnyttjat utrymme och kvarvarande utrymme. Skatteverket kan dessutom ha uppgifter tillgängliga som kommit in via N8-blanketten tidigare år. På så sätt kan Skatteverket ta ett samlat grepp för alla fastigheter som näringsidkaren har och fastställa det samlade kvarvarande skogsavdragsutrymmet. Det innebär att vissa kommer att få sitt utrymme fastställt första året efter att reglerna trätt i kraft medan det för vissa kommer att dröja flera år innan så sker. Det är positivt för Skatteverket om arbetet med att fastställa beloppen kan spridas ut över tiden på detta sätt. Det torde inte heller innebära någon ökad administrativ belastning för näringsidkarna.

Efter att fastställelse har skett första gången är nästa fråga när ett nytt belopp ska fastställas. Om det ska fastställas igen först nästa gång som skogsavdrag yrkas finns en risk att det har skett förändringar som gör att det fastställda beloppet inte är rättvisande. Tanken med att fastställa utrymmet är att den enskilde ska kunna använda sig av den uppgift som Skatteverket lämnar om utrymmet. Beloppet måste därför vara korrekt för att inte syftet att förenkla för näringsidkaren ska förfelas.

Händelser som påverkar avdragsutrymmet är t.ex. fastighetsreglering, hel- eller delavyttringar, lämnad gåva, erhållet arv m.m. (se 21 kap. IL). För att Skatteverket ska kunna fastställa ett nytt belopp måste näringsidkaren komma in med uppgifter om händelser som påverkar avdragsutrymmet. I dag ska N8-blankett lämnas när den enskilde begär skogsavdrag eller ska återföra skogsavdrag vid avyttring (det är ingen skyldighet, även om de flesta troligtvis inkommer med blanketten). Om utrymmet ska kunna hållas aktuellt måste det krävas av näringsidkaren att denna rapporterar in förändringar som påverkar avdragsutrymmet i deklarationen för det år som förändringen ägt rum. Det innebär en ökad rapporteringskyldighet för den enskilde. Den något ökade bördan för de enskilda får anses rimlig med beaktande av de fördelar som uppnås genom att få ett aktuellt kvarvarande avdragsutrymme fastställt.

Liksom i fråga om sparade räntefördelningsbelopp som ska fastställas används i lagtexten begreppet *beräknas*. Innebörden är emellertid att Skatteverket ska fastställa det kvarvarande utrymmet.

Förslaget tas in i en ny paragraf, 21 kap. 9 a § IL.

8.3.3 Möjlighet att påföra skattetillägg

Förslag: En ny regel om skattetillägg införs för de fall en oriktig uppgift har lämnats om ett sparad räntefördelningsbelopp eller skogsavdragsutrymme som ska fastställas. Skattetillägget bestäms till 10 procent av det belopp som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften.

Förslaget att sparade räntefördelningsbelopp och sparade skogsavdragsutrymmen ska fastställas är en ny företeelse inom skatteförfarandet. I dag finns visserligen olika exempel på att belopp bestäms utan att sedan faktiskt påverka beskattningen det aktuella året, t.ex. kapitalvinstunderlaget efter försäljning av bostäder när uppskov begärs och inkomst av näringsverksamhet som hänförs till periodiseringsfond. Om oriktig uppgift lämnas i dessa fall kan skattetillägg ändå tas ut i enlighet med 49 kap. 19 § SFL. Innebörden av denna bestämmelse är att yrkanden som rör en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget inte ska påverka underlaget för skattetillägg och det gäller oavsett om yrkandet påverkar skatten det innevarande året eller ett annat år.³ Bestämelsen torde inte kunna tillämpas när oriktig uppgift lämnats som skulle ha medfört att ett sparad utrymme eller belopp blivit för stort. Anledningen till det är att det i dessa fall inte är ett yrkande av näringsidkaren som leder till att det inte blir en beskattningskonsekvens det aktuella året.

Ett annat exempel på belopp som bestäms utan att påverka beskattningen det aktuella året är underskotten som fastställs samma år som de uppkommer. Det fastställda underskottet är, på samma sätt som fastställelse av sparade utrymmen eller belopp, att likna vid en överenskommelse om en nedsättning av skatten på framtida inkomster. Skattetilläggsregeln i 49 kap. 14 § SFL är

³ Prop. 2010/11:165 s. 952.

emellertid utformad för att endast omfatta underskott och skulle inte kunna tillämpas på sparade utrymmen eller belopp.

Mot bakgrund av att nuvarande regler om skattetillägg inte skulle omfatta oriktiga uppgifter om sparade utrymmen eller belopp föreslår utredningen att det införs en ny skattetilläggsregel. På samma sätt som det inte kan förutsägas hur mycket lägre skatten skulle ha kommit att bli som en följd av ett felaktigt fastställt underskott går det inte att i förväg känna till det lägre skattebelopp som skulle ha blivit resultatet av ett för högt fastställt sparutrymme eller belopp. Därför anser utredningen att en skattetilläggsregel bör utgå från det belopp som skulle ha blivit felaktigt fastställt om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Det framstår som rimligt att skattetillägget bestäms till 10 procent av det belopp som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften. Skattetillägg ska också kunna påföras om näringsidkaren underlåter att deklarerera en sådan förändring som innebär att det sparade utrymmet ska minskas.

Skatteverket kommer att ha möjlighet att ändra ett fastställt sparutrymme inom ramen för reglerna om omprövning och efterbeskattning och de tidsfrister som då gäller. Sparat utrymme eller belopp kommer även att kunna bli föremål för process i domstol enligt de vanliga reglerna i SFL. Det finns nackdelar med att införa regler som kan innebära processer om belopp som inte har någon betydelse för skatten det aktuella beskattningsåret. Utredningen anser emellertid att fördelarna för näringsidkarna, när det gäller sparat räntefördelningsbelopp och skogsavdragsutrymme, överväger nackdelarna.

Slutligen diskuteras något om vad som ska anses utgöra saken när ett belopp ska fastställas. Här följer ett exempel på ett händelseförlopp över tid vad gäller räntefördelning:

- År 1 Sparat räntefördelningsbelopp om 50 000 kronor fastställs av Skatteverket.
- År 2 20 000 kronor av det sparade beloppet utnyttjas. Kvarvarande sparat belopp fastställs till 30 000 kronor av Skatteverket.
- År 3 Inget sker som påverkar beloppet.
- År 4 Inget sker som påverkar beloppet.
- År 5 Näringsidkaren sparar ytterligare 40 000 kronor och ska nu ha ett sammanlagt sparat räntefördelningsbelopp om 70 000 kronor.

Frågan är vad som utgör saken som ska prövas av Skatteverket år 5, om det är det totala beloppet om 70 000 kronor eller det tillkommande beloppet om 40 000 kronor. Tanken är att den enskilde ska kunna förlita sig på ett belopp som är fastställt och att det därmed endast ska kunna ändras inom ramen för reglerna om omprövning och efterbeskattning och de tidsfrister som då gäller. År 5 i exemplet blir det därför det tillkommande beloppet om 40 000 kronor som utgör saken som ska prövas. Det belopp om 30 000 kronor som beslutades år 2 kan tre år senare endast ändras på yrkande av den enskilde eller på initiativ av Skatteverket antingen enligt reglerna om efterbeskattning eller om ändringen är till fördel för den enskilde. När Skatteverket gjort bedömningen att det nya sparade beloppet kan godtas ska det beslutas och adderas till det tidigare fastställda beloppet.

Om näringsidkaren inte deklarerar en förändring som ska påverka det sparade räntefördelningsbeloppet, t.ex. i och med ett arvskifte, kommer det att innebära att förändringen inte ger utslag i det fastställda belopp som Skatteverket och den enskilde har att utgå från när räntefördelning sedermera yrkas. Om detta skulle uppdragas t.ex. nio år efter att förändringen ägde rum kommer det att innebära att den inte kan ligga till grund för en ändring av det sparade beloppet. Åtminstone inte på yrkande av den skattskyldige eller, om det skulle innebära en förändring till nackdel för den enskilde, enligt efterbeskattningsreglerna. Däremot skulle regeln i 66 kap. 19 § SFL om omprövning till fördel för den enskilde på Skatteverkets initiativ kunna tillämpas eftersom den inte har någon tidsbegränsning. Förändringar som skulle innebära ett minskat sparad räntefördelningsbelopp och som inte redovisas kan Skatteverket alltså inte göra något åt efter att efterbeskattningsperioden passerat. Inom perioden kan en sådan underlåtelse emellertid innebära att skattetillägg ska påföras. Motsvarande förfarandepprinciper skulle gälla i fråga om sparad kvarvarande utrymme för skogsavdrag.

Förslaget föranleder en ny paragraf, 49 kap. 14 a § i SFL.

9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

9.1 Ikraftträdande enligt huvudregeln

Förslag: De föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2016. Som huvudregel ska de nya bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015. För beskattningsår som har påbörjats tidigare ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas.

Utredningen gör bedömningen, med beaktande av skälig tidsåtgång för ett remissförfarande och övrig beredning, att de föreslagna lagändringarna kan träda i kraft tidigast den 1 januari 2016 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015. För beskattningsår som påbörjats tidigare ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas. I 9.2–9.7 anges undantag från denna huvudregel.

Förslaget tas in i punkten 1 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

9.2 Skogsfrågor och upphovsmannakonto

Förslag: För insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet ska vissa äldre bestämmelser fortfarande gälla. Det gäller reglerna om uttag av medel från kontona och när medlen ska tas upp som intäkt samt reglerna om skatt på ränta på dessa medel.

För rationaliseringsförvärv som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet ska äldre bestämmelser fortfarande gälla.

Kvarvarande skogsavdragsutrymme i näringsverksamheten som uppkommit antingen före eller efter ikraftträdandet ska beräknas första gången i samband med att skogsavdrag görs.

I avsnitt 6.3.2 föreslås att reglerna om skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto slopas och ersätts av en möjlighet till avsättning till företagsfond. Eftersom den skattemässiga effekten av samtliga dessa konton är tidsbegränsad anser utredningen att för insättningar som gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet ska nuvarande regler om uttag och om när medlen ska tas upp som intäkt fortfarande gälla. Även lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska fortfarande gälla för de medel som finns insatta på dessa konton.

I avsnitt 7.2.6 föreslås att de särskilda reglerna om skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv slopas och ersätts av generella regler för skogsavdrag. Vid rationaliseringsförvärv får enligt nuvarande regler skogsavdrag göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten det beskattningsår fastigheten förvärvas och de följande fem beskattningsåren. Reglerna som i dag gäller för rationaliseringsförvärv föreslås bli tillämpliga vid alla förvärv av skogsfastigheter. Nuvarande bestämmelser om rationaliseringsförvärv bör därför fortfarande gälla för rationaliseringsförvärv som har gjorts före ikraftträdandet.

Skogsavdrag kan göras under hela den tid en fastighet innehas så länge avdragsutrymmet inte är förbrukat. Innehavstiden för fastigheter kan vara mycket lång. Vid benefika fastighetsöverlåtelser övertar den nye ägaren vanligtvis den tidigare ägarens outnyttjade utrymme för skogsavdrag. Det innebär att skogsavdrag kan komma

att begäras mycket lång tid efter att skogsmarken anskaffats. Det kan vara väldigt svårt att utreda hur stort det kvarvarande utrymmet för skogsavdrag är, en lång tid efter fastighetsköpet. Utredningen har därför i avsnitt 8.3.2 föreslagit en ny paragraf i 21 kap. 9 a § IL som innebär att kvarvarande avdragsutrymme för skogsavdrag ska beräknas och fastställas. Som framgår av det avsnittet bedöms det bli alltför arbetskrävande och komplicerat för såväl näringsidkarna som Skatteverket att fastställa samtliga utrymmen i samband med ikraftträdandet. Utredningen föreslår därför att näringsidkarens kvarvarande avdragsutrymme ska fastställas första gången det är som skogsavdrag yrkas. Detta kommer innebära att kvarvarande avdragsutrymme fastställs vid olika tidpunkter för olika personer.

Förslagen tas in i punkterna 2–5 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen och i förslaget om upphävande av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

9.3 Periodiseringsfonder

9.3.1 Avsättningar till periodiseringsfond

Förslag: För näringsidkare som reglerna om periodiseringsfonder inte längre gäller ska redan avsatta medel till periodiseringsfond återföras till beskattning enligt de äldre reglerna, dvs. senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

I avsnitt 6.3.2 föreslås att reglerna om avsättning till periodiseringsfond slopas för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag samt att denna fond ska ersättas med en avsättning till företagsfond. De avsättningar som har gjorts till periodiseringsfond och som inte har återförts till beskattning vid ikraftträdandet bör enligt utredningen återföras enligt äldre regler.

Medel som har avsatts till periodiseringsfond ska enligt reglerna i 30 kap. 7 § första och andra styckena IL återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inom en sexårsperiod. Den tidigast gjorda avsättningen ska därvid återföras först.

Förslaget tas in i punkten 6 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.3.2 Schablonintäkt på periodiseringsfond

Förslag: Fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska inte ta upp någon schablonintäkt för avsättningar till periodiseringsfond som har gjorts i enlighet med de äldre reglerna. Inte heller fysiska personer som är medlemmar i en europeisk ekonomisk intressegruppering ska ta upp någon schablonintäkt för avsättningar som har gjorts.

I avsnitt 6.3.7 föreslås att fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster fortsättningsvis ska omfattas av samma regler för periodiseringsfond som nu gäller för sådana juridiska personer som är delägare. Motsvarande föreslås för fysiska personer som är medlemmar i en europeisk ekonomisk intressegruppering. Enligt nu gällande bestämmelser ska sådana juridiska personer som är delägare eller medlemmar och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ta upp en schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a § II. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Eftersom det är avsättningarna vid beskattningsårets ingång som är av betydelse för när en schablonintäkt ska tas upp, kommer även avsättningar som har gjorts av fysiska personer före ikraftträdandet att ingå i underlaget för schablonintäkten. Utredningen anser dock att en schablonintäkt inte ska införas för redan gjorda fondavsättningar. Det föreslås därför att dessa fysiska personer inte ska ta upp en schablonintäkt för avsättningar som har gjorts i enlighet med äldre regler. Eftersom avsättningarna ska återföras inom en sexårsperiod har förslaget endast betydelse under denna period.

Förslaget tas in i punkten 7 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.4 Sparat räntefördelningsbelopp

Förslag: Sparat fördelningsbelopp som uppkommit före ikraftträdandet får behållas och användas vid tillämpningen av de nya reglerna om fullständig och förenklad räntefördelning.

Sparat räntefördelningsbelopp ska beräknas första gången i samband med att räntefördelningsbelopp dras av.

I avsnitt 6.4.6 föreslås att sparade räntefördelningsbelopp ska kunna användas vid fullständig räntefördelning. Dessutom föreslås att det sparade räntefördelningsbeloppet ska få föras över vid en övergång mellan reglerna om fullständig och förenklad räntefördelning, trots att det inte går att spara något nytt belopp vid förenklad räntefördelning. För att övergången till det nya systemet för räntefördelning inte ska bli till nackdel för de näringsidkare som har sparade fördelningsbelopp föreslås att dessa får behållas vid övergången till det nya systemet.

I avsnitt 8.3.1 föreslås att 33 kap. 7 § ändras så att sparade räntefördelningsbelopp alltid ska beräknas och fastställas av Skatteverket. Det skulle dock bli alltför arbetskrävande att fastställa samtliga sparade belopp i samband med ikraftträdandet. Utredningen föreslår därför att näringsidkarens sparade räntefördelningsbelopp ska fastställas första gången det år som räntefördelning begärs, i likhet med vad som föreslås vid fastställelse av skogsavdragsutrymmet i avsnitt 9.2. Detta kommer innebära att sparade räntefördelning fastställs vid olika tidpunkter för olika personer.

Förslagen tas in i punkterna 8 och 9 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.5 Avsättningar till expansionsfond

Förslag: Vid övergången till det nya systemet upphör expansionsfonden. 60 procent av medlen får föras över till en företagsfond till den del det överförda beloppet motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden vid beskattningsårets ingång. Resterande 40 procent av fonden upphör utan skattekonsekvenser. Den del av expansionsfonden som inte kan föras över på grund av att den inte motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden ska återföras till beskattning omedelbart. För den delen ska även expansionsfondsskatt tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska öka anskaffningsutgiften på andelen med det belopp som motsvarar expansionsfonden minskat med den expansionsfondsskatt som belöper sig på expansionsfonden.

I avsnitt 6.3.2 föreslås att reglerna om avsättning till expansionsfond slopas för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag samt att avsättningen till denna fond ska ersättas med en avsättning till företagsfond.

Till skillnad från avsättningar till periodiseringsfonder ska avsättningar till expansionsfonder inte återföras inom en viss tid. Utredningen anser därför att näringsidkaren bör ha möjlighet att omvandla expansionsfonden till en företagsfond utan några beskattningskonsekvenser. Av kontinuitetsskäl bör expansionsfonden omvandlas till en företagsfond vid ingången av det första beskattningsåret de nya reglerna tillämpas. Hänsyn bör då tas till den expansionsfondsskatt som näringsidkaren ska tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. När expansionsfonden enligt äldre regler återförs till beskattning ska den expansionsfondsskatt som näringsidkaren har betalat vid avsättningen dras av från den slutliga skatten enligt 65 kap. 8 § IL. Genom att omvandla fonden till en företagsfond kan den expansionsfondsskatt som ska återbetalas tillgodoräknas utan att någon avräkning av slutlig skatt behöver ske. En möjlighet är att tillåta att expansionsfonden inte förs över i sin helhet utan att en viss del av den upphör utan skattekonsekvenser.

På så sätt kommer statens likvida medel inte att påverkas av förslaget. Detta kan belysas med ett exempel. Exemplet utgår ifrån att marginalsikten för näringsidkaren uppgår till 50 procent.

Exempel: Anta att näringsidkarens avsättning till expansionsfond uppgår till 100. På den gjorda avsättningen har näringsidkaren betalat 22 i expansionsfondsskatt. Vid en upplösning av fonden ska den tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Skatten på fonden kommer då att bli 50 dvs. 100×50 procent. Samtidigt återfår näringsidkaren tidigare betald expansionsfondsskatt om 22 genom att beloppet avräknas från den slutliga skatten. Skatt att betala för näringsidkaren uppgår här efter till 28 ($50 - 22$). En motsvarande beskattning erhålls om inte hela utan endast en del av expansionsfonden omvandlas till en företagsfond utan att expansionsfondsskatten behöver återbetalas. För att uppnå samma nettoeffekt, dvs. en slutlig skatt om 28 procent, skulle näringsidkaren endast behöva omvandla 56 procent av expansionsfonden till en företagsfond (56×50 procent = 28). Resterande del av fonden upphör utan att återföras till beskattning. På så sätt behöver inte någon avräkning av expansionsfondsskatt ske i samband med att fonden omvandlas till en företagsfond. Med hänsyn till att marginalsikten kan variera för olika näringsidkare bedöms det vara lämpligt att procenttalet för den del av expansionsfonden som ska omvandlas till en företagsfond bestäms till 60. Det innebär att endast 60 procent av expansionsfonden ombildas till en företagsfond. Resterande 40 procent upphör utan skattekonsekvenser. Den del av expansionsfonden som vid ingången av beskattningsåret ombildas till en företagsfond kommer att beskattas först när näringsidkaren återför företagsfonden.

Eftersom företagsfonden ska motsvaras av ett kapitalunderlag kan endast den del av expansionsfonden som motsvaras av ett kapitalunderlag för företagsfonden vid ingången av beskattningsåret omvandlas.

Exempel: Ett belopp om 200 finns avsatt till expansionsfond när de nya reglerna träder i kraft och kapitalunderlaget för företagsfonden vid ingången av beskattningsåret 2016 är 150. Reglerna innebär då följande; 40 procent av expansionsfonden dvs. 80 upphör utan skattekonsekvenser. 60 procent av expansionsfonden dvs. 120 överförs till företagsfond. Eftersom ett belopp om 60 procent av expansionsfonden (120) inte överstiger kapitalunderlaget vid

beskattningsårets ingång (150) behöver inte någon del av expansionsfonden tas upp till beskattning. Om kapitalunderlaget i stället endast hade uppgått till 100 skulle $20 (+ 100 - 120)$ ha återförts till beskattning enligt äldre regler.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag och som har gjort avsättning till expansionsfond har minskat den skattepliktiga inkomsten och därmed också anskaffningsutgiften på andelen i bolaget. Samtidigt har anskaffningsutgiften höjts med det belopp som motsvarar den expansionsfondsskatt som delägaren ska betala.

Exempel: Delägarrens inkomst från bolaget är 100. Delägaren ökar expansionsfonden med hela beloppet. Delägaren gör uttag från bolaget för att betala expansionsfondsskatt med 22. Anskaffningsutgiften på andelen kan vid årets utgång beräknas till $0 (+ 100 - 100 - 22 + 22)$.

Vid en återföring av expansionsfonden ska i stället anskaffningsutgiften ökas med det återförda beloppet och minskas med den expansionsfondsskatt som utbetalas till delägaren.

Exempel: Delägaren återför hela expansionsfonden till beskattning. Expansionsfondsskatt med 22 utbetalas till delägaren. Andelens anskaffningsutgift uppgår till 78 ($+ 100 - 22$). Sammantaget har anskaffningsutgiften ökat med den ursprungliga inkomsten (100) och minskats med uttaget (22) dvs. 78. Enligt vad som föreslås ovan ska medel avsatta till expansionsfond och som motsvaras av ett kapitalunderlag vid beskattningsårets ingång, överföras till företagsfond (högst 60 %). Om kapitalunderlaget endast täcker 25 procent av expansionsfonden kan bara 25 överföras och mellanskillnaden 35 procent ($60 - 25$) måste återföras till beskattning enligt äldre regler. 40 procent ska upphöra utan skattekonsekvenser. Medel som överförs till företagsfond kommer att beskattas när företagsfonden minskas. Eftersom företagsfonden, varken vid avsättning eller återföring, ska påverka anskaffningsutgiften (kapitalunderlaget) på andelen måste delägarrens anskaffningsutgift ökas med det belopp som omvandlas från expansionsfond till företagsfond. Detsamma gäller det belopp (40 %) som vid omvandlingen av expansionsfond till företagsfond upphör utan skattekonsekvenser.

Anskaffningsutgiften ska även minskas med det belopp som motsvarar den expansionsfondsskatt som skulle ha återbetalats. Delägaren skulle annars få ett för lågt anskaffningsvärde på sin

andel jämfört med systemet med återföring av expansionsfond, vilket skulle medföra en för hög kapitalvinst vid en framtida avyttring av andelen.

Exempel: Delägarrens justerade anskaffningsutgift den 31 december 2015 uppgår till 50. Avsatta medel till expansionsfond uppgår vid samma tidpunkt till 100. Vid det efterföljande beskattningsårets ingång överförs 60 av expansionsfonden till företagsfond och resterande 40 upphör utan skattekonsekvenser. Vid beräkning av anskaffningsutgiften för andelen, beskattningsåret 2016, ska delägaren lägga till de 60 som överförs till företagsfond samt de 40 som upphör av den tidigare expansionsfonden. Den expansionsfondsskatt, 22, som skulle ha återbetalats till delägaren ska minska anskaffningsutgiften. Delägarrens anskaffningsutgift uppgår härfter till 128 (+ 50 + 100 - 22). Om hänsyn inte hade tagits till dessa poster skulle delägarrens anskaffningsutgift endast uppgå till 50.

Om expansionsfonden inte motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden och hela eller en del ska återföras till beskattning enligt de äldre reglerna i 34 kap. IL ska det återförda beloppet öka anskaffningsutgiften och den återbetalda expansionsfondsskatten minska anskaffningsutgiften.

Förslagen tas in i punkten 10 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.6 Kapitalunderlag för räntefördelning och företagsfond

9.6.1 Enskilda näringsidkares kapitalunderlag

Förslag: Medel insatta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska minska enskilda näringsidkares kapitalunderlag för företagsfond och fullständig räntefördelning.

Avsättningar till periodiseringsfonder ska räknas som skuld vid beräkning av kapitalunderlaget för företagsfond och räntefördelning.

Av förslagen i avsnitt 6.2 framgår att samma kapitalunderlag ska användas för reglerna om företagsfond och reglerna om fullständig

räntefördelning. Med kapitalunderlag för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång med vissa justeringar, se den föreslagna 32 a kap. 6 § II. Medel som finns på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto räknas som tillgångar enligt dagens regler om kapitalunderlag. Eftersom dessa konton föreslås upphöra kommer medel på dessa konton inte längre att ingå i kapitalunderlaget. Utredningen anser därför att dessa konton inte ska få ingå i kapitalunderlaget redan i samband med att de nya reglerna börjar tillämpas. Det föreslås därför att vid beräkningen av enskilda näringsidkares kapitalunderlag för företagsfond och fullständig räntefördelning ska medel som finns insatta på dessa konton minska kapitalunderlaget.

Enligt dagens regler om kapitalunderlag vid räntefördelning räknas avsättning till periodiseringsfond som en skuld. Detta bör även gälla under den övergångstid som periodiseringsfonder finns kvar hos enskilda näringsidkare.

Förslagen tas in i punkterna 11 och 12 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.6.2 Övergångspost

Förslag: Övergångsposten ska minskas med en tiondel per år under de tio beskattningsår som följer efter ikraftträdandet.

Övergångsposten beräknades och neutraliserade ett negativt kapitalunderlag det första året reglerna om räntefördelning tillämpades. Övergångsposten lades därefter oförändrad till kapitalunderlaget varje år.

I samband med att negativ räntefördelning föreslås slopas i avsnitt 6.4.2 föreslås även att övergångsposten slopas. Det innebär att näringsidkarens kapitalunderlag för räntefördelning och företagsfond minskar i motsvarande mån. För att undvika att kapitalunderlaget sjunker drastiskt vid övergången till det nya systemet föreslås att övergångsposten fasas ut under en tioårsperiod med en tiondel per år.

Förslaget tas in i punkten 13 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

9.7 Tillfälligt höjd schablonintäkt för företagsfonden

Förslag: Det första beskattningsåret efter ikraftträdandet ska schablonintäkten för företagsfonden tas upp med 186 procent i stället för med 72 procent.

I avsnitt 6.3.5 föreslås att företagsfonden räntebeläggs genom att en schablonintäkt ska tas upp av den som har gjort avdrag för avsättning till företagsfond. Schablonintäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut. Den procentsats som då erhålls multipliceras med summan av gjorda avdrag för avsättning till företagsfond vid beskattningsårets ingång.

Vissa av de regeländringar som utredningen föreslår medför ökade statsfinansiella kostnader under införandeåret vilka inte är varaktiga. Utredningen föreslår därför att den företagsfond som vid beskattningsårets ingång förts över från en expansionsfond, i enlighet med vad som föreslås i avsnitt 9.5 ovan, i stället för med 72 procent ska räntebeläggas med en procentsats om 186 det första året.

Förslaget tas in i punkten 14 i övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen.

10 Konsekvenser

10.1 Inledning

Utredningen föreslår en rad åtgärder för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Åtgärderna är i första hand ämnade att förenkla för företagen utan att försämra de materiella reglerna. Vid utformningen av dagens system var en av utgångspunkterna neutralitet vid jämförelse med andra företagsformer. En konsekvens av detta blev att det i många fall medfört onödigt komplexa regler. Genom att förenkla dagens system blir det enklare för de allra minsta företagen att bedriva verksamhet.

Utredningen föreslår förändringar inom fyra huvudområden. Dessa beskrivs i avsnitten 5–8:

- Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet
- Ett förenklat neutralt skattesystem
- Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor
- Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp

I varje del har, i olika omfattning, även alternativförslag och ytterligare förenklingar diskuterats. Dessa alternativförslag beskrivs främst i avsnitten 5–8 med argument kring varför utredningen valt att inte gå vidare med de alternativa förslagen om förändrade regler. Konsekvensanalysen följer i huvudsak samma struktur som avsnitten 5–8 för att underlätta för läsaren att följa vilka förslag som analyseras och vilka konsekvenser dessa förväntas få. Flera av förslagen, främst i avsnitt 6, är sammanflätade och redogörs därför tillsammans.

För varje område redovisas uppskattningar av de offentligfinansiella effekterna och, i de fall det förekommer, redovisning av den finansiering utredningen föreslår. Förslagets konsekvenser för företagen och enskilda diskuteras och, i den mån det är möjligt, konsekvenser för mäns och kvinnors ekonomi samt regionala konsekvenser. Därefter redovisas konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Hela konsekvensanalysen avslutas med ett sammanfattande avsnitt som innehåller de sammantagna offentligfinansiella effekterna och påverkan på administrativ börda för de berörda företagen.

10.1.1 Allmänt om underlaget

Beräkningarna för respektive förslag utgår från de uppgifter som är tillgängliga i Statistiska Centralbyråns, förkortad SCB, Företagsregister och individdatabas FRIDA. FRIDA är en mikrobaserad databas på totalnivå för bland annat enskilda näringsidkare och handelsbolag. Grundmaterialet i FRIDA är de deklarationsuppgifter som företag och företagare lämnat till Skatteverkets ”Standardiserade räkenskapsutdrag”, förkortat SRU. SRU-materialet kompletteras dessutom med uppgifter från olika register, både inom och utanför SCB.

Det är en betydande mängd företagare som ingår i gruppen enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Samtliga näringsidkare kommer inte att beröras av alla förslag som utredningen presenterar. Vissa av förslagen riktar sig främst mot de minsta verksamheterna, t.ex. förslagen kopplade till förenklat årsbokslut. Andra förslag riktar sig mer allmänt mot näringsidkarna men förväntas påverka de relativt större verksamheterna i större omfattning, t.ex. förslagen om företagsfond och slopande av periodiserings- och expansionsfonder.

Utifrån uppgifter i FRIDA för 2011 uppskattas det totala antalet enskilda näringsidkare till cirka 753 000 och till cirka 116 000 fysiska personer som är delägare i handelsbolag efter att företag som inte godkänts i SCB:s granskning¹ rensats bort från materialet.

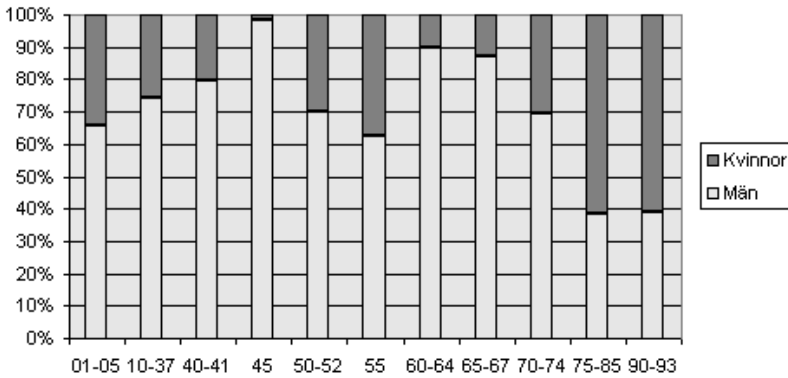
¹ Granskningen av företagen och blanketter från Skatteverket görs av SCB för att rensa bort felaktigheter som t.ex. summeringar som inte är korrekta. Om differenser från felsum-

Merparten är små företag med liten, eller mycket liten verksamhet. År 2011 redovisade nästan 30 procent av de enskilda näringsidkarna ett eget kapital på noll. Drygt 40 procent redovisade ett eget kapital på 50 000 kronor eller mer. Cirka 7 procent av näringsidkarna redovisade ett eget kapital på en miljon kronor eller mer. Liknande mönster kan utläsas i det bokförda resultatet för 2011; cirka 20 procent redovisade ett nollresultat, 30 procent redovisade ett resultat på 50 000 eller mer och mindre än en procent ett resultat på en miljon kronor eller mer.

Fördelningen mellan olika branscher är ojämn sett till antal företagare, storleken på tillgångar och resultat. Branschtillhörighet i sig är osäker för enskilda näringsidkare eftersom 25 procent av företagarna helt saknar uppgifter om SNI-klassificering. Enligt de SNI-uppgifter som finns tillgängliga är de två största grupperna till antalet jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeriverksamhet och verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik. Även byggnadsverksamhet och servicesverksamhet tillhör de vanligare branscherna bland näringsidkarna. SCB gjorde 2005 en uppskattning av könsfördelning för enskilda näringsidkare inom olika branscher. Av denna framgår tydliga branschskillnader men även en övervikt av manliga näringsidkare. Observera att SNI-grupperna är från den äldre indelningen SNI2002.

merade balansräkningar och skattemässiga justeringar är allt för stora görs bedömningen att deklaraionsdata för företaget inte godkänns.

Diagram 10.1 Andel enskilda näringsidkare fördelat på kön och SNI-grupp för 2005, enligt SNI2002



Källa: SCB.

Tabell 10.1 Förklaring till figur 10.1: SNI2002 och branschgrupper

SNI2002	Branschgrupp
01-05	Jordbruk, jakt och skogsbruk samt Fiske
10-37	Utvinning av mineral samt Tillverkningsindustrin
40-41	El- gas- värme- och vattenförsörjning
45	Byggverksamhet
50-52	Partihandel och detaljhandel, reparation av motorfordon
55	Hotell och restaurangverksamhet
60-64	Transport, magasinering och kommunikation
65-67	Finansiell verksamhet
70-74	Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster
75-85	Offentlig förvaltning, utbildning samt hälso- och sjukvård
90-93	Andra samhälleliga och personliga tjänster

Källa: SCB.

Fördelningen av antal enskilda näringsidkare över länen är ojämn men förklaras delvis av befolkningens mängd i respektive län. Flest enskilda näringsidkare finns i de tre storstads länen Stockholms län, Västra Götalands län och Skåne län. Det är också i dessa tre län som de största samlade överskotten av enskild näringsverksamhet finns. I de mindre befolkningstäta länen är dock enskilda näringsidkare vanligare bland invånarna. Medan knappt 6 procent av befolkningen är enskilda näringsidkare i Stockholms län är siffran dubbelt så stor

i Jämtlands län. Detta beror sannolikt på näringsverksamhetens branschriktning.

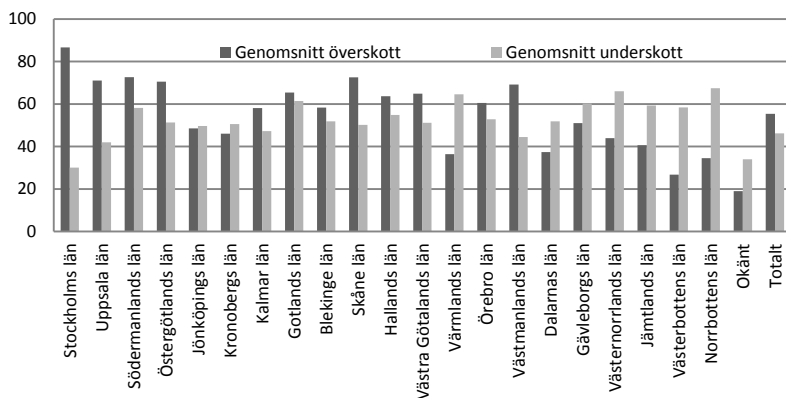
De genomsnittliga över- och underskotten per län, i tusentals kronor, visar en annan fördelning över länen. Från söder upp till Dalarnas län och Värmlands län är de genomsnittliga överskotten i regel större än underskotten. I de norra delarna av landet är förhållandet det omvända. Storleksmässigt är dock skillnaderna mellan länen mindre. De genomsnittliga överskotten är ungefär lika stora i Jönköpings län som i Västerbottens län, medan de genomsnittliga underskotten i Södermanlands län är ungefär lika stora som i Jämtlands län.

Tabell 10.2 Fördelning, antal och andel enskilda näringsidkare per län, samt summerade över- och underskott, miljoner kronor

Län	Överskott	Underskott	Antal	Andel av befolkningen %
Stockholms län	11 020,1	3 824,7	127 186	5,88
Uppsala län	1 501,7	887,5	21 148	6,12
Södermanlands län	1 002,4	802,7	13 799	4,97
Östergötlands län	1 576,4	1 147,5	22 363	5,11
Jönköpings län	1 148,8	1 175,4	23 662	6,93
Kronobergs län	782,5	859,0	17 002	9,08
Kalmar län	1 029,0	836,7	17 713	7,57
Gotlands län	368,5	345,9	5 636	9,86
Blekinge län	534,6	475,0	9 164	6,00
Skåne län	5 417,0	3 747,6	74 665	5,86
Hallands län	1 347,8	1 160,4	21 160	6,90
Västra Götalands län	6 264,0	4 937,7	96 542	5,98
Värmlands län	834,9	1 480,1	22 923	8,37
Örebro län	914,7	798,6	15 123	5,30
Västmanlands län	813,4	523,2	11 762	4,54
Dalarnas län	946,7	1 313,5	25 342	9,14
Gävleborgs län	950,2	1 123,8	18 637	6,70
Västernorrlands län	802,5	1 206,2	18 274	7,55
Jämtlands län	619,5	904,0	15 249	12,06
Västerbottens län	636,8	1 388,8	23 780	9,11
Norrbottnens län	688,2	1 345,0	19 956	8,00
Ingen uppgift	2 498,7	4 480,2	131 806	-
Totalt	41 698,3	34 763,4	752 892	7,81

Källa: FRIDA, SCB

Diagram 10.2 Genomsnittligt över- och underskott per län i tusentals kronor



Källa: FRIDA.

10.1.2 Allmänt om beräkningskonventioner

Enligt Finansdepartementets Beräkningskonventioner² ska beräkningen av effekterna på de offentliga finanserna inte beakta real-ekonomiska förändringar. Förslagen som utredningen lägger fram har visserligen sannolikt effekter på den reala ekonomin, men de är svåra att bedöma både till omfattning och art. Det övergripande syftet med utredningens förslag är att förenkla reglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. En förväntad effekt av detta är att minska eventuella uppfattningar om att reglerna är svåra, och som en konsekvens därav att fler än tidigare väljer att starta en verksamhet. Samtidigt förväntas de som redan driver en verksamhet kunna minska sin administrativa börda och därmed ägna mer tid åt själva verksamheten. Förslagen har därför troligen en effekt på den reala ekonomin genom ett ökat företagande på sikt.

I näringsverksamheten beskattas flera olika baser. Den primära basen är emellertid inkomst av näringsverksamhet. Denna samt räntefördelning och avsättningar till expansionsfond mellan 2008 och 2011 framgår av tabellen nedan.

² Beräkningskonventioner 2014, Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler, Regeringskansliet.

Tabell 10.3 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2008–2011

Miljarder kronor, löpande priser

År	2008	2009	2010	2011
Positiv räntefördelning	6,6	4,3	5,7	5,8
Negativ räntefördelning	0,7	0,5	0,6	0,6
Avsättning till expansionsfond	2,3	1,5	2,0	2,0
Återföring från expansionsfond	1,5	1,5	1,5	1,5
Nettoavsättning till expansionsfond	0,7	0,0	0,5	0,5
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	10,6	10,0	10,5	11,1
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	38,1	35,2	40,7	42,2

Källa: FRIDA, Beräkningskonventionerna 2014.

I beräkningskonventionerna förutsätts att näringsidkarna önskar upprätthålla en given nivå på sin inkomst från näringsverksamheten och att de genomgående prioriterar att få ut fullbeskattade intäkter ur verksamheten framför delbeskattade intäkter. Motsvarande inkomster för ägare av handelsbolag framgår av tabellen nedan.

Tabell 10.4 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2008–2011

Miljarder kronor, löpande priser

År	2008	2009	2010	2011
Positiv räntefördelning	0,7	0,7	0,7	0,6
Negativ räntefördelning	0,1	0,1	0,1	0,1
Avsättning till expansionsfond	0,4	0,3	0,3	0,3
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	2,0	1,9	1,8	1,8
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	6,8	6,6	6,7	6,6

Källa: FRIDA, Beräkningskonventionerna 2014.

Beräkningarna är i första hand statiska och tar inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar, vilket är i linje med beräkningskonventionerna. I vissa fall kan dock avsteg från de statiska beräkningarna vara motiverade om betydande beteendeförändringar förväntas. I beräkningskonventionerna beskrivs även att åtgärderna bedöms från fall till fall, där tillgången till statistiskt underlag och tillförlitligheten i materialet avgör hur en bedömning eller beräkning av den offentligfinansiella effekten ska göras. När det statis-

tiska underlaget är osäkert är det särskilt viktigt att redovisa motiven till bedömningen. För beräkning av offentligfinansiella effekter för olika förslag används de vägda genomsnittliga marginalskatterna för olika slags inkomster.

10.2 Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet

I det nuvarande regelverket för upprättande av ett förenklat årsbokslut som också gäller vid beskattningen finns flera beloppsgränser att ta hänsyn till. Beloppsgränserna har som funktion att minska en oproportionerlig administrativ börda som annars uppstår för små belopp vid t.ex. lagervärdering eller avskrivning av inventarier. Enligt dagens regler får utgifter för att anskaffa inventarier kostnadsföras direkt om utgiften understiger ett halvt prisbasbelopp exklusive mervärdesskatt. Om avskrivningsunderlaget för inventarier uppgår till högst 5 000 kronor får hela beloppet kostnadsföras. Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kronor behöver inte tas upp. Utredningen bedömer att beloppsnivåerna är låga i dagens penningvärde, samt att det är ett problem att de inte löpande följer inflationen. För att minska den administrativa bördan för de minsta företagen som vanligen använder förenklat årsbokslut, föreslår utredningen att dessa beloppsgränser dels höjs och dels uttrycks som delar av prisbasbelopp för att på så sätt minska behovet av inflationsjusteringar av fasta belopp över tid.

10.2.1 Alternativa lösningar

Utredningen har valt att fokusera på att beloppsgränserna justeras för förändringar i penningvärde, både sedan de tidigare beloppsgränserna infördes och för att minska behovet av framtida justeringar. Alternativt kan fasta beloppsgränser som inte är kopplade till prisbasbeloppet motiveras med att beloppet är tydligt utskrivet och inte måste räknas fram mellan åren. Utredningen bedömer dock att besvären med omräkningen av en del av ett prisbasbelopp varje år är av mindre betydelse jämfört med att ha fasta belopp vars relevans minskar med ökad inflation. Skatteverket informerar om vilka beloppsgränser i kronor som gäller för aktuella taxeringsår.

Uppgifterna finns tillgängliga på verkets websida. Om förslagen inte kommer till stånd kommer de nuvarande reglerna och beloppen för lagervärde, avskrivningsunderlag och direktavskrivningar att minska ytterligare i betydelse över tid.

10.2.2 Underlag

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna bygger på uppgifter från FRIDA för 2011. Cirka 560 000 enskilda näringsidkare har *inte* kryssat i rutan ”Jag har *inte* tillämpat reglerna om förenklat årsbokslut”. Cirka 21 200 näringsidkare med förenklat årsbokslut har ett varulager som värderats till mellan 5 000 och 21 400 kronor, dvs. befinner sig i intervallet som påverkas av det föreslagna höjda beloppet.

10.2.3 Offentligfinansiella effekter

Utredningens förslag att näringsidkarna inte behöver ta upp något värde på lagertillgångar som understiger ett halvt prisbasbelopp beräknas leda till minskade intäkter med 136,2 miljoner kronor införandeåret och 10,1 miljoner varaktigt.

Förslaget att höja beloppet för när direktavdrag på inventarier får göras med det återstående avskrivningsunderlaget beräknas leda till minskade intäkter med 211,2 miljoner kronor införandeåret och 15,7 miljoner kronor varaktigt.

Förslaget om ökad nivå för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde beräknas leda till minskade intäkter med 302,1 miljoner kronor införandeåret och cirka 22,5 miljoner kronor varaktigt.

Tabell 10.5 Summerande tabell, offentligfinansiella effekter, 2016 års priser, miljoner kronor

Åtgärd	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Lagertillgångar	- 136,2	- 10,1	- 10,1	- 10,1	- 10,1
Avskrivningsunderlag för inventarier	- 211,2	- 15,7	- 15,7	- 15,7	- 15,7
Inventarier av mindre värde	- 302,1	- 22,5	- 22,5	- 22,5	- 22,5
Summa offentligfinansiell effekt	- 649,5	- 48,3	- 48,3	- 48,3	- 48,3

10.2.4 Konsekvenser för företag och enskilda

De höjda beloppen för när värdet på lagret ska tas upp, direktavdrag för inventarier och omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde bedöms beröra jämförelsevis få näringsidkare. Detta beror delvis på att endast näringsidkare med förenklat årsbokslut omfattas, men också på att inte alla näringsidkare med förenklat årsbokslut har lager och/eller inventarier. En mer förmånlig beskattningssituation för en grupp enskilda näringsidkare kan dock förväntas leda till en ökning av storleken på den gruppen på sikt. På grund av utredningens förslag blir det förmånligare att använda sig av förenklat årsbokslut. Detta förväntas leda till att vissa skillnader mellan grupper av näringsidkare uppstår. Dels mellan enskilda näringsidkare som har möjlighet att använda sig av reglerna om förenklat årsbokslut och dels de som inte har det. Jämfört med handelsbolagsdelägarna uppstår skillnader mellan de olika företagsformerna eftersom handelsbolagen vid beskattningen inte kan omfattas av reglerna om förenklat årsbokslut.

Utredningen gör bedömningen att företagens arbetsförutsättningar förväntas påverkas av förslagen i viss utsträckning, men inte i någon betydande omfattning. Förslagen rör de minsta företagen som använder förenklat årsbokslut. Påverkan på konkurrensförhållanden förväntas främst uppstå mellan de näringsidkare som använder förenklat årsbokslut och de som inte har möjlighet att göra detta. Systemet blir något mer gynnsamt för näringsidkarna med förenklat årsbokslut än de utan. Mer konkret innebär förslagen att de näringsidkare som omfattas förväntas behöva lägga mindre tid på att inventera lager och hålla reda på anskaffningsutgifter och gjorda avskrivningar på inventarier vid upprättande av årsbokslut.

För förslagen om höjt belopp för lagervärdering och för avskrivningsunderlaget för inventarier kan vissa branscheffekter uppskattas. Uppgifterna om SNI-tillhörighet är, som nämnts, relativt osäkra i datamaterialet och en stor andel enskilda näringsidkare saknar helt SNI-kod.

Tabell 10.6 Effekter av höjt belopp för lageravskrivningar per bransch, beräknad minskning av årets resultat införandeår, antal och andel påverkade näringsidkare, miljoner kronor

Bransch	Antal	Belopp	Andel %
A (01–03) Jordbruk, skogsbruk och fiske och B (05–09) Utvinning av mineral	6 449	83,0	30,75
C (10–33) Tillverkning och D–E (35–39) Försörjning av el, gas, värme, vatten, avloppsrening och avfallshantering	1 654	20,9	7,74
F (41–43) Byggverksamhet	1 105	14,1	5,22
G (45–47) Parti- och detaljhandel, reparation	3 203	41,6	15,39
H (49–53) Transport- och lagerverksamhet	84	1,1	0,40
I (55–56) Hotell- och restaurangverksamhet	859	11,1	4,11
J (58–63) Informations och kommunikationsverksamhet och K (64–66) Finans- och försäkringsverksamhet	355	4,4	1,62
L (68) Fastighetsverksamhet	159	2,0	0,75
M (69–75) Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	882	11,1	4,12
N (77–82) Uthyrning, fastighetsservice resetjänster och stödtjänster och O (84) Offentlig förvaltning och försvar	231	2,7	1,01
P (85) Utbildning	201	2,4	0,89
Q (86–88) Vård och omsorg, sociala tjänster	387	4,5	1,66
R (90–93) Kultur, nöje och fritid	764	9,6	3,57
S (94–96) Annan serviceverksamhet	3 148	39,4	14,57
T (97–98) Privata hushållstjänster	0	0,0	0,00
U (99) Verksamhet i internationella organisationer	0	0,0	0,00
O SNI saknas	1 735	22,1	8,19
Totalt	21 216	270,1	100,00

Det är främst gruppen Jordbruk, skogsbruk och fiske, som här är hopslagen med gruppen Utvinning av mineral, som gynnas av förslaget om höjt belopp för lagervärdering sett till branschfördelning. Även gruppen Parti- och detaljhandel, reparation samt gruppen Annan serviceverksamhet förväntas vara bland de branscher som gynnas av utredningens förslag. Fördelningen av effekterna av förslaget över de olika branscherna beror dels på hur populationen ser ut i stort. De

ovan nämnda branscherna är även de som har störst andel av enskilda näringsidkare. Även de respektive branscherna förväntas påverkas olika. En näringsidkare med förenklat årsbokslut inom branschgruppen Parti- och detaljhandel, reparation förväntas av naturliga skäl påverkas av förslaget om höjt belopp för lagervärdering mer än t.ex. en näringsidkare i tjänstebranschen med inriktning mot juridik, ekonomi, vetenskap och teknik.

Tabell 10.7 Effekter förslaget höjt belopp för direktavdrag på inventarier för olika branscher, beräknad minskning av Årets resultat, antal och andel påverkade näringsidkare, miljoner kronor i 2016 års priser

Bransch	Antal	Belopp	Andel %
A (01–03) Jordbruk, skogsbruk och fiske och B (05–09) Utvinning av mineral	20 402	260,8	43,55
C (10–33) Tillverkning	1 719	21,3	3,56
D-E (35–39) Försörjning av el, gas, värme, vatten, avloppsrening och avfallshantering	25	0,3	0,05
F (41–43) Byggverksamhet	3 029	39,5	6,59
G (45–47) Parti- och detaljhandel, reparation	2 556	31,2	5,21
H (49–53) Transport- och lagerverksamhet	372	4,9	0,82
I (55–56) Hotell- och restaurangverksamhet	530	6,8	1,13
J (58–63) Informations och kommunikationsverksamhet	1 350	15,5	2,59
K (64–66) Finans- och försäkringsverksamhet	27	0,3	0,05
L (68) Fastighetsverksamhet	728	8,9	1,49
M (69–75) Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	3 895	45,2	7,54
N (77–82) Uthyrning, fastighetsservice resetjänster och stödtjänster och O (84) Offentlig förvaltning och försvar	825	10,3	1,73
P (85) Utbildning	552	6,5	1,08
Q (86–88) Vård och omsorg, sociala tjänster	846	9,5	1,58
R (90–93) Kultur, nöje och fritid	2 481	29,6	4,94
S (94–96) Annan serviceverksamhet	1 816	21,0	3,51
T (97–98) Privata hushållstjänster	0	0,0	0
U (99) Verksamhet i internationella organisationer	0	0,0	0
0 SNI saknas	6 984	87,3	14,49
Totalt	48 137	598,8	100

Även förslaget om höjt belopp för direkta avdrag för inventarier förväntas fördelningsmässigt främst gynna branscherna Jordbruk, skogsbruk och fiske, här sammanslaget med Utvinning av mineral. Därefter följer branscher som tjänster inom grupperna Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt Byggverksamhet.

För förslaget om höjt belopp för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde är det inte möjligt att visa branscheffekter med tillgängligt underlag. Det är dock troligt att fördelningen liknar den som när det gäller förslaget om höjt belopp för direktavdrag för hela avskrivningsunderlaget. De relativt mer inventarie-intensiva branscherna förväntas gynnas i större utsträckning än övriga branscher.

De föreslagna reglerna beräknas medföra en minskad tidsåtgång för inventering och avskrivningsberäkningar för företagen, vilket innebär att de totala administrativa kostnaderna sjunker. Beräkningarna för de administrativa kostnaderna är gjorda med Tillväxtverkets regelräknare och med hjälp av andra, jämförbara regelförändringar och deras effekt på tidsåtgången. Enligt regelräknaren kostar en ekonomihandläggare i genomsnitt 266 kronor i timmen. Tidsåtgången i deklARATIONEN för liknande uppgifter uppskattas till i genomsnitt 4 minuter per åtgärd. Den administrativa bördan för förslagen beräknas då sammantaget minska företagens administrativa kostnader med cirka 4,3 miljoner kronor. Uppskattningen av den totala minskningen av tidsåtgången är troligen i underkant eftersom den inte tar hänsyn till minskad tid för inventering av lager.

Tabell 10.8 Administrativa kostnader, förändrad administrativ börda

	Population	Frekvens	Minuter	Timlön/60	Resultat
Lagertillgångar	21 216	1	- 4	266/60	- 376 230
Avskrivningsunderlag för inventarier	48 137	1	- 4	266/60	- 853 629
Direktavskrivningar	175 370	1	- 4	266/60	- 3 109 895
Summa					- 4 339 754

10.2.5 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget om att en termin eller option i vissa fall ska räknas till näringsverksamheten kommer troligtvis att innebära vissa gränsdragningssvårigheter som måste lösas i rättspraxis. Utredningen bedömer emellertid att det blir fråga om en marginellt ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

10.3 Ett förenklat neutralt skattesystem

Utredningens förslag om ett förenklat neutralt skattesystem är omfattande och beskrivs därför bara övergripande i konsekvensanalysen. För en diskussion om förslagen och dess bakgrund hänvisas till avsnitt 6. Förslagen i avsnitt 6 är i viss utsträckning sammanvävda med varandra och konsekvenserna av förslagen analyseras därför tillsammans i möjligaste mån.

Sammanfattningsvis kan förslagen om ett förenklat neutralt skattesystem beskrivas enligt följande:

- Resultatet, fördelningsbar inkomst, kan fördelas som:
 - Räntefördelning, förenklad eller fullständig
 - Avsättning till företagsfond, max 40 procent av det fördelningsbara resultatet, ingen avsättning vid förenklad räntefördelning
 - Inkomst av näringsverksamhet
- Förenklad räntefördelning införs
- Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, periodiserings- och expansionsfond ersätts med en enda avsättningsmöjlighet; företagsfond

- Förenklingar vid beräkning av kapitalunderlaget som ska tillämpas för både avsättningar till företagsfond och räntefördelning
- Negativ räntefördelning slopas

Kortfattat är ett av problemen med dagens system att det riskerar att upplevas som alltför komplext. Dagens system är visserligen ursprungligen utformat för att uppnå en hög grad av neutralitet mot andra företagsformer, men det har medfört en ökad komplexitet för de allra minsta företagen. Till exempel innebär de olika avsättningsmöjligheterna att det kan vara svårt att räkna ut vad som är mest gynnsamt för näringsidkaren. Upplevd komplexitet skulle delvis kunna förklara varför dagens olika avsättningar utnyttjas i relativt begränsad omfattning. Det är därför viktigt med tydlighet och enkelhet i det nya systemet som utredningen föreslår. En annan anledning till varför avsättningsmöjligheterna inte utnyttjas maximalt är sannolikt att näringsidkare väljer att redovisa en del av resultatet som inkomst av näringsverksamhet och därmed betala egenavgifter och på så sätt omfattas av socialförsäkringssystemet.

I stället för att ha flera olika avsättningar och fonder som i dagens system föreslår utredningen att det endast är ett underlag, det fördelningsbara resultatet, som ska ligga till grund för vilket belopp som kan sättas av till en fond, företagsfonden. Samma fördelningsbara resultat ska även ligga till grund för fullständig eller förenklad räntefördelning, samt inkomst av näringsverksamhet. En skillnad mot dagens system med stegvisa avsättningar är således att det fördelningsbara resultatet ska fördelas mellan räntefördelning, företagsfond och inkomst av näringsverksamhet parallellt. Därmed minskar svårigheterna och osäkerheten för de näringsidkare som vill redovisa en viss nivå av inkomst av näringsverksamhet.

Förslagen om ändrad beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och företagsfond innebär flera förenklingar. Framst minskar antalet poster i kapitalunderlaget. Utredningen föreslår även att det till skillnad från dagens två olika kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning bara ska finnas ett kapitalunderlag att beräkna. Utredningen föreslår också att reglerna om negativ räntefördelning slopas och i stället ersätts med en preciserad skattemässig reglering över vilka skulder som tillhör näringsverksamheten.

Därtill föreslås en ytterligare förenklad metod att bestämma kapitalunderlag vid förenklad räntefördelning. Det förslaget är avsett för de allra minsta företagen. Dessa näringsidkare föreslås kunna göra en schabloniserad förenklad räntefördelning. För förenklad räntefördelning räcker det med att näringsidkaren har ett positivt resultat och antingen en justerad anskaffningsutgift som inte är negativ eller ett eget kapital som inte är negativt. Uppfyller näringsidkaren kraven kan ett belopp upp till ett halvt prisbasbelopp av det fördelningsbara resultatet räntefördelas. För att inte försvåra för de minsta företagen föreslår utredningen att de som väljer att göra förenklad räntefördelning inte ska kunna göra avsättning till företagsfond. Med andra ord fördelningsbar inkomst fördelas enbart mellan förenklad räntefördelning och inkomst av näringsverksamhet om näringsidkaren väljer denna metod.

10.3.1 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Samtliga enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag omfattas av regleringarna. Det är dock långt ifrån alla som använder sig av dagens möjliga avsättningar. Även om syftet är att de förenklade reglerna ska vara lättare att ta till sig och använda kommer troligen inte avsättningarna till företagsfond att öka i någon större omfattning i jämförelse med vad som sätts av till t.ex. periodiseringsfond eller expansionsfond i dag. Antagandet i beräkningarna av avsättningarnas storlek till företagsfond utgår från att näringsidkarna strävar efter att uppnå en oförändrad beskattningsnivå efter övergången från det nuvarande systemet.

10.3.2 Alternativa lösningar

Utredningen har diskuterat olika nivåer av schablonbelopp för förenklad räntefördelning och även hur kapitalunderlaget ska påverka räntefördelningsutrymmet. En lägre beloppsnivå än ett halvt prisbasbelopp innebär visserligen minskade statsfinansiella kostnader för förslaget, men det innebär även att förenklad räntefördelning får minskad betydelse för de näringsidkare som förväntas använda sig av de nya reglerna. En högre beloppsgräns förväntas minska incitamenten för att göra fullständig räntefördelning och leda till

att näringsidkare som vill kunna göra avsättningar till företagsfond (vilket inte är möjligt vid förenklad räntefördelning) missgynnas. Utredningen anser att ett halvt prisbasbelopp är en välgrundad avvägning av beloppsnivån för förenklad räntefördelning.

För avsättningar till företagsfond har storleken på avsättningarna diskuterats samt vad som ska ingå i avsättningarna. Förslaget och motivering finns beskrivna i avsnitt 6. Kortfattat görs en avvägning av förslagets nivå på avsättningar mot nuvarande system samt de förändrade reglerna om återföring, beskattning och räntebeläggning. Utredningen föreslår att 40 procent av det fördelningsbara resultatet kan sättas av till företagsfond. Detta har vägts mot dagens möjlighet till periodiseringsfond, avsättning till expansionsfond samt avsättningar till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto. Eftersom företagsfonden, till skillnad från periodiseringsfond och skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, saknar återföringstid och till skillnad från expansionsfonden saknar expansionsfondsskatt görs avvägningen att en räntebeläggning tydliggör att det rör sig om en skattekredit. Räntebeläggningen innebär i sig en komplikation för näringsidkarna, men utredningen bedömer att förenklingsvinsten med företagsfond är större än den administrativa börda som uppstår på grund av räntebeläggningen.

10.3.3 Underlag

Underlaget för att analysera effekterna av förslagen om ändrat kapitalunderlag är osäkra eftersom de uppgifter som redovisas i deklARATIONEN bara behöver uppges om näringsidkaren gör räntefördelning eller på något sätt förändrar sitt sparade räntefördelningsbelopp. Den hjälpblankett som finns för beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning begärs efter taxeringsår 2007 inte in av Skatteverket.

Underlaget för negativ räntefördelning uppgick 2011 till cirka 670 miljoner kronor för enskilda näringsidkare och 100 miljoner kronor för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Antalet näringsidkare som gjorde negativ räntefördelning 2011 var cirka 41 000. Nuvarande regler om negativ räntefördelning är tvingande och ökar näringsidkarens inkomst av näringsverksamhet.

De ackumulerade avsättningarna till periodiserings- och expansionsfond 2011 uppskattas till cirka 15,6 miljarder kronor respektive 18,2 miljarder kronor. Nettoavsättningarna per år mellan 2005 och 2011 för respektive fond uppgick i genomsnitt till cirka 420 miljoner kronor till periodiseringsfond och cirka 697 miljoner kronor till expansionsfond. De förväntade ackumulerade avsättningarna till periodiseringsfond och expansionsfond för 2016 uppskattas till 17,7 miljarder kronor respektive 21,7 miljarder kronor.

10.3.4 Offentligfinansiella effekter

Förslagen om slopande av skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto samt periodiseringsfond innebär att skatteutgiften för dessa skattekrediter slopas. En motsvarande skattekredit uppstår för de avsättningar som görs till företagsfond om denna inte skulle räntebeläggas. I tabellen nedan redovisas prognoser för skatteutgifter för periodiseringsfonder och avsättningar till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto. Vid slopandet av dessa avsättningsmöjligheter minskar skatteutgifterna vilket innebär en förstärkning av de offentliga finanserna. Sammantaget uppskattas skatteutgifterna minska med 0,84 miljarder kronor för 2016 vid avskaffande av skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto samt periodiseringsfond. Slopandet av expansionsfonden påverkar inte skatteutgifterna men innebär att expansionsfondsskatten slopas. Slopad expansionsfondsskatt beräknas leda till minskade intäkter med 530 miljoner kronor.

Tabell 10.9 Prognos 2013–2016, slopad periodiseringsfond och skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, miljarder kronor*

Skatteutgiftområde	2013	2014	2015	2016
C7: Periodiseringsfond	0,37	0,47	0,60	0,82
C13: Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,01	0,01	0,02
Summa	0,38	0,48	0,61	0,84

* Prognoserna publiceras i den årliga utgåvan av Skatteutgifter.

Tabell 10.10 Offentligfinansiell effekt, slopad periodiseringsfond och skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto samt expansionsfond, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Periodiseringsfond	820	820	820	820	820
Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	20	20	20	20	20
Expansionsfondsskatt	- 530	- 530	- 530	- 530	- 530
Summa	310	310	310	310	310

Enligt förslaget om ändrat kapitalunderlag skulle underlaget sjunka till cirka 54 procent av det ursprungliga beloppet.³ Som jämförelse kan nämnas att ett minskat kapitalunderlag till 208 miljarder kronor innebär ett maximalt utrymme för positiv räntefördelning på 20,3 miljarder kronor (6 procent plus en uppskattad framtida statslåneränta, förkortad SLR, på 3,75 procent). Enligt förslaget om sänkt räntefördelningsränta till 4,8 procent plus SLR är det maximala utrymmet för positiv räntefördelning 17,8 miljarder kronor. Som jämförelse räntefördelades 2011 ungefär 6,6 miljarder kronor, alltså cirka 34 procent av utrymmet för det nya kapitalunderlaget med beaktande av en lägre räntefördelningsränta. Det fördelningsbara resultatet samma år uppskattas till cirka 28,4 miljarder kronor.

Metoden för att ta fram de nya procentsatserna för taxeringsvärdet vid beräkningen av alternativregeln för fastigheter liknar den som gjordes i SOU 1989:34. Procentsatsen för de fastigheter vars senaste allmänna fastighetstaxering (industrienheter) ligger längst bak i tiden sätts till 100 procent av taxeringsvärdet 2010. Övriga slag av fastigheter får en lägre procentsats eftersom taxeringsvärdena 2010 beräknas utifrån senare taxeringar. För alla fastighetstyper har det genomsnittliga taxeringsvärdet ökat.

³ Detta tar dock inte hänsyn till det ändrade taxeringsåret för alternativregeln för fastigheter i kapitalunderlaget, vilket förväntas öka storleken på kapitalunderlaget. Det är dock mycket svårt att uppskatta storleken på förändringen på grund av ändrat taxeringsår i alternativregeln.

Tabell 10.11 Gällande procentsatser av taxeringsvärdet 1993 samt föreslagna procentsatser av taxeringsvärdet 2010 per fastighetstyp

Fastighetstyp	Senaste allmänna fastighetstaxering per fastighetstyp	Gällande (av 1993 års taxeringsvärde) %	Förslag (av 2010 års taxeringsvärde) %
Småhus	2009	54	71
Hyreshus	2010	48	83
Industrienheter	2007	64	100
Lantbruk	2008	39	85

Fastighetsprisindex har under perioden 1993-2010 ökat från 175 till 538, en tredubbling av värdet.

Utredningens förslag om slopad negativ räntefördelning beräknas leda till minskade intäkter med cirka 167 miljoner kronor.

Tabell 10.12 Offentligfinansiell effekt, slopad negativ räntefördelning, 2016 års priser, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Slopad negativ räntefördelning	- 167	- 167	- 167	- 167	- 167

Enligt utredningens förslag omvandlas 60 procent av nu avsatta expansionsfondsmedel till företagsfond. Inledningsvis beräknas företagsfonden att sammanlagt uppgå till cirka 13 miljarder kronor. För beräkningarna av kommande avsättningar till företagsfond antas att näringsidkarna kommer att göra avsättningar till företagsfond i en storleksordning som innebär att de uppnår samma nivå beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet som med dagens system. För att de ska uppnå samma nivå i det nya systemet behöver nettoavsättningen uppgå till 2 471 miljoner kronor. Utredningen föreslår att avsättningarna till företagsfonden räntebeläggs med 0,72 * statslåneräntan. För att möta ett större behov av finansiering av förslagen det första året föreslår utredningen att räntebeläggningen av företagsfonden är högre det året. För att uppnå offentligfinansiell neutralitet införandeåret för utredningens samtliga förslag beräknas räntebeläggningen behöva uppgå till 1,86 gånger statslåneräntan 2016, därefter 0,72 gånger statslåneräntan. Den sammantagna offentlig-

finansiella effekten för räntebelägningen uppskattas initialt till en intäktsökning om cirka 600 miljoner kronor och 0 kronor varaktigt.

Tabell 10.13 Offentligfinansiell effekt, skatteutgift räntebelägning, 2016 års priser, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Företagsfond	- 375,2	- 435,1	- 494,9	- 554,8	- 913,9
Räntebelägning företagsfond	975,5	435,1	494,9	554,8	913,9
Summa offentligfinansiell effekt	600,3	0	0	0	0

Förslaget om förenklad räntefördelning innebär att gränsen om 50 000 kronor avskaffas samt att ett takbelopp för hur mycket som kan räntefördelas beräknas. Utredningen föreslår att takbeloppet bestäms till ett halvt prisbasbelopp. 2011 var ett prisbasbelopp 42 800 kronor. Eftersom förslaget om förenklad räntefördelning innebär en möjlighet till räntefördelning från första kronan förväntas fler näringsidkare räntefördela än i dagens system. Med en räntefördelningsränta om 4,8 procent + statslåneräntan beräknas brytpunkten mellan förenklad och fullständig räntefördelning vara cirka 250 292 kronor, under förutsättning att näringsidkaren har resultat upp till denna nivå att räntefördela. Den sammantagna offentligfinansiella effekten beräknas bli en kostnad om cirka 357,2 miljoner kronor.

Tabell 10.14 Offentligfinansiell effekt, förenklad räntefördelning, 2016 års priser, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Förenklad räntefördelning	- 357,2	- 357,2	- 357,2	- 357,2	- 357,2

Utredningen föreslår att räntefördelningsräntan sänks från 6 procent + statslåneräntan till 4,8 procent + statslåneräntan för att finansiera de förändringar som föreslås. De offentliga finanserna beräknas stärkas med cirka 300 miljoner kronor per år vid en sådan sänkning.

Tabell 10.15 Offentligfinansiell effekt, sänkt räntefördelningsränta, 2016 års priser, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Sänkt räntefördelningsränta	300	300	300	300	300

10.3.5 Konsekvenser

Förslagen påverkar näringsidkarna i olika utsträckning, både beroende på bransch och storlek. Eftersom förslagen är flera är det inte lämpligt att samla effekterna i en branschindelad tabell. För att delvis illustrera hur förslagen förväntas påverka det enskilda företaget redogörs för tre ”typföretag” inom olika branscher och hur dessa påverkas av förslagen.

Förslaget om företagsfond förväntas ha störst enskild effekt för näringsidkarna och deras möjligheter till avsättningar. Dessa förväntade effekter sammanfattas branschvis i tabellen nedan. Tabellen redovisar per bransch hur stora avsättningar som näringsidkarna gör sammantaget till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, samt periodiseringsfond och expansionsfond. Kolumnen med maximalt belopp avsatt till företagsfond baseras på att avsättningarna utgör 40 procent av det fördelningsbara resultatet. För samtliga branscher finns sammantaget utrymme för maximala avsättningar till företagsfonden. Den sista kolumnen ”Antal i tak” redovisar hur många näringsidkare inom respektive bransch som 2011 uppskattningsvis gjort större avsättningar till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, samt periodiserings- och expansionsfond än vad som kommer vara möjligt till företagsfond. Taket är inte justerat för avsättningar till skogsskadekontot. Avsättning med motsvarande belopp vid skogsskador kommer även i fortsättningen att kunna göras, t.ex. vid stormfälld skog. Detta innebär att beräkningen av ”antal näringsidkare i tak”, främst för gruppen ”A (01-03) Jordbruk, skogsbruk och fiske”, förväntas vara något överskattad.

Tabell 10.16 Antal näringsidkare, avsättningar enligt dagens system och förslag, samt antal näringsidkare i tak, per bransch, 2011 års uppgifter, miljoner kronor och antal näringsidkare

Bransch	Antal	Belopp nuvarande avsättningar	Max. belopp förslag företagsfond	Antal i tak
A (01–03) Jordbruk, skogsbruk och fiske	81 651	3 075,8	4 895,4	15 766
B (05–09) Utvinning av mineral	124	5,2	10,9	12
C (10–33) Tillverkning	11 882	278,2	930,2	599
D-E (35–39) Försörjning av el, gas, värme, vatten, avloppsrening och avfallshantering	269	12,5	26,9	24
F (41–43) Byggverksamhet	33 678	1 068,4	3 869,7	1 441
G (45–47) Parti- och detaljhandel, reparation	21 710	428,0	1 488,3	939
H (49–53) Transport- och lagerverksamhet	9 892	271,2	1 153,3	400
I (55–56) Hotell- och restaurangverksamhet	6 468	135,5	532,0	207
J (58–63) Informations och kommunikationsverksamhet	11 695	359,6	929,8	758
K (64–66) Finans- och försäkringsverksamhet	338	15,1	36,4	24
L (68) Fastighetsverksamhet	7 439	396,0	746,9	870
M (69–75) Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	41 688	1 207,6	3 303,8	2 972
N (77–82) Uthyrning, fastighetsservice resetjänster och stödtjänster	9 922	232,8	769,6	434
O (84) Offentlig förvaltning och försvar	33	1,0	2,4	0
P (85) Utbildning	6 481	92,6	320,8	321
Q (86–88) Vård och omsorg, sociala tjänster	10 727	281,5	1 031,4	557
R (90–93) Kultur, nöje och fritid	17 531	252,7	908,6	738
S (94–96) Annan serviceverksamhet	26 172	201,5	1 565,8	523
T (97–98) Privata hushållstjänster	0	0,0	0,0	0
U (99) Verksamhet i internationella organisationer	0	0,0	0,0	0
O SNI saknas	53 571	870,9	2 138,1	5 780
Totalt	351 271	9 186,1	24 660,3	32 365

Tabellen anger belopp för avsättningar till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, samt periodiserings- och expansionsfond, samt maximala avsättningsmöjligheter till den föreslagna företagsfonden. Reglerna beräknas sammantaget minska den administrativa bördan för näringsidkarna, vilket innebär att de administrativa kostnaderna sjunker. Beräkningarna för de administrativa kostnaderna är gjorda med Tillväxtverkets regelräknare och med hjälp av andra, jämförbara regelförändringar för enskilda näringsidkare och deras effekt på tidsåtgången och kostnaderna. Enligt regelräknaren kostar en ekonomihandläggare i genomsnitt 266 kronor i timmen. Den administrativa bördan för förslagen beräknas då sammantaget minska företagens administrativa kostnader med cirka 25,4 miljoner kronor.

Tabell 10.17 Administrativa kostnader, förändring administrativ börda

	Population	Frekvens	Minuter	Timlön/60	Resultat
Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	39 201	1	- 4	266/60	- 695 164
Periodiseringsfond	133 788	1	- 4	266/60	- 2 372 507
Expansionsfond	22 859	1	- 4	266/60	- 405 366
Företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Räntebeläggning företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Kapitalunderlag	341 771	1	- 20	266/60	- 30 303 695
Negativ räntefördelning	41 021	1	- 4	266/60	- 727 439
Förenklad räntefördelning	231 876	1	4	266/60	4 111 934
Summa					- 25 380 407

10.3.6 Exempelföretag

För att illustrera hur bland annat förslagen om företagsfond, slopade avsättningar till skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, samt periodiserings- och expansionsfond påverkar näringsidkare inom olika branscher redovisas effekterna av förslagen på tre typföretag. Företagen är exempelföretag inom branscherna jordbruk, fastighetsuthyrning samt serviceföretag och bygger på generaliserade uppgifter från vardera bransch. Typföretagen exsiterar inte i verklig

mening på så sätt att uppgifterna kommer från ett specifikt företag, utan är sammansatta av uppgifterna från branschen som helhet. Respektive företag beskrivs i dagens regler och hur det förväntas påverkas av utredningens förslag.

Jordbruksföretaget

Jordbruksföretaget har ett bokfört resultat på 55 000 kronor och gör avsättningar till skogskonto på 15 000 kronor. Näringsidkaren räntefördelar 10 000 kronor, gör avsättning till periodiseringsfond med 8 000 kronor och har 5 000 kronor som ska återföras. Avsättningar till expansionsfond är 0 kronor. Det kvarvarande resultatet, 27 000 kronor, redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalunderlaget uppskattas till 550 000 kronor varav sparade fördelningsbelopp är 95 000 kronor.

I det nya systemet, under övergångsperioden, har jordbruksföretaget 60 000 kronor i fördelningsbar inkomst (bokfört resultat plus återförning av periodiseringsfonden). Detta belopp kan då fördelas till företagsfond (högst 40 procent), räntefördelning och inkomst av näringsverksamhet parallellt. Jordbrukaren förväntas vilja uppnå samma fördelning och samma inkomst av näringsverksamhet som i dagens system. Det innebär att jordbrukaren förväntas räntefördela 10 000 kronor, sätta av 23 000 kronor till företagsfonden och att resterande resultat, 27 000 kronor, tas upp som inkomst av näringsverksamhet. Efter övergångsperioden när periodiseringsfonderna återförts har jordbruksföretaget åter 55 000 kronor i fördelningsbar inkomst, av detta räntefördelas 10 000 kronor och maximalt 22 000 kronor kan sättas av till företagsfond (en minskning mot tidigare 23 000 kronor som sattes av i dagens system). Det innebär att inkomst av näringsverksamhet dock sjunker till 23 000 kronor. Skillnaden i inkomsten av näringsverksamhet består i att avsättningar till företagsfond inte måste återföras inom en särskild tid, vilket gäller avsättning till periodiseringsfonden i exemplet. Även avsättningen till skogskonto måste återföras. Återföring måste ske sedan tio år har gått från ingången av det år insättning senast skulle göras.

Fastighetsföretaget

Fastighetsföretaget har i dagens system ett bokfört resultat på 25 000 kronor (underskott) och outnyttjade underskott från föregående år på 65 000 kronor. Företaget redovisar ett underskott före räntefördelning på 90 000 kronor. Det finns inget resultat att räntefördela eller sätta av till periodiserings- eller expansionsfond. Kapitalunderlaget är 1 200 000 kronor varav 280 000 kronor utgörs av sparade fördelningsbelopp.

I det nya systemet har fastighetsföretaget fortfarande ett underskott på 90 000 kronor, dvs. i fördelningsbart resultat. Eftersom resultatet är negativt kan inte räntefördelning göras, inte heller avsättningar till företagsfond. Kapitalunderlaget sjunker på grund av att underskottet inte längre räknas med och inte heller sparade fördelningsutrymme. Totalt sjunker kapitalunderlaget med 370 000 kronor till 830 000 kronor på grund av dessa två poster. Om kapitalunderlaget har beräknats med alternativregeln för fastigheter ökar dock denna post i kapitalunderlaget. Under förutsättning att hälften av de resterande 830 000 kronorna beror på innehav av hyresfastigheter, dvs. 415 000 kronor, förväntas det totala kapitalunderlaget öka med 2 240 000 kronor. Totalt förväntas då kapitalunderlaget öka till 2 655 000 kronor om inga andra poster i kapitalunderlaget påverkas av förslagen.

Serviceföretaget

Serviceföretaget har ett bokfört resultat på 140 000 kronor och sätter av 10 000 kronor till periodiseringsfond medan 10 000 kronor ska återföras från periodiseringsfond. Inget sätts av till expansionsfond. Företagaren räntefördelar inget eftersom kapitalunderlaget uppgår till 40 000 kronor. Det finns sparade fördelningsbelopp som uppgår till 20 000 kronor. Inkomst av näringsverksamhet är 130 000 kronor.

I det nya systemet under övergångsperioden har serviceföretaget 150 000 i fördelningsbar inkomst (bokfört resultat plus återföring av periodiseringsfonden). Det medger ett utrymme för avsättning till företagsfond med 60 000 kronor. Kapitalunderlaget förväntas sjunka till 20 000 kronor eftersom sparade räntefördelningsbelopp inte får ingå i kapitalunderlaget. Ett belopp motsvarande maximalt 100 procent av

kapitalunderlaget kan sättas av till företagsfond dvs. 20 000 kronor. Av det fördelningsbara resultatet förväntas då näringsidkaren sätta av 10 000 kronor till företagsfond, medan 140 000 kronor kan fördelas mellan räntefördelning och inkomst av näringsverksamhet för att uppnå samma beskattningsnivå som i dagens system. Totalt kan upp till 20 000 kronor räntefördelas och beskattas som inkomst av kapital.

Ett alternativ för näringsidkaren uppkommer dock genom förslaget om förenklad räntefördelning. Om näringsidkaren inte värderar avsättningarna till företagsfond särskilt högt kan i stället det fördelningsbara resultatet räntefördelas med upp till ett halvt prisbasbelopp (21 400 kronor i 2011 års siffror) och resterande 128 600 kronor redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

10.3.7 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Det förhållandet att reglerna om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, expansionsfonder och periodiseringsfonder slopas och att det i stället införs regler om företagsfond innebär tydliga förenklingar för de enskilda näringsidkarna och handelsbolagsdelägarna. Dessutom kommer den negativa räntefördelningen att slopas. Utredningen bedömer att färre regler medför lägre kostnader. Detta hindrar emellertid inte att det under en övergångstid, fram till dess att praxis etablerar sig, kan komma att uppstå ett antal frågor som kommer att prövas av de allmänna förvaltningsdomstolarna, och ytterst av Högsta förvaltningsdomstolen. Det gäller såväl reglerna om företagsfond som reglerna om generationsskiftet och byte av företagsform. Utredningen gör i denna del emellertid den sammantagna bedömningen att det blir en marginellt minskad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

10.4 Höjda beloppsnivåer för om intäkter ska tas upp till beskattning vid särskilda fastighetsförvärv och framflyttat stickår

Utredningen föreslår en rad förändringar i reglerna för fastigheter. En grundlig genomgång av förslagen finns i avsnitt 7. Förslag om höjda beloppsnivåer relaterade till vissa fastighetsfrågor förväntas förenkla för många näringsidkare. Det handlar främst om att vissa mindre

belopp inte behöver tas upp till beskattning och på så sätt minska en administrativ börda som annars inte står i proportion till beloppet. Utredningen föreslår att tre av dagens existerande beloppsnivåer justeras utifrån inflationen från det att beloppen en gång fastställdes. På så sätt ökar relevansen hos de bestämmelser som finns i dag utifrån rådande prisnivåer. Bibehålls dagens beloppsnivåer minskar dessa i relevans ytterligare i takt med inflationen.

Utredningen föreslår att kapitalvinst vid marköverföringar m.m. enligt fastighetsbildningslagen bara ska tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor. Dagens nivå är 5 000 kronor och en höjning skulle alltså innebära att flera mindre belopp inte behöver tas upp till beskattning och därmed minska den administrativa bördan för den enskilde. Utredningen föreslår även att kapitalvinst vid allframtidsupplåtelse bara ska tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor mot dagens nivå på 5 000 kronor. Förslaget om beloppshöjningen innebär att färre intäkter vid allframtidsupplåtelse behöver tas upp och därmed minskar den administrativa bördan för de som omfattas av reglerna. Slutligen föreslår utredningen att intäkter och kostnader i en delägarbeskattad samfällighet bara ska tas upp om nettobeloppet respektive avkastningen överstiger 1 500 kronor mot nuvarande 600 kronor. Även i detta fall är justeringen av beloppet avsett att minska den administrativa bördan genom att mindre belopp inte behöver tas upp till beskattning. Samtliga tre förslag om höjda beloppsnivåer är avsedda att bibehålla relevansen i dagens regler genom att justera för inflationen sedan beloppsgränserna senaste fastställdes. Ett viktigt argument för höjda beloppsnivåer är den relativa administrativa bördan som den enskilde möter i förhållande till rådande beloppsnivåer.

En skogsfastighetsrelaterad fråga som utredningen lämnar förslag om är att avskaffa reglerna om rationaliseringsförvärv och därmed skillnaderna mot övriga förvärv. Det innebär i praktiken att alla typer av förvärv ges samma, skogsavdragstakt som i dag ges vid rationaliseringsförvärv. Avdragsutrymmet är oförändrat, men storleken på avdragen ökar till det dubbla för förvärv som enligt dagens regler inte anses vara rationaliseringsförvärv. Även reglerna om rationaliseringsförvärv vid omarrondering slopas. Direktavdrag kommer därmed alltid att få göras vid omarronderingar. Förslagen innebär att det blir enklare att definiera förvärv.

En ytterligare bestämmelse inom fastighetsområdet som utredningen lämnar förslag om är det så kallade stickåret. Utredningen föreslår att flytta dagens stickår från 1952 års taxeringsvärde till 1996 års taxeringsvärde. Utredningen bedömer att ett sådant förslag är en betydande förenkling för både fastighetsägare och myndigheter, främst Skatteverket. Med det nuvarande systemet måste den som vill använda sig av bestämmelserna om stickår och har förvärvat en fastighet före 1952 dels kunna uppge 1952 års taxeringsvärde, dels kunna redovisa de förbättringskostnader som fastighetsägaren har haft sedan 1952 och som denne yrkar avdrag för. För näringsfastigheter måste även värdeminskingsavdrag gjorda efter 1952 återföras. Genom att flytta fram stickåret till 1996 förväntas den administrativa bördan minska avsevärt för både privat- och näringsfastigheter. Det beror på att det finns betydligt bättre uppgifter från 1996 om taxeringsvärden än från 1952. Dessutom minskar antalet uppgifter om förbättringskostnader då utgifter från tiden före 1996 inte är avdragsgilla. Slutligen minskar mängden värdeminskingsavdrag som ska återföras för näringsfastigheter. För att justera för ändrade taxeringsvärden, förbättringskostnader samt värdeminskingsavdrag och därmed kunna föreslå ett kostnadsneutralt förslag föreslår utredningen att anskaffningsvärdet bestäms till 100 procent av 1996 års taxeringsvärde.

10.4.1 Alternativa lösningar

För de tre förslagen om höjda beloppsnivåer vid vissa fastighetsförvärv finns främst möjligheter till alternativa beloppsnivåer. Utredningen valde att föreslå de beloppsnivåer som efter avrundning bäst kompenserade för den inflation som varit sedan beloppen senast fastställdes. Alternativt kunde delar av prisbasbelopp som svarade för uppräknningen föreslås. Utredningen bedömer dock att när det faktiska beloppet ändras varje år riskerar regeln att bli krångligare än om det rör sig om ett angivet fast belopp. Ytterligare ett alternativ skulle vara att helt ta bort reglerna om vissa belopp och på så sätt skapa tydligare regler. I så fall skulle den administrativa bördan öka.

För förslagen om rationaliseringsförvärv är en alternativ lösning att låta alla typer av förvärv fungera som dagens vanliga förvärv,

dvs. ingen förhöjd skogsavdragshastighet för några typer av förvärv. Det skulle dock missgynna rationalisering av skogsbruket och öka avverkningstakten.

Den stora frågan vid ändrat stickår är vilket nytt taxeringsår som kan anses mest lämpligt som nytt stickår. Ett argument för att välja ett så sent stickår som möjligt är att regelbördan minskar ju kortare avstånd det är till stickåret. Dessutom minskar behovet av att återigen justera stickåret jämfört med om ett stickår längre bak i tiden föreslås. Ett argument mot att välja ett så sent stickår som möjligt är att regeln om stickår främst bör ses som en undantagsregel. Ju senare stickår som väljs, desto fler kommer att omfattas av regeln.

Förslagen berör skattskyldiga som förvärvar fastigheter eller avyttrar fastigheter som ägts länge. Slopandet av rationaliseringsförvärv berör enskilda näringsidkare som förvärvar skogsfastigheter. Reglerna om stickår berör alla fastighetsägare, oberoende om det rör sig om privat- eller näringsfastigheter som förvärvats före 1996.

10.4.2 Underlag

Uppgifterna kring hur många marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen som genomförs där den kontanta ersättningen understiger 35 000 är knapphändiga. Enligt försiktiga uppskattningar genomförs årligen runt 2 000 marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen. Av dessa uppskattas cirka 25 procent beröras av förslaget om höjd beloppsgräns. Uppgifterna kring kapitalvinst vid allframtidsupplåtelse är även de knapphändiga. Försiktiga uppskattningar ger cirka 10 000 årliga allframtidsupplåtelser och att en tredjedel av dessa berörs av förslaget. Enligt Lantmäteriet fanns det 40 351 samfällighetsföreningar per den 31 december 2012, den vanligaste beskattningsformen för dessa är beskattning på delägarnivå. Enligt försiktiga uppskattningar berörs cirka 35 procent av förslaget.

Underlagen för förslagen att avskaffa rationaliseringsförvärv är även de knapphändiga. Enligt uppskattningar rör det sig om cirka 35 procent av alla förvärv av skogsfastigheter. För övriga fastigheter förväntas avdragstakten öka vilket leder till att skattekrediten växer snabbare till maximal avdragsnivå.

Underlaget för beräkningar av nytt stickår bygger på försäljningar av småhus som gjorts under 2012 där fastigheten anskaffades före 1996.

10.4.3 Offentligfinansiella effekter

En höjning av beloppet då en kontant ersättning inte behöver tas upp som kapitalvinst vid marköverföring m.m. enligt fastighetsbildningslagen beräknas leda till minskade intäkter med cirka 3,8 miljoner kronor.

En höjning av beloppet vid allframtidssupplåtelser beräknas leda till minskade intäkter med cirka 4,7 miljoner kronor.

En höjning av nettobeloppet eller avkastningen för intäkter som ska beskattas i en delägarbeskattad samfällighet beräknas leda till minskade intäkter med cirka 6,9 miljoner kronor.

Ett slopande av reglerna om rationaliseringsförvärv förväntas leda till en ökad ränteeffekt på skattekrediten för skogsavdrag som kan beräknas till 18,7 miljoner kronor.

Ett framflyttat stickår från 1952 till 1996 och 1996 års taxeringsvärde beräknas minska statens intäkter med cirka 1,5 miljoner kronor införandeåret och sedan minska till noll över en tioårsperiod.

Tabell 10.18 Summerande tabell, offentligfinansiella effekter av förslagen om höjda belopp för marköverföring, allframtidssupplåtelse, samfälligheter, rationaliseringsförvärv och stickår, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Marköverföring	- 3,8	- 3,8	- 3,8	- 3,8	- 3,8
Allframtidssupplåtelse	- 4,7	- 4,7	- 4,7	- 4,7	- 4,7
Samfälligheter	- 6,9	- 6,9	- 6,9	- 6,9	- 6,9
Rationaliseringsförvärv	- 18,7	- 18,7	- 18,7	- 18,7	- 18,7
Stickår	- 1,5	- 1,4	- 1,2	- 1,1	0
Summa offentligfinansiell effekt	- 35,6	- 35,5	- 35,3	- 35,2	- 34,1

10.4.4 Konsekvenser

Det är svårt att uppskatta omfattningen av hur den administrativa bördan påverkas av förslagen. Dels är uppgifterna om hur många som påverkas av respektive förslag osäkert, dels är tidsåtgången och kostnaden för dagens system okända. Det kan därför konstateras att förslagen sannolikt har en minskande effekt på den administrativa bördan, men att storleken på den minskningen av de administrativa kostnaderna inte går att uppskatta. Förslaget om slopat rationaliseringsförvärv påverkar de enskilda näringsidkare som förvärvar skogsfastigheter. Den administrativa bördan förväntas minska då avdragshastigheten för skogsavdrag ökar och skogsägaren inte behöver sprida ut avverkningen över lika många år. För de som inte kunnat göra skogsavdrag enligt reglerna om rationaliseringsförvärv kan därför den administrativa bördan för skogsavdrag förväntas halveras. Förslagen om ändrat stickår rör de som förvärvat en fastighet före 1996. Den administrativa bördan rör både privat- och näringsfastigheter, men bara vid ett tillfälle. Omfattningen av den administrativa bördan som påverkas av förslaget om ändrat stickår beror på flera enskilda faktorer; antal år före 1996 som fastigheten förvärvades, om det är en privat- eller näringsfastighet samt mängden avdrag för förbättringskostnader. Dessa faktorer går inte att uppskatta storleksmässigt, men det är tydligt att ett framflyttat stickår är en betydande förenkling för både berörda fastighetsägare och Skatteverket.

10.4.5 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Utredningen bedömer att förslagen om höjda beloppsnivåer vad gäller skattefri inkomst vid marköverföringar, allframtidssupplåtelser och för delägare i samfälligheter kommer att leda till en marginellt minskad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslagen om att slopa de särskilda reglerna som gäller för skogsavdrag och vid omarrondering efter ett s.k. rationaliseringsförvärv innebär att innebörden av detta begrepp inte längre behöver tolkas. Det i sin tur bör innebära något färre mål för de allmänna förvaltningsdomstolarna att hantera. Vad sedan gäller framflyttningen av stickåret från 1952 till 1996 bör det innebära att det blir något färre mål som rör kapitalvinstberäkningen vid fastighetsför-

säljning eftersom bl.a. förbättringsutgifter som hänför sig till tiden 1952–1996 då inte längre får dras av. Utredningen gör i denna del den sammantagna bedömningen att den minskade arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna får anses som marginell.

10.5 Skatteverkets underrättelser samt fastställelse av belopp

Då skattereglerna för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare ofta uppfattas som svårtillgängliga med följderna att det är svårt för dessa att deklarerat sina inkomster fyller Skatteverkets information till företagen en viktig funktion. I avsnitt 8 beskrivs utredningens bedömning av vissa uppgifter som Skatteverket bör kunna lämna till näringsidkarna inom ramen för Skatteverkets underrättelseskyldighet. Utredningen gör bedömningen att det i den till inkomstdeklarationen bifogade specifikationen ska kunna anges vilket belopp som är avsatt till företagsfonden samt att det i anslutning till dessa uppgifter anges att fonden innebär att det finns en latent skatteskuld. Dessutom gör utredningen bedömningen att Skatteverket bör upplysa i specifikationen om vilka rutor i NE-respektive N3A-blanketten som uppgifter om föregående års egenavgifter ska föras in i. På dessa blanketter bör anges var siffrorna finns att hämta.

I samma avsnitt lämnas förslag om att vissa belopp som i dag inte fastställs – sparade räntefördelningsbelopp och avdragsutrymmet för skogsavdrag – ska beräknas och fastställas av Skatteverket det år de uppkommer. Fastställelseförfarandet innebär sannolikt en ökad administrativ börda för både de enskilda och Skatteverket initialt, men förväntas minska den sammantagna administrativa bördan över tid.

10.5.1 Konsekvenser

Utredningen bedömer inte att förslagen kommer att ha betydande effekter för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Däremot beräknas de administrativa kostnaderna öka tillfälligt av en engångseffekt, enligt tabellen nedan.

Tabell 10.19 Administrativa kostnader, förändring administrativ börda, engångseffekter

	Population	Frekvens	Minuter	Timlön/60	Resultat
Fastställelse företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Sparat räntefördelningsbelopp	282 056	1	4	266/60	5 001 793
Avdragsutrymme skogsavdrag	-	1	4	266/60	-
Summa					7 507 708

10.5.2 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen om fastställelse av sparade utrymmen innebär att belopp som tidigare inte har kunnat bli föremål för process nu kommer att kunna bli det. Samtidigt kan det förutsättas att oklarheter undanröjs och att det blir färre bevisfrågor att ta ställning till i och med att de sparade utrymmena fastställs och att beloppen finns tillgängliga i samband med deklarationen. Detta torde i sin tur innebära att färre personer kommer att överklaga beslut om skogsavdrag och räntefördelning. Utredningen gör bedömningen att förslagen kommer att leda till en marginellt ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Därmed ska de allmänna förvaltningsdomstolarna inte till följd av utredningens förslag behöva tillföras ytterligare resurser.

10.5.3 Överensstämmelse med Europeiska unionen

I avsnitt 5.7 har vissa EU-rättsliga anpassningar gjorts för självständig näringsverksamhet som bedrivs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, förkortat EES. Utredningen bedömer att förslagen i övrigt inte behöver justeras för att vara förenliga med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. EU-rätten har beaktats vid utformningen av förslagen.

10.6 Sammanfattning av utredningens förslag

Utredningen föreslår ändringar inom flera områden som rör enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Som beskrivs i inledningen delas dessa förslag in i fyra områden, eller avsnitt i betänkandet. Områdena är:

- Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet – beloppsrelaterade frågor kring lagervärde och avskrivningar av inventarier
- Ett förenklat neutralt skattesystem – ersätta olika avsättningsmöjligheter med en möjlighet; företagsfond, förenklad räntefördelning och enklare kapitalunderlag
- Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor – höjda belopp för vissa slag av fastighetsförvärv, rationaliseringsförvärv samt ändrat stickår
- Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp – räntefördelningsbelopp samt utrymme för skogsavdrag

Förslagen är i första hand motiverade som förenklande åtgärder för företagen. I flera fall är det främst de minsta företagen som gynnas mest av förenklingarna och den totala administrativa bördan förväntas minska för den berörda gruppen. Viss minskad neutralitet mellan olika företagsformer blir en av konsekvenserna av förslagen. Utredningen bedömer att ett sådant avsteg från neutralitetsperspektivet är motiverat med tanke på förenklingsvinsten.

De summerade beräknade effekterna på de offentliga finanserna redovisas i tabellen nedan.

Tabell 10.20 Offentligfinansiell effekt, samtliga förslag, 2016 års priser, miljoner kronor

	2016	2017	2018	2019	Varaktigt
Lagertillgångar	- 136,2	- 10,1	- 10,1	- 10,1	- 10,1
Avskrivningsunderlag för inventarier	- 211,2	- 15,7	- 15,7	- 15,7	- 15,7
Direktavskrivningar	- 302,1	- 22,5	- 22,5	- 22,5	- 22,5
Periodiseringsfond	820	820	820	820	820
Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	20	20	20	20	20
Slopad negativ räntefördelning	- 167	- 167	- 167	- 167	- 167
Företagsfond	- 375,2	- 435,1	- 494,9	- 554,8	- 913,9
Räntebeläggning	975,5	435,1	494,9	554,8	913,9
Förenklad räntefördelning	- 357,2	- 357,2	- 357,2	- 357,2	- 357,2
Sänkt räntefördelningsränta	300	300	300	300	300
Marköverföring	- 3,8	- 3,8	- 3,8	- 3,8	- 3,8
Allframtidssupplåtelse	- 4,7	- 4,7	- 4,7	- 4,7	- 4,7
Samfälligheter	- 6,9	- 6,9	- 6,9	- 6,9	- 6,9
Rationaliseringsförvärv	- 18,7	- 18,7	- 18,7	- 18,7	- 18,7
Stickår	- 1,5	- 1,4	- 1,2	- 1,1	0
Expansionsfond	- 530	- 530	- 530	- 530	- 530
Summa offentligfinansiell effekt	1,0	2	2,2	2,3	3,4

De summerade minskade administrativa kostnaderna för aktuella näringsidkare redovisas i tabellen nedan. Tidsåtgången och kostnaden för respektive administrativ syssla är hämtad från Tillväxtverkets regelräknare och uppskattning av genomsnittlig tidsåtgång för olika deklarationsuppgifter. De uppskattade minskade administrativa kostnaderna för utredningens förslag uppgår till cirka 22 miljoner kronor.

Tabell 10.21 Förändring, administrativa kostnader för samtliga förslag

	Population	Frekvens	Minuter	Timlön/60	Resultat
Lagertillgångar	21 216	1	- 4	266/60	- 376 230
Avskrivningsunderlag för inventarier	48 137	1	- 4	266/60	- 853 629
Direktavskrivningar	175 370	1	- 4	266/60	- 3 109 895
Skogs-, skogsskade- och upphovsmanna-konto	39 201	1	- 4	266/60	- 695 164
Periodiseringsfond	133 788	1	- 4	266/60	- 2 372 507
Expansionsfond	22 859	1	- 4	266/60	- 405 366
Företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Räntebeläggning företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Kapitalunderlag	341 771	1	- 20	266/60	- 30 303 695
Negativ räntefördelning	41 021	1	- 4	266/60	- 727 439
Förenklad räntefördelning	231 876	1	4	266/60	4 111 934
Fastställelse företagsfond	141 311	1	4	266/60	2 505 915
Sparat räntefördelningsbelopp	282 056	1	4	266/60	5 001 793
Avdragsutrymme skogsavdrag	-	1	4	266/60	-
Summa					- 22 212 453

10.6.1 Övergripande konsekvenser av förslagen

Reglerna som föreslås i betänkandet bedöms överensstämma med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Utredningen bedömer inte att särskild hänsyn behöver tas vad gäller tidpunkten för ikraftträdande men att det är viktigt att Skatteverket informerar de berörda om de förändrade reglerna i tid innan reglerna träder i kraft.

10.6.2 Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor

Enligt de tidigare uppgifterna från SCB om fördelning mellan män och kvinnor per bransch är fördelningen ojämn mellan olika SNI-grupper. De förslag som utredningen lämnar är inte riktade mot någon särskild grupp, men vissa branscher påverkas mer än andra av de olika förslagen. Det medför att förslag som t.ex. gynnar jordbrukssektorn främst gynnar män eftersom de är vanligast förekommande i den branschen. Förslag om förenklad räntefördelning gynnar i första hand företagare med litet eller inget eget kapital, dessa företagare är vanligast i servicebranscher där representationen av kvinnor är högre. Utredningen bedömer att det är svårt att i förväg utvärdera förslagens effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor, men att sådana effekter är oundvikliga beroende på hur fördelningen mellan män och kvinnor ser ut i de olika branschgrupperna i dag. Inget av de förslag som utredningen lägger fram är uttryckligen motiverat att påverka jämställdheten mellan män och kvinnor.

10.6.3 Effekter för Skatteverket

De av utredningen föreslagna regelförändringarna förväntas medföra dels initiala merkostnader och dels ökade löpande kostnader för Skatteverket. De initiala kostnaderna är främst hänförliga till systemanpassningar, extern information till företagen, intern information till Skatteverkets personal samt framtagning av nya och omarbetning av befintliga blanketter. Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till cirka 47 900 000 kronor. De ökade löpande kostnaderna till följd av utredningens förslag består främst av kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp. Verket har beräknat dessa kostnader till cirka 9 100 000 kronor per år. Verket bedömer att övriga löpande ökade respektive minskade kostnader till följd av förslagen, i stort sett kommer att ta ut varandra varför dessa inte har beloppsbestämts.

Initiala kostnader för förslaget enligt Skatteverket

Skatteverket har utifrån utredningens förslag beräknat effekterna för verksamheten. Förslagen kommer att påverka ett stort antal företag men även privatpersoner. Skatteverket bedömer att en väsentlig del av de initiala kostnaderna kommer att bestå av ny extern information i olika former där kontakterna med Skatteupplysningen bedöms bli omfattande.

Systemanpassningar

Skatteverket bedömer att Skatteverket kommer behöva göra anpassningar i minst tolv olika befintliga system/flöden till följd av utredningens förslag. Verket bedömer att inga nya system behöver skapas. De sammanlagda initiala kostnaderna för dessa anpassningar har av verket beräknats till 17 380 800 kronor.

Extern information

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

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

Skatteverket uppskattar att cirka 20 procent av ovanstående personer kommer att vända sig till skatteupplysningen för att få hjälp med sina frågor (via telefon eller mejl) eller till ett servicekontor (personligt besök). Detta innebär 200 000 kontakter med skatteupplysningen/servicekontoren vilket då ger en kostnad på 20 000 000 kronor (ett samtal kostar 77 kronor, ett mejl 134 kronor och ett

besök på ett servicekontor 81 kronor, den sammanvägda kostnaden uppskattas av verket till 100 kronor per kontakt).

Skatteverkets webbplats

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

Broschyrer

Skatteverket bedömer att myndigheten kommer behöva göra stora omarbetningar i främst tre broschyrer som ges ut. Dessutom bedömer verket att det behövs vissa mindre omarbetningar av ytterligare nio broschyrer. Kostnaden för detta har redovisats uppgå till 520 000 kronor (800 timmar à 650 kr/tim). Totalt beräknar Skatteverket kostnaden för extern information till 21 495 000 kronor.

Intern information

Utbildningskostnaderna består dels av framtagning och omarbetning av utbildningsmaterial samt tidsåtgång för de anställda att gå utbildningen. Framtagande av utbildningsmaterial för nyhetsutbildning samt större eller mindre omarbetningar av åtta befintliga utbildningar som berörs av utredningens förslag, beräknar Skatteverket kommer att kosta 1 534 000 kronor (2 360 timmar à 650 kr/tim).

Skatteverket uppskattar att det i dag finns cirka 1 500 anställda inom myndigheten som kommer behöva nyhetsutbildning i någon form. Antalet utbildningsdagar för dessa beräknas till 1 dag per anställd i snitt. Verket beräknar därmed kostnaden för genomförandet till 5 400 000 kronor (1 500 x 8 tim x 450 kr/tim). Totalt uppgår kostnaderna för intern information med anledning av förslaget till 6 934 000 kronor.

Framtagning av nya och omarbetning av befintliga blanketter

Skatteverket bedömer att myndigheten kommer behöva göra förändringar i elva blanketter plus två hjälpblanketter. Kostnaderna för detta beräknas av verket uppgå till 598 000 kronor (920 timmar à 650 kr/tim). Verket bedömer att myndigheten kommer behöva göra anpassningar i myndighetens IT-system med anledning av de blankettförändringar som sker. Kostnaderna för detta beräknar verket uppgå till 1 100 000 kronor. Totalt uppskattar verket kostnaderna för blankettförändringar till 1 698 000 kronor.

Kostnader för omarbetning av den rättsliga vägledningen

Skatteverket bedömer att myndigheten kommer att behöva omarbete den rättsliga vägledningen. Kostnaderna för detta arbete beräknar verket till 390 000 kronor (600 timmar à 650 kr/tim). Beloppsmässig sammanställning av de totala ökade initiala kostnaderna enligt myndigheten: 17 380 800 kr + 21 495 000 kr + 6 934 000 kr + 1 698 000 kr + 390 000 kr = 47 897 800 kr.

Löpande kostnader för förslaget enligt Skatteverket

De löpande kostnaderna för Skatteverket med anledning av utredningens förslag bedöms av myndigheten främst bestå av kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp. Den övriga kontrollen samt efterföljande processer bedöms av verket sammantaget varken öka eller minska med förslagen, sett över en längre tid, när de nya reglerna har satt sig. Det finns förslag som föranleder ett ökat kontrollbehov enligt verket, medan andra förslag minskar kontrollbehovet. Vad gäller de löpande kostnaderna har verket därför bara räknat på ökade kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp samt ökade kostnader för förtryckning av inkomstdeklarationen. Under en övergångsperiod, medan äldre regler fasas ut, bedömer Skatteverket att kontrollbehovet ökar till viss del. Nedan beskrivs såväl det ökade som det minskade kontrollbehovet i stora drag under respektive rubrik.

Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet

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

Skatteverket bedömer att förslagen om de höjda beloppsgränserna medför förenklingar och högre avdragsmöjligheter för de näringsidkare som berörs vilket å ena sidan borde föranleda ett något minskat kontrollbehov för myndigheten. Å andra sidan ökar kontrollbehovet i någon mån enligt verket, gällande huruvida de som tillämpar de höjda beloppsgränserna faktiskt har förenklat årsbokslut.

Förslaget om att terminer och optioner under vissa förutsättningar ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte kapital innebär enligt Skatteverket att myndigheten kommer behöva utreda att förluster respektive vinster redovisats i rätt inkomstslag. Förslaget bedöms av verket beröra relativt få näringsidkare men kan komma att öka med tiden vilket föranleder ett ökat kontrollbehov. Sammantaget bedömer verket att kontrollbehovet till viss del kommer att öka med förslagen.

Ett förenklat neutralt skattesystem

Skatteverket gör bedömningen att förslagen är omfattande med betydande förändringar jämfört med dagens regelverk. Konsekvenserna för myndighetens kostnader bedöms vara svåra att överblicka och beskrivs därför bara översiktligt. Utgångspunkten är att de nya reglerna gäller och att de äldre fasats ut. Kommentarer kring utfasningsperioden av äldre regler kommer under egen rubrik nedan.

Förslagen omfattar bl.a. att reglerna om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, expansionsfonder och periodiseringsfonder slopas och i stället ersätts av nya regler om företagsfond. Vidare föreslås ett slopande av negativ räntefördelning. Förslag finns på införande av en förenklad räntefördelning, som alternativ till fullständig räntefördelning, där näringsidkaren inte ska behöva räkna på ett kapitalunderlag. Utredningen föreslår även att ett enda kapitalunderlag för räntefördelning och företagsfond ska beräknas och det på ett förenklat sätt med färre antal poster än i

dag. Dessa förslag innebär i sig relativt stora förenklingar för företagen med färre regler att hålla reda på vilket bör medföra relativt stora minskningar i Skatteverkets kontrollbehov. Även processkostnaderna bör minska till följd av förslagen enligt Skatteverkets bedömning.

Mot ovanstående framför Skatteverket omständigheter som i sig ökar verkets kontrollverksamhet. Vad gäller förslagen om räntefördelning gör verket bedömningen att många fler kommer att kunna/vilja räntefördela jämfört med i dag dels eftersom förenklad räntefördelning införs och dels eftersom 50 000-kronorsgränsen slopas. Detta talar enligt verket för att fler kan förväntas göra fel även med beaktande av förenklingarna. Det bedöms följaktligen bli ett större material för verket att hantera och kontrollera. Det kommer att finnas två olika system för räntefördelning där förenklad räntefördelning inte får kombineras med företagsfond vilket kan förväntas ge fler oavsiktliga fel genom att företagaren har gjort t.ex. avsättning till företagsfond och samtidigt förenklad räntefördelning. Förslaget bygger på att både räntefördelning och avsättning till företagsfond ska utgå från samma fördelningsbara resultat. Detta innebär att om näringsidkaren fördelar ett för högt avdrag till räntefördelning och företagsfond behöver Skatteverket ställa en fråga om vilket av de båda avdragen de vill minska. När det gäller slopandet av negativ räntefördelning bedömer verket att verket i vissa fall kommer att behöva kontrollera att det inte finns privata skulder redovisade i näringsverksamheten. Förslaget om räntebeläggnings av företagsfonden som näringsidkaren själv ska beräkna baserat på företagsfondens storlek vid utgången av året kommer med stor sannolikhet enligt verkets bedömning innebära många oavsiktliga fel av olika slag. Sammantaget bedömer myndigheten att kontrollbehovet kommer att minska med förslagen.

Utfasning av äldre regler

Enligt förslagen ska inga nya avsättningar/insättningar få göras till upphovsmannakonto, skogskonto, skogsskadekonto och periodiseringsfond. Däremot behöver inte tidigare gjorda avsättningar/insättningar återföras till beskattning tidigare än de äldre reglerna anger. Det betyder att det kommer att finnas parallella

system vad gäller återföringar under ett antal år framöver. Som längst 20 år vad gäller skogsskadekontot. Dessutom ska övergångs-posten minska med en tiondel per år under en tioårsperiod. Parallella system innebär enligt Skatteverket kostnader i form av ytterligare utredningsresurser under relativt lång tid.

Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor

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

Förslaget om att slopa rationaliseringsförvärvsbegreppet, fram-för allt vid tillämpning av reglerna för skogsavdrag, innebär en besparing för Skatteverket i kontrollen. Av samma anledning gör verket bedömningen att även dess processkostnader marginellt minskar. Däremot måste verket för varje avdrag kontrollera att det utökade avdraget inte ges i mer än de fem första åren efter förvärvet och att det begränsas till den fastighet som förvärvats, vilket i dag endast gäller för de med rationaliseringsförvärv. Detta bedömer Skatteverket kommer leda till en ökad kontroll.

Dagens regler om stickår anger att om man har anskaffat en fastighet före 1952 får två alternativa anskaffningsvärden användas vid redovisning av avyttringen. Alternativen är 150 procent av taxeringsvärdet år 1952, det så kallade stickåret, eller ersättningen vid förvärvet om det är ett högre värde. Få redovisade fastighets-avyttringar i dag avser fastigheter förvärvade före år 1952. Förslaget om ett framflyttat stickår vid fastighetsförsäljningar från 1952 till 1996 medför enligt Skatteverkets bedömning att väldigt många fler kommer omfattas av reglerna. Att Skatteverket inte behöver granska förbättringskostnaderna nedlagda före år 1996 bedöms medföra ett minskat kontrollbehov. Däremot bedömer verket att kontrollbehovet ökar vad avser kontrollen av att yrkade förbättringskostnader faktiskt är hänförliga till år 1996 och senare. Vad gäller närings-fastigheterna ska med förslaget inga värdeminskningssavdrag m.m. före år 1996 återföras. Detta innebär att en del värdeminskningss-avdrag m.m. ska återföras och en del inte. Detta bör enligt Skatteverkets bedömning innebära ökad kontroll av vilka värde-

minskningsavdrag m.m. som tillhör vilket år. Då det framflyttade stickåret gör att så väldigt många fler omfattas av reglerna kommer enligt Skatteverket många att höra av sig till verket för att få uppgift om taxeringsvärdets storlek år 1996. Detta värde bör kunna publiceras på verkets websida. Många kommer troligen även att höra av sig för att få uppgift om gjorda värdeminskingsavdrag m.m. före år 1996. Även detta bedömer Skatteverket kommer medföra en ökad arbetsbelastning. Sammantaget bedömer verket att kontrollbehovet/arbetsbelastningen till viss del kommer att öka med förslagen.

Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp

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

Antalet enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med separat fördelningsbelopp vid 2013 års taxering uppgick enligt Skatteverket till cirka 337 000. Vad gäller kostnaderna för kontroll och utredning av fastställande av separat fördelningsbelopp uppskattar verket att ytterligare 5 procent av alla berörda kommer behöva utredas vid en skrivbordskontroll utöver de som kontrolleras i dag. Antalet tillkommande utredningar beräknas av verket till 16 850 stycken ($337\,000 \times 5$ procent). Myndigheten uppskattar att om varje utredning kommer att uppgå till i snitt en timme kan den totala tidsåtgången beräknas enligt följande: $16\,850$ utredningar \times 1 timme = $16\,850$ timmar. Den årliga kostnaden för dessa utredningar beräknas av verket därmed till 7 582 500 kronor per år ($16\,850$ timmar \times 450 kr/tim).

Kvarvarande outnyttjat avdragsutrymme för skogsavdrag ska fastställas första gången skogsavdrag yrkas. Enligt verkets uppgifter

yrkas skogsavdrag årligen av cirka 8 000 företag. Då skogsavdrag yrkas oregelbundet bedömer verket att det till största delen är olika företag som yrkar skogsavdrag från år till år. Till detta läggs andra händelser som föranleder att avdragsutrymmet förändras och ett nytt belopp ska fastställas såsom t.ex. fastighetsreglering, avyttringar, arv/gåva m.m. Företaget måste då inkomma med nödvändiga uppgifter och verket ska fastställa ett nytt utnyttjat avdragsutrymme. Antalet företag som framledes kan bli föremål för fastställande av avdragsutrymme uppskattas av verket till 16 000 årligen. Ökningen av antalet företag som kan bli föremål för utredning uppgår därmed till 8 000. Skatteverket uppskattar att 10 procent av dessa kommer att utredas vid en skrivborskontroll och att varje utredning uppgår till cirka 4 timmar i snitt. Verket beräknar den totala tidsåtgången enligt följande: 800 utredningar á 4 timmar = 3 200 timmar. Den årliga kostnaden för dessa utredningar beräknas därmed till 1 440 000 kronor per år (3 200 timmar á 450 kr/tim).

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

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

Övrigt

Förslagen om fastställelse av sparade utrymmen tillför enligt Skatteverket ytterligare belopp som går att överklaga. Dessutom kommer sparade utrymmen att fastställas oftare än själva utnyttjandet av utrymmena för avdrag i dag. Verket bedömer att detta kommer att leda till ökade processkostnader. Å andra sidan medför förslagen om

fastställelse av sparade utrymmen en mer frekvent genomgång av de sparade utrymmena vilket, enligt verket, borde leda till färre oklarheter vid själva fastställandet. Detta talar i sin tur för en minskning av antalet överklaganden gällande dessa frågor och därmed en minskning av Skatteverkets processkostnader.

Vidare föreslås att en ny skattetillägsregel införs när oriktig uppgift lämnats om ett sparat utrymme som ska fastställas. En vanlig orsak till långa handläggningstider samt till att ett beslut överklagas är att skattetillägg påförts. Detta bör enligt Skatteverket innebära ökade handläggningskostnader för verket när det gäller såväl deklarationsgranskningen som kommande processer.

Beloppsmässig sammanställning av de löpande kostnaderna:
 $7\,582\,500 \text{ kr/år} + 1\,440\,000 \text{ kr/år} + 74\,600 \text{ kr/år} = 9\,097\,100 \text{ kr/år}$.

Utredningens sammanfattande bedömning av effekterna för Skatteverket

Skatteverket har gjort bedömningen att utredningens förslag sammantaget kommer att öka myndighetens kostnader. De beräknade totala initiala kostnaderna uppskattas av verket till cirka 47 900 000 kronor. De ökade löpande kostnaderna till följd av utredningens förslag består främst av kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp. Skatteverket har beräknat dessa kostnader till cirka 9 100 000 kronor per år. Verkets övriga löpande ökade/minskade kostnader till följd av förslagen bedöms i stort sett ta ut varandra varför dessa inte har beloppsbestämts.

Utredningen delar Skatteverkets bedömning att det initialt uppkommer merkostnader för systemanpassningar, informationsinsatser samt framtagande blanketter m.m. med hänsyn till de föreslagna reglerna. Verket har inte redovisat några besparingar i kostnader med hänsyn till de förenklingar som utredningen föreslår. Utredningen delar inte verkets bedömning att de löpande kostnaderna skulle öka och vara bestående för varje år för verket. Snarare borde de löpande kostnaderna på sikt minska med hänsyn till de betydande förenklingar som utredningen föreslår.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Lagen upphävs vid utgången av år 2015 med anledning av att reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto upphör och ersätts av regler om avsättning till en företagsfond, se avsnitt 6.3.2. De nya reglerna i IL träder i kraft den 1 januari 2016. Enligt övergångsbestämmelserna till IL ska dock vissa äldre bestämmelser fortfarande gälla för insättningar på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet, se avsnitt 9.2. Den upphävda lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska därför fortfarande tillämpas på medel som finns insatta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto den 1 januari 2016.

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

1 kap.

3 §

Ändringen innebär att *tredje punkten* i paragrafens *första stycke* om expansionsfondsskatt har tagits bort på grund av att reglerna om avsättning till expansionsfond har slopats.

2 kap.

23 §

Ändringen i *första stycket* förtydligar att med aktiv näringsverksamhet avses alltid verksamhet i vilken den skattskyldige normalt uteslutande eller så gott som uteslutande själv har utfört allt arbete. En näringsverksamhet ska anses vara aktiv även om den skattskyldige inte arbetat 600 timmar under förutsättning att denne själv utfört arbetet. Om det finns särskilda skäl ska den dock inte anses som aktiv. Syftet är att verksamheter av förmögenhetsförvaltande karaktär inte ska anses vara aktiv näringsverksamhet. Om arbetsinsatsen inte kan anses ha någon betydelse för kapitalavkastningen t.ex. vid utarrendering av en jordbruksfastighet kan därför särskilda skäl föreligga. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 5.5.2.

Ändringen i *andra stycket* innebär att vid bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv görs det ingen skillnad på om verksamheten bedrivs i Sverige eller i ett annat EES-land. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utanför EES anses även fortsättningsvis som passiv näringsverksamhet. Ändringen är en anpassning till etableringsfriheten som gäller inom EU och EES. Bakgrunden till ändringen i andra stycket behandlas närmare i avsnitt 5.7.

3 kap.

18 §

Paragrafens *sjätte punkt* ändras med anledning av att reglerna periodiseringsfond och expansionsfond slopas och ersätts med

företagsfond. Ändringen i *punkten åtta* innebär att begränsat skattskyldiga som har satt av till företagsfond även ska betala schablonintäkt på avsättningen enligt 32 a kap. 16 §.

Förslaget behandlas närmare i avsnitten 6.3.2 och 6.3.5.

20 §

Paragrafen justeras med anledning av att reglerna om negativ räntefördelning slopas.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.4.2.

13 kap.

7 §

I paragrafens *andra stycke* införs en ny *sjunde strecksats*. Bestämmelsen innebär att vissa terminer och optioner räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Enskilda näringsidkares vinster och förluster på dessa derivatinstrument beskattas därmed i inkomstslaget näringsverksamhet och inte i inkomstslaget kapital.

Som villkor för att optionerna ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten gäller att de är sådana terminer och tillgångar som avses i 44 kap. 11 och 12 §§ och avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten. I den nya strecksatsen anges endast att optionerna ska vara lämpade för allmän omsättning. Att detta även gäller för terminerna framgår av 44 kap. 11 §.

Bestämmelsen behandlas närmare i avsnitt 5.6.2.

8 §

I paragrafens *första stycke* införs en uppräkningslista av vilka skulder som ska räknas som skulder i näringsverksamheten. Uppräkningen utgår från vilka skulder som får bokföras i näringsverksamheten, se Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 11 Enskilda näringsidkares bokföring samt de allmänna råden BFNAR 2006:1 om enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1) och 2013:3 om ändring i nämndens allmänna råd (BFNAR 2006:1) för

enskilda näringsidkare som upprättat förenklat årsbokslut. Utgångspunkten är att näringsidkarens privata skulder inte får bokföras utan endast de skulder som hör till näringsverksamheten.

Leverantörsskulder i *första strecksatsen i första stycket* avser skulder vid kreditköp av varor och tjänster. Leverantörsskulden ska tas upp till fakturerade belopp eller till belopp som utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats för inköp m.m. och som vid räkenskapsårets utgång inte är betald.

Låneskulder i *andra strecksatsen* avser endast lån som har tagits för att användas i näringsverksamheten för exempelvis löpande utgifter eller för investeringar i verksamheten. Andra lån är privata och får inte räknas som skuld. Lånets säkerhet har inte någon betydelse för bedömningen om lånet ska hänföras till näringsverksamheten eller inte. Avgörande är vad de lånade medlen har använts till. Exempelvis räknas lån med näringsidkarens privatbostadsfastighet som säkerhet som en skuld i näringsverksamheten om de lånade medlen har använts i näringsverksamheten.

Förskott från kunder och liknande i *tredje strecksatsen* avser betalning från kunder där någon leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte har påbörjats vid bokslutsdagen.

Till skatteskulder i *fjärde strecksatsen* ska bara skatter som hör till näringsverksamheten tas med som skuld. Hit hör mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, preliminär skatt för anställda, särskild löneskatt för anställdas pensionskostnad, fastighetsavgift och fastighetskatt för näringsfastighet. Däremot får näringsidkarens egna skatter som inkomstskatt, egenavgifter och löneskatt på egen pensionskostnad inte räknas som en skatteskuld eftersom dessa skatter anses vara näringsidkarens privata skulder.

Med avsättningar till framtida utgifter i *femte strecksatsen* avses sådana avsättningar som är avdragsgilla vid beskattningen. Exempel på sådana avsättningar är avsättning för framtida garantiutgifter enligt 16 kap. 3–5 §§ IL.

Till posten övriga skulder i *sjätte strecksatsen* hänförs sådana skulder som inte är uppräknade i paragrafen men som ändå enligt redovisningen är en skuld i näringsverksamheten.

Enligt *andra stycket* får skulder som är hänförliga till tillgångar som enligt 7 § inte får räknas till näringsverksamheten inte heller behandlas som en skuld.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.4.2.

14 kap.

12 §

Ändringen innebär att all näringsverksamhet som bedrivs av en näringsidkare inom EES räknas som en enda näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utanför EES räknas även fortsättningsvis som en egen näringsverksamhet. Ändringen är en anpassning till etableringsfriheten som gäller inom EU och EES. I övrigt har redaktionella ändringar gjorts i paragrafen.

Bakgrunden till ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.7.

13 §

Ändringen innebär att för näringsverksamhet som bedrivs i ett svenskt handelsbolag inom EES räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES räknas all sådan näringsverksamhet som en egen näringsverksamhet. Ändringen är en anpassning till etableringsfriheten som gäller inom EU och EES.

Bakgrunden till ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.7.

15 kap.

10 §

I *första stycket* höjs beloppsgränsen från 600 kronor till 1 500 kronor. Intäkter och kostnader behöver inte tas upp om mellanskillnaden är högst 1 500 kronor.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 7.1.3.

16 kap.

20 a §

Ändringen i paragrafen innebär att avdragsrätten för lantmäteriförrättningsutgifter inte längre är beroende av om omarronderingen är ett rationaliseringsförvärv. Sådana utgifter vid omarronderingar ska alltid dras av omedelbart.

Förslaget behandlas närmare i 7.2.6.

17 kap.*4 a §*

Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till ett visst belopp. Genom ändringen höjs beloppet från 5 000 kronor till ett halvt prisbasbelopp.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

18 kap.*4 §*

Utgifter för inventarier av mindre värde får i vissa fall dras av omedelbart. Ändringen i *andra stycket* innebär att för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut höjs värdet för direktavdrag från ett halvt prisbasbelopp till ett prisbasbelopp. För övriga, dvs. de näringsidkare som inte upprättar förenklat årsbokslut, är värdet fortfarande ett halvt prisbasbelopp.

Bestämmelsen behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

13 §

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut får göra direktavdrag för inventarier om avskrivningsunderlaget uppgår till ett visst belopp. I *första stycket* höjs beloppet för direktavdrag från 5 000 kronor till ett halvt prisbasbelopp.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

21 kap.*9 §*

Första stycket ändras med anledning av att reglerna om rationaliseringsförvärv vid skogsavdrag slopas. I stycket anges det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av som skogsavdrag under innehavstiden, dvs. avdragsutrymmet.

Reglerna om det högsta belopp som får dras av för ett visst beskattningsår finns i ett nytt *andra stycke*. Avdragsbeloppet har höjts för förvärvsåret och de fem följande beskattningsåren till vad som tidigare gällde vid rationaliseringsförvärv. Efter det femte beskattningsåret efter förvärvsåret sjunker avdragsbeloppet till hälften av sådan skogsintäkt. De sammanlagda skogsavdragen får dock inte överstiga avdragsutrymmet.

Det tidigare andra stycket har nu flyttats till ett nytt *tredje stycke* med vissa följdändringar med anledning av att reglerna om rationaliseringsförvärv slopas.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 7.2.6.

9 a §

Paragrafen är ny. Enligt *första stycket* ska det avdragsutrymme för skogsavdrag som inte utnyttjas under förvärvsåret sparas till nästa beskattningsår.

Den skattskyldige ska i deklarationen beräkna och redovisa avdragsutrymmet. Skatteverket ska fastställa beloppet. Om hela utrymmet utnyttjas redan under förvärvsåret finns inget återstående utrymme att beräkna. Om det finns ett fastställt avdragsutrymme ska ett nytt återstående avdragsutrymme beräknas för näringsverksamheten om skogsavdrag görs eller om det återstående avdragsutrymmet förändras, t.ex. vid generationsskiften. Eftersom skogsavdraget inte hänförs till viss fastighet utan till hela näringsverksamheten ska det sammanlagda avdragsutrymmet för näringsverksamheten beräknas utifrån gjorda skogsavdrag, förändringar i fastighetsinnehavet m.m.

Bakgrunden till förslaget behandlas närmare i avsnitten 7.2.6 och 8.3.2.

10 §

Första stycket upphävs eftersom bestämmelserna om rationaliseringsförvärv slopas när det gäller skogsavdrag.

Bakgrunden till ändringarna behandlas närmare i avsnitt 7.2.6.

15 §

Paragrafens *första stycke* upphävs som en följdändring av att bestämmelserna om rationaliseringsförvärv i 10 § första stycket upphävs.

Bakgrunden till ändringarna behandlas närmare i avsnitt 7.2.6.

26 kap.

2 §

Ett nytt *tredje stycke* införs i paragrafen. Bestämmelsen korresponderar med 45 kap. 5 §. Återföring ska endast ske när en kapitalvinst ska beskattas. När en slutgiltig avyttring sker av fastigheten ska de avdrag som tidigare inte har återförts till beskattning, på grund av att ersättningen inte har överstigit 35 000 kronor, återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 7.3.2.

3 §

Paragrafen ändras med anledning av att stickåret flyttas fram från år 1952 till år 1996 i 45 kap. 28 och 29 §§.

Bakgrunden till ändringarna behandlas närmare i avsnitt 7.4.4.

7 §

I paragrafen införs ett nytt *första stycke*. Där regleras hur stor del av skogsavdraget som ska anses hänförlig till den avyttrade fastigheten. En proportionering ska därvid göras.

Exempel: En skogsägare som innehar tre skogsfastigheter avyttrar en av fastigheterna. Före avyttringen uppgick skogsägarens totala areal av produktiv skogsmark till 300 hektar. Den avyttrade fastighetens areal av produktiv skogsmark uppgår till 100 hektar. Skogsägaren har tidigare erhållit skogsavdrag med 600 000 kronor. Efter avyttringen innehar skogsägaren 200 hektar produktiv skogsmark. Det innebär att 1/3 av den produktiva skogsmarken har avyttrats. Av tidigare erhållet skogsavdrag om 600 000 kronor ska 1/3 dvs. 200 000 kronor återföras till beskattning.

I det *andra stycket*, som tidigare var paragrafens första stycke, regleras hur återföringsbeloppet ska beräknas om bara en del av fastigheten avyttras. Återföring av värdeminskningssavdrag m.m. beräknas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. I stycket anges också, vilket är nytt, att återföringsbeloppet vid avyttring av en ideell andel av fastigheten ska beräknas genom en proportionering.

Tredje stycke är nytt. Där i anges att om ersättningen är högst 35 000 kronor vid en delavyttring m.m. enligt 45 kap. 5 § ska återföringen som belöper sig på den avyttrade delen göras när hela fastigheten har avyttrats.

Förslaget behandlas närmare i avsnitten 7.3.1 och 7.3.2.

30 kap.

1 §

Ändringarna i paragrafens *första stycke* är föranledda av att bestämmelserna om periodiseringsfond i första hand endast ska gälla för juridiska personer. Reglerna om företagsfond gäller för fysiska personer, jfr 32 a kap. 1 §. Fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §, omfattas dock inte av reglerna om företagsfond. Av stycket framgår att dessa i stället omfattas av reglerna om periodiseringsfond. Fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster får göra avdrag för avsättning och ska återföra periodiseringsfonderna under samma villkor som i dag gäller för juridiska personer. Fysiska personer som är medlemmar i en europeisk ekonomisk intressegruppering omfattas inte heller av reglerna om företagsfond utan omfattas i stället av reglerna om periodiseringsfond på samma sätt som motsvarande juridiska personer. Av punkten 7 till övergångsbestämmelserna framgår dock att dessa fysiska personer inte ska ta upp någon schablonintäkt enligt reglerna i 30 kap. 6 a § för de avsättningar som har gjorts till periodiseringsfond före ikraftträdandet.

Ändringen i *andra stycket* innebär att begränsat skattskyldiga artister, idrottsmän och artistföretag som är bosatta i en stat utanför EES undantas från bestämmelserna om periodiseringsfond om

de är juridiska personer. Sådana fysiska personer är redan i dag undantagna.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.7.

5 §

Ändringen är föranledd av att reglerna om periodiseringsfond nu endast gäller för juridiska personer och för sådana fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster eller som är medlemmar i en europeisk ekonomisk intressegruppering, jfr kommentaren till 1 §. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får i stället tillämpa reglerna om företagsfond i 32 a kap. Några särskilda regler för juridiska personer behövs därför inte i kapitlet.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.7.

6 a och 7 §§

Se kommentaren till 5 § ovan.

32 a kap.

Kapitlet är nytt och innehåller reglerna för den nya företagsfonden.

1 §

I paragrafens *första stycke* finns en upplysning om att kapitlet innehåller bestämmelser om avdrag för avsättning till företagsfond. Avdraget är frivilligt och någon avsättning ska inte göras i bokföringen, utan endast i deklarationen.

Andra stycket anger vilka som omfattas av reglerna om företagsfond. De som omfattas är enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag eller i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I *tredje stycket* avgränsas tillämpningsområdet ytterligare genom att vissa näringsidkare undantas från bestämmelserna i andra

stycket. För den som utnyttjar reglerna om förenklad räntefördelning i 33 kap. är det enligt styckets *första punkt* inte möjligt att utnyttja reglerna om företagsfond.

Enligt *andra punkten* gäller bestämmelserna om företagsfond inte heller för näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering, förkortad EEIG. En EEIG kan närmast liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Av 5 kap. 2 § framgår att vad som sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om en EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Det finns dock några undantag i IL där reglerna om handelsbolag och dess delägare inte ska tillämpas på en EEIG, bl.a. reglerna om räntefördelning i 33 kap. Fysiska personer som är medlemmar i en EEIG omfattas i stället av reglerna om periodiseringsfonder på samma sätt som motsvarande juridiska personer, se 30 kap. 1 §.

Av *tredje punkten* följer att bestämmelserna om företagsfond inte heller gäller för begränsat skattskyldiga artister, idrottsmän och artistföretag som är bosatta i en stat utanför EES. Dessa begränsat skattskyldiga fysiska personer omfattas däremot av bestämmelserna om företagsfond om de är bosatta inom EES.

I *fjärde punkten* undantas fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § från tillämpningsområdet för reglerna om företagsfond. Sådana fysiska personer omfattas i stället av reglerna om periodiseringsfonder på samma sätt som motsvarande juridiska personer, se 30 kap. 1 §.

Förslagen behandlas i avsnitt 6.3.7.

2 §

I paragrafen anges att i fråga om svenska handelsbolag är det delägarna, och inte bolaget, som gör avsättningarna och att avdraget beräknas för varje delägare för sig. Samma sak gäller för andelar i sådana delägarbeskattade juridiska personer inom EES som enligt 1 § andra stycket omfattas av reglerna.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.3.6.

3 §

Paragrafen definierar vad som avses med fördelningsbar inkomst. Med fördelningsbar inkomst avses näringsverksamhetens resultat före avdrag för räntefördelning och avsättning till företagsfond. Utgångspunkten är det skattemässiga resultatet i näringsverksamheten som ska ökas och minskas med vissa angivna poster. Den del av den fördelningsbara inkomsten som inte räntefördelas eller sätts av till företagsfond beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.1.2.

4 §

Av *första stycket* framgår att avdrag för avsättning till företagsfond högst får göras med 40 procent av den fördelningsbara inkomsten.

I *andra stycket* finns särskilda regler om ytterligare avdrag för avsättning till företagsfond om den fördelningsbara inkomsten helt eller delvis utgörs av skogsintäkter på grund av skogsskador. Det handlar om sådana intäkter som har sin grund i stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelser som medfört att en betydande del av skogen måste avverkas i förtid. Denna högre avsättningsmöjlighet motsvarar vad som tidigare gällde vid avsättning till skogsskadekonto.

Tredje stycket innehåller en definition av uttrycket "skogsbruk". Stycket motsvarar den upphävda 21 kap. 22 §.

Förslagen behandlas närmare i avsnitt 6.3.6.

5 §

I paragrafen anges det maximala sammanlagda beloppet för avdragen för räntefördelning och avsättning till företagsfond. Beloppet begränsas av den fördelningsbara inkomsten. Om näringsidkaren under samma beskattningsår har gjort avdrag för räntefördelning får de sammanräknade avdragsbeloppen för räntefördelning och företagsfond inte överstiga den fördelningsbara inkomsten enligt 3 §.

Fonden får inte heller uppgå till högre belopp än som motsvarar det kapitalunderlag som fastställdes vid beskattningsårets utgång.

Syftet med denna bestämmelse är att säkerställa att det i näringsverksamheten finns tillgångar motsvarande fonden.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.3.6.

6 §

Av paragrafen framgår att kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång. Näringsverksamhetens årsbokslut ligger till grund för beräkning av kapitalunderlaget. I vissa fall måste kapitalunderlaget justeras. Endast sådana tillgångar och skulder som enligt 13 kap. 7 och 8 §§ räknas till näringsverksamheten ska ingå i kapitalunderlaget. Ingår andra tillgångar och skulder i årsbokslutet måste kapitalunderlaget minskas respektive ökas. Näringsidkaren måste även minska kapitalunderlaget för tillskott till näringsverksamheten som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalunderlaget. Till sådana tillskott som minskar kapitalunderlaget hör t.ex. pengar som näringsidkaren tillfört verksamheten i slutet av ett år och sedan får tillbaka efter årsskiftet. I 7–13 §§ finns ytterligare bestämmelser som påverkar beräkningen av kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare. Av punkterna 11–13 till övergångsbestämmelserna finns också bestämmelser som påverkar kapitalunderlaget under en övergångsperiod.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

7 §

I paragrafen anges att som skuld räknas även avdrag som gjorts vid beskattningen till ersättningsfond. Detta gäller oavsett om avsättningen till ersättningsfond har bokförts i räkenskaper eller inte, se 31 kap. 3 §.

En motsvarande bestämmelse har tidigare funnits vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning i den nu upphävda 33 kap. 11 §.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

8 §

Vad som avses med en tillgångs skattemässiga värde framgår av 2 kap. 31–33 §§. En motsvarande bestämmelse fanns tidigare vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i den upphävda 33 kap. 12 §.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

9 §

Vid äldre fastighetsinnehav är anskaffningsvärdet lågt och som alternativ för fastigheter som är kapitaltillgångar och har förvärvats före den 1 januari 1991 får anskaffningsutgiften i stället för det skattemässiga värdet enligt 8 § bestämmas till viss del av taxeringsvärdet för år 2010, enligt *första stycket*. Samma metod att beräkna hur stor del av taxeringsvärdet som ska reduceras har tillämpats som utredningen om reformerad företagsbeskattning använde sig av, se SOU 1989:34 s. 353.

I *andra stycket* anges att värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som vid någon av 1999–2010 års taxeringar uppgått till minst 10 procent av del av taxeringsvärdet ska minska beloppet som fastställts enligt *första stycket*.

Utöver vad som anges i *andra stycket* ska hänsyn inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före 2010, enligt *tredje stycket*.

En motsvarande bestämmelse fanns tidigare vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i 33 kap. 13 § som nu slopats.

Alternativregeln för värdering av fastigheter behandlas närmare i avsnitt 6.2.3.

10 §

Paragrafen innehåller en skälighetsregel som under angivna förutsättningar ska användas i stället för 9 § för att fastställa en fastighets anskaffningsutgift. Bestämmelsen är utformad i enlighet med den bestämmelse som gällde vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i den upphävda 33 kap. 13 § *tredje stycket*. Det är marknadsvärdet på de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 2010 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs som ska

utgöra utgångspunkt för skälighetsbedömningen. Bestämmelsen kan t.ex. användas om fastighetens värde minskats till följd av brand eller andra orsaker.

Alternativregeln för värdering av fastigheter behandlas närmare i avsnitt 6.2.3.

11 §

Av paragrafen framgår att andelar i svenska handelsbolag inte får räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Det gäller oavsett om andelen är kapitaltillgång eller lagertillgång hos den enskilde näringsidkaren. Det beror på att andelen i sig berättigar till avdrag för avsättning till företagsfond enligt 14 och 15 §§. Motsvarande bestämmelse har tidigare funnits vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i 33 kap. 9 §. Inte heller andelar i sådana delägarbeskattade juridiska personer inom EES som enligt 1 § andra stycket omfattas av reglerna får räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

12 §

Vid beräkning av kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare ska hänsyn inte tas till fordringar och skulder som avser skatter och avgifter. Vilka skatter och avgifter som avses är uppräknade i paragrafen. Bestämmelsen har tidigare funnits vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i den upphävda 33 kap. 10 §.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

13 §

Av paragrafen framgår att bestämmelser om hur kapitalunderlaget ska fördelas mellan makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet finns i 60 kap. 11 §. Motsvarande bestämmelser har funnits vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning i 33 kap. 18 § och för expansionsfond i 34 kap. 11 §.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

14 §

Av *första stycket* framgår att med kapitalunderlaget för fysiska personer som är delägare i handelsbolag avses delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen vid beskattningsårets utgång. Har delägaren gjort tillskott under beskattningsåret i annat syfte än att öka kapitalet i bolaget ska den justerade anskaffningsutgiften minska.

I *andra stycket* anges att den justerade anskaffningsutgiften ska beräknas enligt 50 kap. 5 §.

Av *tredje stycket* framgår att om andelen är lagertillgång är andelens skattemässiga värde kapitalunderlaget. Värdet ska dock minska med lämnade kapitaltillskott som inte är varaktiga. Motsvarande bestämmelser har tidigare funnits vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning och för expansionsfond i 33 kap. 19 § och 34 kap. 13 §.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

15 §

Av paragrafen framgår att kapitalunderlaget för andelar i sådana delägarbeskattade juridiska personer inom EES som enligt 1 § andra stycket omfattas av reglerna beräknas på motsvarande sätt som för delägare i svenska handelsbolag.

Kapitalunderlaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

16 §

En schablonintäkt som motsvarar ränta ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet av den som har gjort avdrag för avsättning till företagsfond. Schablonintäkten beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut. Schablonintäkten beräknas på totala avsättningen till företagsfond vid beskattningsårets ingång. Bestämmelsen är utformad på liknande sätt som schablonintäkten för periodiseringsfonden i 30 kap. 6 a §.

Enligt punkt 14 till övergångsbestämmelserna är schablonintäkten höjd det första beskattningsåret som reglerna tillämpas.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.3.5.

17 §

Av *första stycket* framgår att företagsfonden ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet under vissa omständigheter som anges i 18–20 §§.

I *andra stycket* anges att företagsfonden i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet.

18 §

Av paragrafen framgår att den del av företagsfonden som överstiger taket för hur hög fonden får vara ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen har utformats med den tidigare bestämmelsen för expansionsfond i den upphävda 34 kap. 15 § som förebild.

Reglerna om återföring behandlas i avsnitt 6.3.3.

19 §

Av paragrafen framgår i vilka fall en enskild näringsidkare är skyldig att återföra företagsfonden till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare för expansionsfonden i den upphävda 34 kap. 16 §.

Reglerna om återföring behandlas i avsnitt 6.3.3.

20 §

I paragrafen anges att en delägare i ett svenskt handelsbolag är skyldig att återföra företagsfonden till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet om någon av de händelser som uppräknas i paragrafen inträffar. En motsvarande bestämmelse fanns tidigare för expansionsfonden i den upphävda 34 kap. 17 §.

Reglerna om återföring behandlas i avsnitt 6.3.3.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om överföring av hela eller del av företagsfonden till en annan enskild näringsidkare i samband med arv, testamente, gåva eller bodelning.

I *första stycket* anges i vilka situationer företagsfonden kan övertas. Vid gåva eller bodelning ska parterna skriftligen avtala om övertagandet och vid arv eller testamente ska mottagaren skriftligen förklara sig överta fonden.

Enligt *andra stycket* krävs att reelltillgångar överförs till mottagaren. Vad som avses med reelltillgångar framgår av 27 §. Som reelltillgångar räknas inte kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar. Reelltillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minskat med värdet på övertagna skulder, ska motsvara värdet på den övertagna fonden. Företagsfonden får tas över till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i överlåtarens näringsverksamhet.

Hur värdet på reelltillgångarna ska beräknas framgår, enligt *tredje stycket*, av 8–10 §§, se kommentarerna till dessa paragrafer.

Av *sista stycket* framgår hur den övertagna fonden ska behandlas hos övertagaren. Fonden behandlas på samma sätt som om avsättningen för denna hade gjorts av övertagaren det beskattningsår som avdraget faktiskt hänför sig till. Det innebär också att det är övertagaren som ska beskattas för räntan (schablonintäkten) på fonden enligt 32 a kap. 16 §.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare för periodiseringsfond respektive expansionsfond i de upphävda 30 kap. 12 a § och 34 kap. 18 §.

I avsnitt 6.5.1 behandlas i vilka fall företagsfonden får tas över.

22 §

I paragrafen anges när en företagsfond får föras över från enskild näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag. Som första villkor för överföring gäller enligt *första stycket* dels att den skattskyldige överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till handelsbolaget, dels att han eller hon innehar eller i samband med över-

låtelsen förvärvar en andel i bolaget. Vad som avses med realtillgångar framgår av 27 §. Dessutom ska den skattskyldige begära att företagsfonden inte ska återföras.

Av *andra stycket* framgår att delägaren anses ha gjort avsättningarna såsom delägare i handelsbolaget. Motsvarande bestämmelse om expansionsfond fanns tidigare i den upphävda 34 kap. 19 §.

I avsnitt 6.5.1 behandlas i vilka fall företagsfonden får tas över.

23 §

Enskilda näringsidkare får möjlighet att under vissa förutsättningar överföra näringsverksamheten eller en verksamhetsgren till ett aktiebolag utan att avsättningen till en företagsfond behöver tas upp till beskattning hos den fysiska personen.

Enligt *första stycket* ska näringsidkaren lämna tillskott till aktiebolaget som motsvarar företagsfonden. Företagsfonden, eller del av den, upphör genom överföringen. Samtidigt ska det överförda beloppet behandlas som periodiseringsfond hos aktiebolaget. Avsättningen anses vara gjord det beskattningsår då överföringen sker. Fonden ska återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret efter överföringen gjordes enligt 30 kap. 7 §.

Andra stycket hänvisar till 48 kap. 12 § där det anges att tillskottet enligt första stycket inte ska räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i de upphävda 30 kap. 11 § och 34 kap. 20 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.1.

24 §

En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag kan under liknande förutsättningar som gäller för enskilda näringsidkare i föregående paragraf överföra näringsverksamheten till ett aktiebolag. Se kommentaren till den paragrafen. En motsvarande bestämmelse fanns tidigare för periodiseringsfonder i den upphävda 30 kap. 12 §.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.5.1.

25 §

I paragrafen regleras möjligheten att föra över en företagsfond från en handelsbolagsdelägare till en annan. Detta kan enligt *första stycket* bara ske genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Paragrafen är en motsvarighet till den möjlighet som enskilda näringsidkare har enligt 21 §.

I *andra stycket* begränsas rätten att överta fonden till ett belopp som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften beräknad enligt 50 kap. Företagsfonden får inte heller övertas med större belopp än som motsvarar 133 procent av den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret.

Enligt *tredje stycket* är utgångspunkten för begränsningen i fråga om andelar som är lagertillgångar i stället det skattemässiga värdet.

I *sista stycket* föreskrivs att om en fond förs över från en handelsbolagsdelägare till en annan ska den som övertar fonden anses ha gjort avsättningarna för den.

En motsvarande bestämmelse för expansionsfond fanns tidigare i den upphävda 34 kap. 21 §.

I avsnitt 6.5.1 behandlas i vilka fall företagsfonden får tas över.

26 §

Företagsfonden kan föras över från ett handelsbolag till en enskild näringsverksamhet. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reallgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. får deläggarens företagsfond hänförlig till handelsbolaget i stället anses vara hänförlig till deläggarens enskilda näringsverksamhet enligt *första stycket*. Vad som avses med reallgångar framgår av 27 §.

I *andra stycket* anges att om en fond tas över ska den som övertar fonden anses ha gjort avsättningarna och avdragen för den i sin enskilda näringsverksamhet. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare för periodiseringsfonder respektive expansionsfonder i 30 kap. 13 § och 34 kap. 22 § IL.

I avsnitt 6.5.1 behandlas i vilka fall företagsfonden får tas över.

27 §

I paragrafen definieras uttrycket reallgångar. Tidigare fanns en motsvarande bestämmelse i den upphävda 34 kap. 23 §. Vad som avses med kreditinstitut framgår av 2 kap. 4 a §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.5.1.

33 kap.

1 §

Ett nytt *första stycke* har lagts till i paragrafen som anger att kapitlet reglerar fullständig och förenklad räntefördelning. Ändringarna i *andra* och *tredje styckena* (tidigare första och andra styckena) innebär att bestämmelserna om räntefördelning ska gälla för samma krets av näringsidkare som bestämmelserna om företagsfond, jfr kommentaren till 32 a kap. 1 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.5.

1 a §

I paragrafen som är ny finns regler för tillämpningsområdet för förenklad räntefördelning. En enskild näringsidkare får inte ha ett negativt eget kapital i näringsverksamheten om han eller hon vill tillämpa bestämmelserna om förenklad räntefördelning. För delägare i handelsbolag är kravet på motsvarande sätt att delägaren inte får ha en negativ justerad anskaffningsutgift. Detsamma gäller för delägare i sådana delägarbeskattade juridiska personer inom EES som enligt 1 § andra stycket omfattas av reglerna.

Förslagen behandlas närmare i avsnitt 6.4.4.

2 §

Ändringar görs i paragrafen med anledning av att reglerna om negativ räntefördelning slopas och att den positiva räntefördelningen har ersatts av fullständig och förenklad räntefördelning. I förtydligande syfte har ordet fördelningsbelopp ersatts av ordet räntefördelningsbelopp, se kommentaren till 7 §.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas i avsnitten 6.4.2 och 6.4.3.

3 §

I paragrafen anges hur räntefördelningsbeloppet ska beräknas vid fullständig räntefördelning. Procentsatsen som ska läggas till statslåneräntan vid beräkning av räntefördelningsbeloppet har sänkts till 4,8 procentenheter. I förtydligande syfte har ordet fördelningsbelopp ersatts av ordet räntefördelningsbelopp, se kommentaren till 7 §.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas närmare i avsnitten 6.2.5, 6.4.2 och 6.4.7.

5 §

I paragrafen anges att räntefördelningsbeloppet begränsas av storleken på den fördelningsbara inkomsten, Räntefördelningsbeloppet kan också begränsas av gjord avsättning till företagsfond eftersom båda åtgärderna sammanlagt inte får uppgå till högre belopp än fördelningsbar inkomst.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas närmare i avsnitten 6.2.5 och 6.4.6.

5 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges det högsta räntefördelningsbeloppet vid förenklad räntefördelning. Både för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag gäller att räntefördelningsbeloppet varken får uppgå till ett högre belopp än den fördelningsbara inkomsten eller överstiga ett halvt prisbasbelopp för en och samma fysiska person. Vad som avses med fördelningsbar inkomst framgår av 32 a kap. 3 §.

Andra stycket utgör ett undantag från första stycket när det gäller hur många belopp en fysisk person får fördela. Antalet avdragsbelopp som får räntefördelas beror på hur många näringsverksamheter den fysiska personen bedriver som enskild näringsidkare eller delägare i

handelsbolag enligt 14 kap. 12 och 13 §§. Antalet räntefördelningsbelopp är alltså avhängigt av antalet näringsverksamheter.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en särreglering för det fall näringsverksamheten bedrivs i handelsbolagsform av närstående som avses i 2 kap. 22 §. Sådana delägare i samma handelsbolag betraktas som en delägare.

Vidare anges i *sista stycket* att paragrafen även gäller för delägare i sådana delägarbeskattade juridiska personer inom EES som enligt 1 § andra stycket omfattas av reglerna. Dessa behandlas således på samma sätt som handelsbolagsdelägare vid tillämpning av paragrafen.

Förslagen behandlas närmare i avsnitt 6.4.4.

6 §

Av paragrafen framgår att räntefördelningen är frivillig vilket tidigare även gällde för den positiva räntefördelningen.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.4.6.

7 §

Ändringarna i paragrafen beror på att bestämmelserna om negativ räntefördelning slopas och att räntefördelningsbeloppet endast kan sparas vid fullständig räntefördelning.

I paragrafens *andra stycke* regleras möjligheten att behålla sparat räntefördelningsbelopp både vid övergång från fullständig till förenklad räntefördelning och tvärtom. Näringsidkare som använder reglerna om förenklad räntefördelning kan dock inte spara något nytt räntefördelningsbelopp eftersom det endast är vid tillämpning av reglerna om fullständig räntefördelning som det finns en möjlighet att spara. Det räntefördelningsbelopp som en näringsidkare har försvinner dock inte vare sig vid ikraftträdandet av de nya reglerna om räntefördelning eller då näringsidkaren byter mellan de olika möjligheterna till räntefördelning, jfr punkten 8 till övergångsbestämmelserna. Både för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag gäller att räntefördelningsbeloppet vid förenklad räntefördelning varken får uppgå till ett högre belopp än den fördelningsbara inkomsten eller överstiga ett halvt prisbasbelopp för en och samma fysiska person. Denna begränsning medför att den

som tillämpar reglerna om förenklad räntefördelning inte kommer ha möjlighet att använda sig av det sparade räntefördelningsbeloppet. Däremot kan det nyttjas om näringsidkaren byter till fullständig räntefördelning.

Vidare anges det i paragrafen att sparade räntefördelningsbelopp ska beräknas. Det innebär att beloppet ska beräknas och redovisas av den skattskyldige och att Skatteverket ska fastställa beloppet i samband med beslut om slutlig skatt för det beskattningsår som det sparade beloppet uppkommit. Därefter ska Skatteverket fastställa beloppet varje år som det sparade räntefördelningsbeloppet förändras. Med förändras avses även förändringar enligt 7 a §. Av punkten 9 till övergångsbestämmelserna framgår att sparade räntefördelningsbelopp ska beräknas, dvs. fastställas, första gången i samband med att räntefördelningsbelopp dras av. I paragrafen har även begreppet sparade fördelningsbelopp bytts ut mot sparade räntefördelningsbelopp. Någon skillnad i sak är inte avsedd utan det är endast ett förtydligande för att skilja det från fördelningsbar inkomst.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas i avsnitten 6.4.6 och 8.3.1.

7 a §

Av första stycket framgår att sparade fördelningsbelopp helt eller delvis får tas över i samband med att hela eller delar av näringsverksamheten övertas genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Detta gäller oavsett om den näringsidkare som övertar beloppet tillämpar reglerna om fullständig eller förenklad räntefördelning. Jämför kommentaren till 7 § där det framgår att sparade räntefördelningsbelopp får föras över vid övergång mellan systemen med fullständig och förenklad räntefördelning.

I tredje stycket har hänvisningen till definitionen av reelltillgångar följtändrats till 32 a kap. 27 §.

I förtydligande syfte har ordet fördelningsbelopp ersatts av ordet räntefördelningsbelopp i paragrafen, se kommentaren till 7 §.

Förslagen behandlas i avsnitt 6.4.6.

7 b §

Paragrafen är ny och reglerar under vilka förutsättningar sparad räntefördelningsbelopp får föras över till sparad utdelningsutrymme vid byte av företagsform, dvs. från enskild näringsverksamhet till aktiebolag. Eftersom det är en överföring till sparad utdelningsutrymme kan det endast röra sig om aktiebolag som är fåmansföretag i vilket andelsägaren har kvalificerade andelar. Vad som avses med fåmansföretag framgår av 56 kap. 2 § och i 57 kap. 4 § anges vad som avses med kvalificerad andel i ett fåmansföretag.

Av *första stycket* framgår att det sparade räntefördelningsbeloppet endast kan överföras till sparad utdelningsutrymme på andelar i ett nybildat fåmansföretag eller annat fåmansföretag som inte tidigare har bedrivit verksamhet av något slag (lagerbolag). Syftet med denna begränsning är att förhindra att redan upparbetade vinster i ett fåmansföretag tas i anspråk för utdelning till det nya högre gränobeloppet, som blir en följd av att det sparade utdelningsutrymmet höjts genom överföringen.

Av *andra stycket* framgår att om inte samtliga reallgångar övergår får sparad räntefördelningsbelopp endast föras över till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i den tidigare näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med reallgångar avses här samma som i bestämmelserna om företagsfond, jfr kommentaren till 32 a kap. 27 §. Om exempelvis 50 procent av reallgångarna i näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen övergår får endast 50 procent av det sparade räntefördelningsbeloppet föras över.

Tredje stycket hänvisar till att det finns ytterligare bestämmelser om sparad räntefördelningsbelopp som överförts till sparad utdelningsutrymme i 57 kap. 13 och 15 a §§. Den senare paragrafen reglerar två situationer som föranleder att sparad utdelningsutrymme ska minskas med ett belopp som motsvarar det sparade räntefördelningsbelopp som har förts över och som inte har utnyttjats, se kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.5.2.

8 §

I paragrafen anges att kapitalunderlaget vid avdrag för fullständig räntefördelning är detsamma som för avsättning till företagsfond. Se kommentarerna till angivna paragrafer.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

39 kap.

26 §

Ändringen i *första punkten* innebär att om avkastningen av kapital överstiger 1 500 kronor ska hela avkastningen tas upp.

Paragrafen kommenteras närmare i avsnitt 7.1.3.

39 a kap.

14 §

Sista strecksatsen hänvisar nu till hela 30 kap. om periodiseringsfonder. Fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § får, på den inkomst som de ska beskattas för, göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ska numera behandlas som motsvarande juridiska personer, jfr kommentaren till 30 kap. 1 §.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.7.

42 kap.

9 §

Paragrafen har ändrats med anledning av att negativ räntefördelning har slopats och att ordet fördelningsbelopp i förtydligande syfte har ersatts av ordet räntefördelningsbelopp, se kommentaren till 33 kap. 7 §.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.4.2.

29 §

I *första stycket* görs en ändring motsvarande den i 39 kap. 26 §. Om avkastningen överstiger 1 500 kronor ska således hela avkastningen tas upp.

Förslaget kommenteras närmare i avsnitt 7.1.3.

34 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att underskott av näringsverksamhet bedriven av en näringsidkare inom EES ska dras av med 70 procent det beskattningsår då näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten. Om underskottet avser självständigt bedriven näringsverksamhet utanför EES innebär bestämmelsen även fortsättningsvis att detta inte får dras av. Ändringen är en anpassning till etableringsfriheten som gäller inom EU och EES.

Bestämmelsen behandlas närmare i avsnitt 5.7.

45 kap.

5 §

I paragrafen har beloppet för när kapitalvinsten omedelbart ska tas upp till beskattning höjts från 5 000 kronor till 35 000 kronor. En annan ändring är att om ersättningen överstiger 35 000 kronor ska den del av kapitalvinsten som hänför sig till betald kontant-ersättning tas upp till beskattning från första kronan.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas vidare i avsnitt 7.1.1.

6 §

En ny bestämmelse införs om att kapitalvinster bara ska tas upp om engångsersättningen överstiger 10 000 kronor. Hela kapitalvinsten ska då tas upp från första kronan. Beloppsgränsen 10 000 kronor ersätter det schabloniserade omkostnadsbeloppet på 5 000 kronor som tidigare fanns i 24 § tredje stycket.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas vidare i avsnitt 7.1.2.

24 §

Tredje stycket i paragrafen upphävs med anledning av att en ny bestämmelse införs i 6 § andra meningen vilken ska ersätta detta stycke.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas i 7.1.2.

28 §

Den schabloniserade kapitalvinstberäkningen som föreskrivs i paragrafen ska tillämpas på samma sätt som tidigare. Dock har det så kallade stickåret flyttas fram till år 1996 och procenttalet sänkts till 100, dvs. till hela taxeringsvärdet.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 7.4.4.

29 §

Paragrafen ändras med anledning av att stickåret ändras från 1952 till 1996.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 7.4.4.

48 kap.

12 §

Paragrafen ändras med anledning av att avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ersätts av en möjlighet till avsättning till företagsfond enligt 32 a kap. I 32 a kap. 23 och 24 §§ ges möjlighet att överföra företagsfonden från enskild näringsverksamhet respektive handelsbolag till ett aktiebolag, på liknande sätt som periodiseringsfonder tidigare kunde överföras. Paragrafen innebär att tillskott i samband med överföring av företagsfond inte får räknas in i omkostnadsbeloppet för aktierna. Syftet med bestämmelsen är bl.a. att

säkerställa att den skattskyldige inte får göra avdrag för tillskottet när han eller hon avyttrar aktierna i bolaget.

Bakgrunden till ändringen i paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.5.1.

50 kap.

5 §

Paragrafen har justerats på grund av att negativ räntefördelning och avdrag för avsättning till expansionsfond har slopats.

Bakgrunden till ändringarna i paragrafen behandlas närmare i avsnitten 6.2.5 och 6.3.2.

57 kap.

13 §

Tredje stycket är nytt och har införts på grund av att det införts en möjlighet att överföra sparade räntefördelningsbelopp till sparade utdelningsutrymme i 33 kap. 7 b §, se kommentaren till den bestämmelsen.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.5.2.

15 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* regleras två situationer som föranleder att sparade utdelningsutrymme ska minskas med ett belopp som motsvarar det sparade räntefördelningsbelopp som har förts över enligt 33 kap. 7 b § och som inte har utnyttjats. Enligt 10 § 2 räknas det sparade utdelningsutrymmet upp med statslåneräntan med tillägg av tre procentenheter varje år. Denna uppräknings görs även på det sparade utdelningsutrymme som härrör från ett sparade räntefördelningsbelopp som överförts. Det sparade utdelningsutrymme ska således minskas med det till sparade utdelningsutrymme överförda beloppet uppräknat enligt 10 § 2 till den del det uppräknade utdelningsutrymme inte har utnyttjats efter överföringen.

Den första situationen inträffar om den fysiska personen som har gjort en överföring enligt 33 kap. 7 b § överläter sina andelar i aktiebolaget inom en femårsperiod efter överföringen. Detta innefattar även benefika överlåtelse. En delägars överlåtelse påverkar naturligtvis endast den delägars sparade utdelningsutrymme.

Den andra situationen är om aktiebolaget inom en femårsperiod efter överföringen förvärvar andelar i ett annat av ägaren eller någon närstående ägt företag.

Av *andra stycket* framgår att det sparade utdelningsutrymme som har uppkommit tidigast ska anses ha utnyttjats först. Eftersom överföringen enligt 33 kap. 7 b § endast får ske till ett nybildat aktiebolag eller ett aktiebolag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet är det sparade utdelningsutrymme som har uppkommit vid överföringen det sparade utdelningsutrymme som har uppkommit först. Det innebär att om det har uppkommit nytt sparad utdelningsutrymme efter överföringen och utdelningsutrymme har utnyttjats ska det som omfattades av överföringen anses ha utnyttjats först. Som framgår av första stycket måste även hänsyn tas till den uppräknings som görs av det sparade utdelningsutrymme enligt 10 § 2.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.2.

60 kap.

11 §

Paragrafen har följändrats med anledning av att avdrag för expensionsfond slopas och ersätts av avdrag för företagsfond samt att det har införts en fullständig räntefördelning med samma kapitalunderlag som företagsfonden.

Förslaget i paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.2.5.

66 kap.

19 §

Paragrafens andra stycke har följändrats på grund av att reglerna om avsättning till skogskonto slopas.

Se närmare i avsnitt 6.3.2.

21 §

Paragrafen har följdändrats till följd av att reglerna om periodiseringsfonder och expansionsfonder slopas för fysiska personer. I stället införs regler om företagsfond. Om en företagsfond återförs exempelvis för att näringsidkaren eller handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet kan återföringen anses utgöra ackumulerad inkomst.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.3.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 om inte annat följer av punkterna 2–14. För perioden efter den 1 januari 2016 fram till de nya bestämmelserna ska börja tillämpas ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas om inte annat följer av de övriga punkterna.

Punkterna två och tre anger vilka bestämmelser som fortfarande ska tillämpas på medel som satts in på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet. För de medel som är insatta på dessa konton vid ikraftträdandet ska de äldre bestämmelserna om uttag gälla samt bestämmelserna om i vilka fall medlen ska tas upp som intäkt. Under övergångstiden kommer det även vara möjligt att föra över skogskontomedel vid generationsskiften enligt den upphävda bestämmelsen i 21 kap. 41 §.

Av *fjärde punkten* framgår att de äldre bestämmelserna om rationaliseringsförvärv fortfarande ska gälla för rationaliseringsförvärv som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2016, dvs. före ikraftträdandet.

Enligt *femte punkten* ska Skatteverket fastställa avdragsutrymmet för skogsavdrag första gången när skogsavdrag görs efter ikraftträdandet.

I *sjätte punkten* anges att medel som avsatts till periodiseringsfond före de nya reglerna om företagsfond och räntefördelning ska börja tillämpas ska återföras till beskattning enligt äldre regler. Reglerna om återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfond kan således komma att tillämpas under en sexårsperiod efter

ikraftträdandet för de näringsidkare som inte längre kommer att få göra några nya avsättningar till periodiseringsfond.

Sjunde punkten har införts för att fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster endast ska behöva ta upp en schablonintäkt för avsättningar som har gjorts i enlighet med de nya reglerna. Detsamma gäller för fysiska personer som är medlemmar i en europeisk ekonomisk intressegruppering.

Åttonde punkten anger att sparade fördelningsbelopp enligt de äldre bestämmelserna får behållas vid övergången till det nya systemet för räntefördelning, men kallas då sparade räntefördelningsbelopp vilket begrepp har samma innebörd som sparade fördelningsbelopp, jfr kommentaren till 33 kap. 7 §.

Nionde punkten anger att Skatteverket ska fastställa sparade räntefördelningsbelopp första gången ett räntefördelningsbelopp dras av efter ikraftträdandet. Detta gäller även för sparade räntefördelningsbelopp som uppkommit före ikraftträdandet.

Enligt *tionde punkten* ska 60 procent av det belopp som är avsatt till expansionsfond vid ikraftträdandet föras över till företagsfond till den del den motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden. Det beloppet ska anses vara avsatt till företagsfond vid ingången av beskattningsåret. Något ytterligare avdrag ska inte göras för avsättningen. Någon återföring av avsättningen ska inte göras vare sig av de 60 procent som förs över till företagsfonden eller av de resterande 40 procenten. Eftersom en återföring inte ska ske ska inte heller ett belopp motsvarande expansionsfondsskatten tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Om inte 60 procent av expansionsfonden motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden får bara den del som täcks av kapitalunderlaget överföras. Mellanskillnaden ska återföras till beskattning och expansionsfondsskatten hänförlig till denna del ska tillgodoräknas.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska vid överföringen öka anskaffningsvärdet på sin andel i handelsbolaget med ett belopp som motsvarar expansionsfonden minskat med den expansionsfondsskatt som belöper sig på expansionsfonden.

Elfte punkten anger att pengar som är avsatta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska minska enskilda näringsidkares kapitalunderlag för företagsfond och räntefördelning.

Enligt *tolfte punkten* ska vid beräkningen av kapitalunderlaget periodiseringsfonder räknas som skuld i näringsverksamheten.

Trettonde punkten anger att övergångsposten helt ska upphöra att gälla om tio år. Posten ska fasas ut under en tioårsperiod med en tiondel per år av övergångspostens värde då reglerna börjar tillämpas. Det första beskattningsåret ökas kapitalunderlaget med nio tiondelar av övergångspostens värde vid införandeåret. Året därefter ska kapitalunderlaget ökas med åtta tiondelar och ytterligare ett år senare med sju tiondelar av värdet. Om övergångsposten har ett värde om 500 vid införandeåret ska kapitalunderlaget ökas med 450 ($500 \times 9/10$) det första beskattningsår som reglerna börjar tillämpas. Det andra beskattningsåret ökas kapitalunderlaget med 400, det tredje med 350 osv. till dess att övergångsposten har minskat till noll.

I *fyrtionde punkten* regleras att procentsatsen under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet ska vara 186 i stället för 72 vid beräkningen av schablonintäkten för företagsfonden. En tillfälligt högre schablonintäkt tas således ut det första beskattningsåret som de nya reglerna tillämpas på den företagsfond som vid beskattningsårets ingång förts över från en expansionsfond.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 9.

11.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

22 kap.

6 §

I paragrafens tredje stycke har beloppsgränsen för att lämna kontrolluppgift höjts till 1 500 kr, vilket är en följd av den ändring som har gjorts i 42 kap. 29 § inkomstskattelagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 7.1.3.

49 kap.

14 a §

Paragrafen är ny. En skattetilläggsregel införs för det fall att en oriktig uppgift lämnats om ett sparat skogsavdragsutrymme eller räntefördelningsbelopp som ska fastställas.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 8.3.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ikraftträdandebestämmelsen anger att lagen träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för tid före ikraftträdandet.

Särskilda yttranden

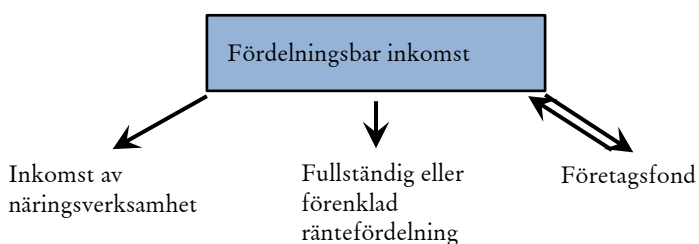
Särskilt yttrande från experterna

Annika Fritsch, Richard Hellenius,

Bengt-Owe Palmgren, Urban Rydin och Ulla Werkell

Utredningens förslag

Huvudförslaget är ett system som utgår från ett nytt samlat begrepp kallat fördelningsbar inkomst. Denna ska kunna disponeras på tre olika sätt, räntefördelas, sättas av till företagsfond eller beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Negativ räntefördelning ska slopas. Två modeller för att beräkna positiv räntefördelning föreslås, fullständig respektive förenklad. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag föreslås inte längre få göra avsättning till periodiseringsfond.



Enligt vår bedömning ger utredningens förslag i denna del förenklingsvinster samtidigt som det förenklade systemet ger utrymme för att åstadkomma en relativt hög grad av neutralitet i beskattningen. Det vill säga möjligheterna till sparande av vinstmedel i företaget och att inkomsten i företagarledet delas upp och beskattas antingen som arbetsinkomst eller kapitalinkomst. Vad som

nedan sägs om enskilda näringsidkare gäller i förekommande fall även för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Utredningens arbete

Utredningen har haft i uppdrag att utvärdera och försöka förenkla skattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Att kontinuerligt utvärdera regler är viktigt och en sådan översyn är därför välkommen.

Grunden till det föreslagna systemet lades redan tidigt i utredningens arbete i nära samarbete med oss näringslivsrepresentanter. Utöver detta har vi också på ett tidigt stadium fört fram ett flertal andra förslag till förenklingar och förbättringar. Detta har enligt vår uppfattning sammantaget tidigt genererat ett bra underlag för att utredningen skulle kunna presentera ett betänkande med betydelsefulla och okontroversiella förslag till förenklingar och förbättringar. Det betänkande som utredningen nu lämnar har dock enligt vår uppfattning dessvärre brister i flera avseenden, huvudsakligen beroende på begränsade resurser och tid. Vi hade därför gärna sett att utredningen hade begärt och fått förlängd tid.

Vi ställer oss positiva till de tankar som ligger bakom utredningens förslag och ansatsen att förenkla systemet. Det är ur flera synpunkter viktigt med ett system som är tydligt och enkelt att tillämpa och utredningens förslag är ett steg i rätt riktning. Det måste dock även beaktas att dagens system i huvudsak fungerar väl ur ett neutralitetsperspektiv.

I direktiven anges att utredningen ska undersöka om reglerna används i den omfattning det är möjligt och om så inte är fallet undersöka orsaken till detta. En sådan sammanhållen utvärdering har utredningen inte gjort, trots påpekanden från oss. Det är en klar brist eftersom de förenklingsförslag som ska läggas fram enligt direktiven ska baseras på de slutsatser som kan dras av utvärderingen.

Vi kan också konstatera brister i analysen av vilka konsekvenser de olika förslagen får för berörda företagare. En viktig uppgift för utredningen borde givetvis ha varit att väga för- och nackdelar av förändringarna mot varandra. En sådan utvärdering hade enligt vår uppfattning behövt inkludera en analys av såväl helheten som

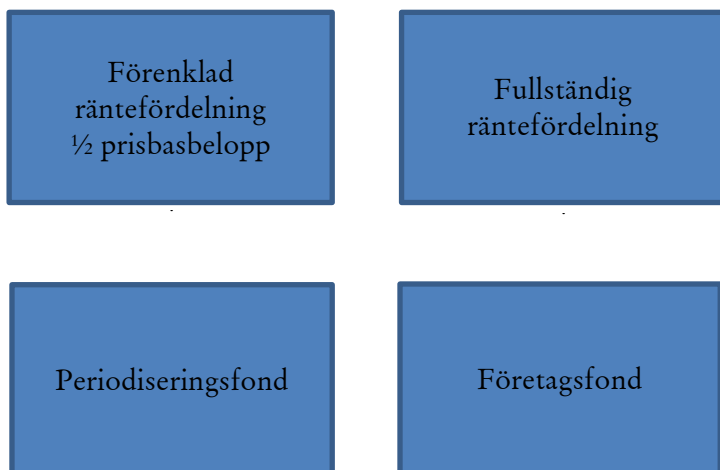
delarna av förslagen och att man då vägt betydelsena av neutralitet, förenkling, kostnad och risken för icke avsedd skatteplanering mot varandra.

Synpunkter på några enskilda delar i förslaget

Synpunkter ur de minsta företagens perspektiv

De minsta företagen som saknar kapitalunderlag av någon omfattning, skulle genom förslaget att avskaffa periodiseringsfonden förlora en enkel och väl fungerande metod för resultatutjämning. Det skulle innebära en onödig försämring för denna grupp. Vi anser att periodiseringsfonden bör finnas kvar för de minsta och att den ska kunna kombineras med förenklad räntefördelning. För verksamheter av lite större omfattning skulle förslaget om fullständig räntefördelning i kombination med företagsfond dock innebära en välkommen förenkling i förhållande till dagens regler.

Detta skulle i praktiken ge följande valmöjligheter



Sett ur det enskilda företagens synvinkel skulle en sådan ordning inte vara särskilt betungande, man tillämpar ju endast ett av systemen och det torde vara ganska naturligt för de flesta företag vilket som passar. Ett byte mellan alternativen behöver inte heller vara komplicerat, särskilt med tanke på att avsättningar och sparade

fördelningsbelopp bör kunna förtryckas av Skatteverket. Vid byte skulle avsättning till periodiseringsfond respektive företagsfond kunna återföras till fördelningsbar inkomst varefter ny avsättning blir möjlig i det andra alternativet.

Utredningens förslag om införande av förenklad räntefördelning är ett viktigt och välkommet första steg till förenkling av systemet med räntefördelning. Men vi anser att nivån, 0,5 prisbasbelopp, cirka 22 200 kronor är alltför låg. Som jämförelse uppgår den förenklingsregel som finns för avkastning på kvalificerade andelar i fåmansbolag till 2,75 inkomstbasbelopp, cirka 155 000 kr. Data ur företagsdatabasen FRIDA för år 2010 visar att drygt 77 procent av aktiva delägare i fåmansbolag använde förenklingsregeln. Det skulle kunna vara en lämplig utgångspunkt för kalibrering av nivån i en förenklingsregel även för enskilda näringsidkare. På motsvarande sätt som för delägare i fåmansföretag bör det också för enskilda näringsidkare vara möjligt att spara outnyttjade fördelningsbelopp, även vid förenklad räntefördelning.

Fördelningsbelopp bör alltså kunna sparas och utnyttjas ett senare år både vid fullständig och vid förenklad räntefördelning som gjorts i egen näringsverksamhet, liksom när verksamhet eller verksamhetsgren har överförts från en enskild näringsverksamhet till annan enskild näringsverksamhet eller till handelsbolag.

Uppgift om sparade fördelningsbelopp, avsättning till företagsfond respektive periodiseringsfond bör kunna förtryckas av Skatteverket i de deklarationsunderlag som skickas ut till näringsidkarna. Därmed skulle en sådan lösning inte heller bli svårt att hantera för de minsta företagen.

Synpunkter ur de något större företagens perspektiv

För något större verksamheter är betydelsen av regler som baserar sig på de allmänna beskattningsprinciperna mer central. Detta gäller särskilt reglerna om räntefördelning och expansionsfond. Dagens regler har tillkommit utifrån önskemål om att skapa ökad neutralitet med den beskattning som gäller för aktiebolag.

En grundtanke bakom reglerna om positiv räntefördelning är att ge även enskilda näringsidkare möjlighet att få avkastning som hän-

för sig till beskattat/tillskjutet kapital enkelbeskattad som kapitalinkomst. Systematiskt motsvarar räntefördelningen aktieägarens utdelning på aktiekapitalet och ränta på kapital som lånas ut till bolaget.

Dagens avsättning till expansionsfond syftar till att ge en möjlighet till beskattning likvärdig den som gäller för vinstmedel som behålls i aktiebolag. Avsättningen medför att vinstmedel som inte tas ut för privat konsumtion beskattas med en skattesats motsvarande bolagsskattesatsen.

Reglerna om positiv räntefördelning och expansionsfond fyller en central funktion i beskattningen. De skapar förutsättningar för en principiellt korrekt beskattning och skapar neutralitet gentemot företag som drivs i aktiebolagsform.

I betänkandet föreslås betydande förändringar av dessa regler. Bland annat föreslås ett gemensamt kapitalunderlag för beräkning av räntefördelning och för företagsfonden som beräknas vid årets utgång. Detta är en bra förenkling. Samtidigt slopas ett antal justeringsposter som komplicerar beräkningarna i dag. I en del fall fungerar detta bra men i andra fall leder det till problem. Bland annat föreslås att det inte längre ska göras skillnad mellan, å ena sidan, kapital som har tagits ut för privat konsumtion och å andra sidan, kapital som har konsumerats av underskott i näringsverksamheten. Att underskott uppstår är fullt naturligt och vanligt förekommande. Det gäller särskilt företag i en uppbyggnads- eller expansionsfas, i samband med ändrat konjunkturläge, eller branscher med speciella produktionsförutsättningar. Enligt vår uppfattning ska kapitalunderlaget enbart reduceras för kapital som har tagits ut ur näringsverksamheten för privat konsumtion, däremot inte för underskott i verksamheten. Utredningens förslag i denna del skulle urholka neutraliteten och funktionaliteten i systemet på ett sätt som inte på något sätt motsvarar den begränsade förenklingsvinsten och borde därför inte ha lagts fram.

I betänkandet föreslås att räntefördelningsräntan ska sänkas från statslåneräntan ökad med 6 procentenheter, till statslåneräntan ökad med 4,8 procentenheter. Det främsta skälet synes vara ett behov av att finansiera förslagen. Räntefördelningen ska skapa neutralitet med de möjligheter aktiebolagsformen erbjuder. Aktiebolagsformen ger möjligheter att få marknadsmässig ränta på lånat kapital enkelbeskattad. Det är viktigt för skattesystemets legi-

timitet och för viljan till investeringar i näringslivet att vad som motsvarar en marknadsmässig och riskspeglad ränta beskattas utifrån dessa principer. Det är inte mindre riskfyllt att bedriva enskild näringsverksamhet än aktiebolag – i princip är det tvärt om, eftersom näringsidkaren står den ekonomiska risken med hela sin förmögenhet. Enligt vår uppfattning leder förslaget i denna del till ett principiellt felaktigt resultat.

Räntebeläggning av företagsfonden

I dagsläget är avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare av förenklingsskäl inte räntebelagd. I betänkandet föreslås att avsättning till den nya företagsfonden ska räntebeläggas, något som enligt vår uppfattning skulle kunna medföra allvarliga problem som inte har beaktats. Ett av syftena med införandet av systemet med periodiseringsfond var att skapa utrymme för resultatutjämning bakåt i tiden. För aktiebolag är sådana avsättningar numera räntebelagda, vilket har fått kritik då det medför att många bolag avstår från att göra avsättningar och att funktionen av förlustutjämning kommit att urholkas. Om en utförlig analys visar att det krävs en begränsning av företagsfonden, och alternativen står mellan en tidsspärr och räntebeläggning, anser vi att alternativet med tidsspärr borde ha övervägts och utretts vidare.

Generationsskiften och övergång till aktiebolag

Det är viktigt att byte av företagsform och generationsskiften kan genomföras utan att hindras av skatteregler. Det är en naturlig utveckling att växande företag övergår till aktiebolag och ett enkelt byte av företagsform blir än viktigare när man som i detta betänkande lämnar förslag som i vissa delar urholkar neutraliteten.

Utredningen har haft att väga behovet av förenklingar mot värdet av den neutralitet som dagens regler ger. En möjlighet att skapa utrymme för förenklingar hade varit att ytterligare utreda möjligheterna att undanröja kvarvarande hinder för övergång från enskild näringsverksamhet till aktiebolag. På så sätt hade näringsidkare som prioriterar de funktioner dagens regler fyller kunnat ges ökad möjlighet att övergå till aktiebolag – som även fortsätt-

ningsvis erbjuder dessa funktioner. Enligt vår uppfattning har dessa möjligheter utretts i allt för begränsad utsträckning.

Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår genom benefikt fång till en annan fysisk person eller till ett aktiebolag i samband med en ombildning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen får mottagaren helt eller delvis ta över företagsfond. Detta är ett bra och nödvändigt förslag. Om en verksamhetsgren överläts begränsas dock övertagandet av förhållandet mellan överförda och icke överförda realtillgångar. Eftersom kravet på övertagande av företagsfond villkoras av de övertagna tillgångarnas storlek bör även proportioneringen baseras på tillgångarna inte enbart på realtillgångarna.

Personalvårdsförmåner

Även om företagsbeskattningen i stora drag är neutral i dagsläget, finns det fortfarande brister som är svåra att motivera och förstå och därför ofta leder till fel. Det gäller exempelvis kostnader för personalvårdsförmåner som motion och friskvård, som är avdragsgill för anställd personal men inte för näringsidkaren själv. Denna bristande neutralitet vållar irritation och är även ett komplicerande inslag i skattesystemet. Vi har därför i ett tidigt skede av utredningen framfört att detta bör rättas till. Vi anser att utredningen borde ha presenterat ett förslag som undanröjer problemet genom att kostnader för sådan personalvård för enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag skattemässigt behandlas på motsvarande sätt som för anställd personal, med avdragsrätt och utan förmånsbeskattning.

Skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto

Utredningen föreslår att reglerna om skogskonto och skogsskadekonto ska upphöra. Någon djupare analys av konsekvenserna har emellertid inte gjorts. Inte minst den stora branden i Västmanland och de tidigare stormarna Per och Gudrun visar på behovet av en sådan.

Utredningens förslag i denna del innebär att avverkningar i framtiden riskerar att bli skattemässigt drivna i stället för att ske på det långsiktigt lämpligaste sättet. Detta blir framför allt effekten för de som övertar fastigheter vid generationsskifte. Ett av syftena bakom nuvarande skogskontoregler är vidare att möjliggöra en avräkning av senare års kostnader för skogsvårdsåtgärder mot tidigare inbetalda skogslikvider. Denna möjlighet begränsas om utredningens förslag genomförs. Förslaget att slopa dagens avdragsnivå på 60 procent för skogsintäkter i form av upplåtande av avverkningsrätter ger också incitament att avverka själv, vilket ur samhälls- synpunkt inte är bra.

De särskilda omständigheter t.ex. i form av mycket långa verksamhetstider från plantering till avverkning som skiljer skogsbruket från andra näringsgrenar måste beaktas vid utformningen av ett förenklat system. Få näringsgrenar arbetar vidare under så turbulenta förhållanden som skogsbruket bland annat genom påverkan av yttre omständigheter som stormar, bränder och insektsangrepp. Utredningen konstaterar också i sin konsekvensanalys att många skogsbrukare kommer att slå i taket vid en jämförelse mellan dagens regler och de maximala avsättningsmöjligheterna till företagsfond.

För de med upphovsmannaintäkter gäller i dag att de kan sätta in hela denna intäkt på upphovsmannakonto. Med de föreslagna reglerna skulle denna avsättningsmöjlighet minska till 40 procent. Detta är en mycket stor ändring men trots detta saknas en analys av effekterna för denna grupp. Enligt vår uppfattning är således inte heller dessa förslag tillräckligt utredda.

Avslutande synpunkter

Sammanfattningsvis är vi positiva till många av de tankar som ligger bakom utredningens förslag liksom till ansatsen att förenkla och därigenom förbättra dagens system. Brist på tid och resurser har dock lett till att varken det föreslagna systemet eller andra av oss föreslagna reformer har kunnat beredas i tillräcklig omfattning. Detta har fått till följd att de förslag som läggs fram inte i alla delar är genomarbetade på ett sätt som vore önskvärt. Det är samtidigt mycket angeläget att med utgångspunkt från förslagen i betänkandet och de synpunkter vi här framför utveckla och fördjupa

utvärderingen, analysera effekter och avvägningar samt utreda vissa delar vidare så att relevanta förenklingar och förbättringar av skattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag kan genomföras skyndsamt.

Särskilt yttrande från experten Ann Ireholm

Skatteverket instämmer i utredningens utgångspunkt att förenkla skattereglerna, undvika snedvridningar och minska oönskad skatteplanering genom att skapa neutralitet. Huvudförslaget, ett förenklat neutralt skattesystem, med företagssparande skapar en bra överblick och innebär förenklingsvinster. Flera av förslagen har p.g.a. tids- och resursbrist inte blivit tillräckligt genomarbetade. Nedan följer särskilda yttranden avseende delar av betänkandet.

Avdrag för egenavgifter

I betänkandetexten föreslår utredningen att bestämmelserna om egenavgifter behålls oförändrade. Skatteverket vidhåller inlämnat förslag som innebär förenklingsvinster särskilt genom att ingen avstämning av egenavgifterna behöver göras. Förslaget innehåller förenklingsvinster som att;

- Oavsiktliga fel minskar. Ett vanligt exempel är att schablonavdrag yrkas men den som deklarerar missar att fylla i schablonavdrag/påförda avgifter från föregående år alternativt gör avstämningen av egenavgifter med felaktiga belopp. Att rätta dessa fel medför kostnader för den enskilde och Skatteverket. Förvärvsinkomsten kan dessutom bli för låg om inte rättelse görs och den enskilde kan lida rättsförlust.
- Den enskilde behöver inte själv ta reda på vilken procentsats som ska tillämpas, vilken kan avvika år från år. Dagens lagtext uttrycker att schablonavdrag ska medges med högst 20 procent eller 25 procent. I dagens system måste den enskilde anpassa sitt schablonavdrag bl.a. efter sin ålder för att avdraget inte ska bli för högt eller för lågt. Är du född 1988 eller senare får du göra ett schablonavdrag med 14 procent på överskottet eftersom du då betalar lägre avgifter. Betalar du endast ålderspensionsavgift, född 1938–1948, är schablonavdraget 10 procent. Driver du passiv näringsverksamhet får du göra ett schablonavdrag med högst 20 procent.
- Vid omräkning kan rätt belopp för egenavgifterna räknas fram och medges avdrag för vid det år som omräkningen avser, i

stället för att Skatteverket i vissa fall behöver ompröva flera år på grund av avstämningen av egenavgifterna. Det är mycket vanligt med omräkningar vid t.ex. omprövning, revision- och skönstaxering. Vid omräkning påverkas egenavgifterna. Se följande exempel; År 4 görs en skönmässig höjning av inkomsten för år 1. Schablonavdrag för egenavgifter medges. År 2 ska näringsidkaren återföra schablonavdraget för egenavgifter år 1. Det innebär att även deklarationen för år 2 behöver omprövas eftersom den skattskyldige nu är berättigad till ett högre schablonavdrag. Det kan i sin tur innebära samma påverkan på egenavgifterna för år 3 som då också måste omprövas. Att behöva ompröva flera år på grund av avstämningen av egenavgifterna är en kostnad för den skattskyldige och för Skatteverket. Det kan även få andra konsekvenser för den skattskyldige eftersom förvärvsinkomsten ändras. Det ska även noteras att bestämmelserna om egenavgifter innebär att avdrag för debiterade egenavgifter medges först när debitering sker vilket innebär att i ovanstående exempel medges avdrag för egenavgifterna först år 4 dvs. det år höjningsbeslutet fattas. Eftersom debiteringen avser alla år, kan beloppet bli högt och det kommer inte motsvaras av något schablonavdrag. Det finns då risk för att det inte kan utnyttjas av den enskilde på ett bra sätt.

- I samband med att en enskild näringsverksamhet avslutas ett visst år uppkommer en avstämningspost att deklarerera för efterföljande år. Anta att en näringsverksamhet upphört under 2013. Den enskilde yrkar ett schablonavdrag i deklarationen vid beskattningen 2014. Efterföljande år sker en avstämning, varvid schablonavdraget ska återföras och föregående års påförda egenavgifter ska dras av. Om inte schablonavdragets storlek anpassas så att det motsvarar det belopp som påförs vid beskattningen 2014 så kan en intäktspost eller kostnadspost uppkomma även för efterföljande beskattningsår. Med Skatteverkets förslag slipper den enskilde deklarerera små avstämningsposter efterföljande år.
- Uppgiftslämnandet underlättas om antalet rutor blir färre i deklarationsblanketten.
- Det belopp som den enskilde redovisar till Skatteverket kan också redovisas till Försäkringskassan som själv kan räkna fram

den slutliga sjukpenninggrundande inkomsten genom att ta hänsyn till exakt rätt belopp för egenavgifter.

Utredningens invändning mot förslaget är att det leder till rättsosäkerhet för den enskilde när denne själv behöver ta fram förvärvsinkomsten. Skatteverkets uppfattning är att förslaget ökar rättssäkerheten för den enskilde eftersom rätt avgift tas ut och förvärvsinkomsten därigenom blir rätt från början. Det eventuella merarbete det innebär för den enskilde att via hemsidan, e-leg eller skatteuträkningsbroschyr, själv räkna fram sin förvärvsinkomst när så behövs ska ställas mot förslagets förenklingsvinster och inbesparade kostnader. Sammantaget blir det betydande förenklingsvinster med Skatteverkets förslag.

Aktiv näringsverksamhet

Utredningens förslag avser att förtydliga lagtexten för att förenkla bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv när en näringsidkares arbetsinsats är mindre än en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning. Utredningen menar att förslaget samtidigt innebär en kodifiering av Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis (RÅ 2002 ref. 15).

Genom förslaget införs nya rekvisit som ska prövas vid bedömningen av om det är aktiv eller passiv näringsverksamhet såsom, särskilda skäl, uteslutande eller så gott som uteslutande.

Skatteverkets bedömning är att förslaget kommer innebära nya tolkningsproblem varmed förenklingsvinsten med förtydligandet kan ifrågasättas. Skatteverkets uppfattning är att RÅ 2002 ref. 15 är ett "in casu fall". Det avser en skogsfastighet om cirka 30 hektar där ägaren utför allt det arbete som krävs dvs. 100 procent egenhändigt bedriver verksamheten i form av avverkning, röjning samt övrig skogsvård. Eftersom fastigheten är 30 hektar begränsas arbetstiden och domstolen menar att det inte hindrar att verksamheten ändå ses som aktiv. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att tydliga fall där en näringsidkares befattning av verksamheten närmast har karaktär av förmögenhetsförvaltning är innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan.

Utredningen menar att förarbetsuttalandena om koppling till tillgångsmassans storlek (balansomslutningen) har modifierats genom rättsfallet. Prövningen ska därför bara utgå från arbetsinsatsens storlek. Bevisbördan blir omvänd och presumtionen är aktiv näringsverksamhet. Skatteverkets uppfattning är att förslaget inte är en kodifiering av gällande rätt utan innebär en utvidgning av bestämmelserna avseende vad som är aktiv näringsverksamhet t.ex. kan förslaget komma att innebära att innehav av en näringsfastighet med mycket stor balansomslutning kan komma att ses som aktiv näringsverksamhet trots att förvaltningen av fastigheten kräver en liten arbetsinsats.

Utredningens uppdrag är att se över och förenkla skattelagstiftningen. Avsikten att förtydliga och förenkla bedömningen ska ställas mot de nya rekvisit som behöver prövas.

En utökning av omfånget av aktiv näringsverksamhet innebär bl.a. att fler får rätt till allmänt avdrag. Syftet med det allmänna avdraget är att underlätta nyföretagande. En näringsidkare ska kunna starta i liten skala för att sedan växa och övergångsvis bli hjälpt av det allmänna avdraget genom ett avdrag mot lön vilket minskar skatten. Som förslaget är skrivet kommer t.ex. ett förvärv av en lantbruksfastighet där syftet kan vara att skaffa sig jaktmarker i många fall att finansieras av det allmänna om den skattskyldige får allmänt avdrag för räntekostnader med full marginaleffekt de första fem åren. Förslaget leder även till att inkomster blir socialförsäkringsgrundande även när arbetsinsatsen är obetydlig i förhållande till inkomstens storlek. Förslaget har inte beaktats i de offentlig-finansiella beräkningarna. Skatteverkets uppfattning är att förslaget inte bör genomföras.

Terminer och optioner

Organisationsformen enskild näringsverksamhet utmärks av att det inte finns någon tydlig och kontrollerbar gränsdragning mellan näringsverksamhet och övrig privatekonomi. Utredningens förslag om att optioner och terminer ibland ska räknas till näringsverksamhet och ibland ska räknas till kapital innebär en ny gränsdragning som kan vara mycket svår att bedöma för skattskyldiga, Skatteverket och domstolar. Förslaget försvårar i stället för att för-

enkla skattereglerna. Förslaget ger också ökat utrymme för skatteplanering genom att det i praktiken kan öppna upp för kvittning mellan inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet. Det går t.ex. inte säkert att avgöra om en termin avseende euro är hänförlig till näringsverksamheten eller privat. Det finns risk för att systemet utnyttjas så att vinster/förluster placeras i det inkomstslag som för tillfället ger lägst beskattning.

Det pågår en snabb utveckling av olika standardiserade instrument på kapitalmarknaden. Utredningen väljer därför att begränsa lagförslaget till terminer och optioner som är lämpade för allmän omsättning. Trots begränsningen omfattas räntebärande instrument såsom ränteterminer, valuteterminer, råvarutermener, ränteeoption, råvaruoption och valutaoption. Många instrument omfattas av förslaget. Det är en stor förändring och svårt att överblicka konsekvenserna.

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

Eftersom förslaget leder till komplikationer, ökad rättsosäkerhet samt ökar utrymmet för skatteplanering är Skatteverkets uppfattning att det inte bör genomföras.

Taxeringsvärdet vid beräkning av alternativregeln för fastigheter flyttas fram från 1993 till 2010

För att kompensera för sänkt underlag för räntefördelning, vilket främst beror på att sparad räntefördelning tas bort som post i kapitalunderlaget, föreslår utredningen en ändring av alternativregeln för fastigheter från taxeringsvärdet 1993 till 2010.

Förslaget innebär inte någon förenklingsvinst utan medför administrativt merarbete för näringsidkaren eftersom nya uppgifter behöver tas fram och nya värden beräknas för den som ska redovisa ett kapitalunderlag.

Utredningens val av metod för kompensation kan enligt Skatteverket ifrågasättas. Av betänkandet framgår att näringsfastigheter utgör cirka 60 procent av tillgångarna i räntefördelningsunderlaget. Det sparade räntefördelningsbeloppet anses därför till klart övervägande del härstamma från verksamheter med innehav av näringsfastigheter. En kompensation lämnas genom att taxeringsåret i alternativregeln flyttas fram till år 2010. Procentsatserna för hur stor del av taxeringsvärdet som får användas har höjts. Förslaget innebär att det bara är innehavare av näringsfastigheter förvärvade före 1991 som kompenseras. Ett exempel på hur bestämmelsen kan slå; Två bröder, A och B, äger en hyresfastighet med hälften var. A förvärvade sin del 1990 och B förvärvade sin del 1991. Anskaffningsutgiften antas uppgå till 2 mkr (1 mkr för respektive del), taxeringsvärdet för fastigheten 1993 antas uppgå till 1 400 000 kr, taxeringsvärdet för 2010 antas uppgå till 5 400 000 kr. Genom den föreslagna bestämmelsen får A använda 83 procent av fastighetens taxeringsvärde för 2010 dvs. 2 241 000 kronor ($5\,400\,000 \text{ mkr} \times 83\% / 2$) medan B får använda fastighetens anskaffningsutgift dvs. 1 mkr. A:s kapitalunderlag ökar med 1 241 000 kronor (2 241 000 jämfört med 1 000 000).

Det är svårt att förstå varför A som förvärvar sin del 1990 ska få räkna upp sitt anskaffningsvärde på fastigheten medan B som förvärvade sin del 1991 får använda ett betydligt lägre värde som underlag för kapitalunderlaget. De har båda samma anskaffningsutgift och har tidigare fått räkna kapitalunderlag på en i princip lika stor anskaffningsutgift (värdeminskningssavdrag mm. undantas). Nu gynnas den ena framför den andra.

Syftet med bestämmelsen var ursprungligen att likna vid en form av övergångsbestämmelse som utjämnade skillnader mellan gamla och nya fastigheter genom att viss del av taxeringsvärdet för 1993 fick tillämpas för alla fastighetsägare. Om bestämmelsen ändras förlorar bestämmelsen sitt syfte dvs. som en hjälpregel för äldre innehav där värdena var låga vid ingången till det nya systemet. Som förslaget är utformat framstår det som att regeln gynnar äldre fastighetsägare på bekostnad av nya. Prisutvecklingen i sig är ett hinder för nyföretagande i branschen. Att ytterligare gynna befintliga ägare riskerar att få negativa effekter på nyföretagandet och konkurrenssituationen.

Den grundläggande principen för räntefördelning och företagsfond är att beräkningen ska baseras på beskattat kapital. Att införa en ökning av värdet på fastigheter utan avskattning strider också mot denna grundläggande princip.

Utredningens uppdrag är att se över och förenkla skattelagstiftningen. Förslaget innebär att många näringsidkare behöver ta fram nya värden på sina fastigheter. Det kan också ifrågasättas om det är en lämplig form av kompensation eftersom de som kompenseras för sparade räntefördelningsbelopp bara är innehavare av näringsfastigheter förvärvade före 1991. Förslaget är inte medräknat i de offentliga finansiella beräkningarna. Eftersom fastighetsprisindex under perioden 1993–2010 ökat från 175 till 537 bör det vara fråga om en betydande offentlig finansiell kostnad.

Övergångspost

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

Skälen till Skatteverkets uppfattning är främst förenkling men det ska även beaktas att övergångsposten är en särskild övergångsregel för de skattskyldiga som vid införandet av bestämmelserna om räntefördelning hade ett negativt eget kapital. Av förarbetena framgår att övergångsposten var tänkt som en undantagsbestämmelse med syfte att ge de skattskyldiga skälig tid för att stärka det egna kapitalet. Övergångsposten har inräknats i kapitalunderlaget

för räntefördelning i cirka 20 år och näringsidkarna har haft tid att stärka det egna kapitalet.

Den negativa räntefördelningen tas bort och därför finns inte längre något skäl att ha övergångsposten kvar. Ett negativt kapitalunderlag medför inte längre någon beskattning i näringsverksamheten.

Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme

Utredningens uppdrag är att förenkla skattereglerna. Förslaget att överföra sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme är en tillkommande komplikation. För att skydda mot kringgående krävs det komplicerade regler. Trots skyddsbestämmelser finns risk för missbruk och skattesystemets legitimitet kan skadas. Skatteverkets uppfattning är att förslaget kan komma att kringgå då reglerna inte täcker olika former av kringgåenden. Förslaget innebär ökade möjligheter att använda det sparade räntefördelningsbeloppet jämfört med i dag och bör därför beaktas i de offentligfinansiella beräkningarna. Skatteverkets uppfattning är att förslaget ligger utanför utredningens uppdrag och bör därför inte genomföras.

Övergångsregler för avsättningar till expensionsfond

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

De föreslagna reglerna innebär en skattelättnad för höginkomstagare och en skattehöjning för låginkomstagare. Se följande exempel: En höginkomstagare med en marginalskatteeffekt på cirka 68 procent har en expensionsfond på 100 000 kr. Genom det föreslagna regelverket kommer 40 000 kronor av expensionsfonden att upphöra. Detta innebär en skattevinst på 27 200 kronor vid en margineffekt på 68 procent ($40\,000 \times 0,68$). Samtidigt går höginkomstagaren miste om 22 000 kronor i expensionsfondsskatt.

Nettovinsten blir 5 200 kronor (27 200 – 22 000). En låginkomsttagare med en marginalskatteeffekt på 50 procent kommer göra en skattvinst på 20 000 kronor (40 000 x 0,50) och gå miste om 22 000 kronor i expansionsfondsskatt. Nettoförlusten blir 2 000 kronor (20 000 – 22 000).

Skatteverket har till utredningen lämnat ett enkelt förslag där en omedelbar återföring görs av expansionsfonden i sin helhet. Det innebär i princip ett korrekt resultat och den enskilde får tillbaka utlovad expansionsfondsskatt. Utöver den normala avsättningen till företagsfonden om 40 procent får ytterligare 20 procent av den återförda expansionsfonden sättas av till företagsfond, dvs. sammanlagt 60 procent. Vid den högsta marginaleffekten på cirka 70 procent blir skatten vid maximal avsättning till företagsfond 28 procent (= 0,7 x 0,4) vilket är något mer än den expansionsfondsskatt på 22 procent som återfås. Eftersom de flesta näringsidkare har en betydligt lägre marginaleffekt än 70 procent så kommer den expansionsfondsskatt som återfås överstiga egenavgiften och inkomstskatt på återföringen vid maximal avsättning till företagsfonden. En majoritet av de näringsidkare som satt av medel till expansionsfond har överskott av näringsverksamhet. Skatteverkets förslag bör därför inte påverka statens likvida medel på ett orimligt sätt.

Marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen, allframtidsupplåtelse

Utredningen föreslår justering av ett antal beloppsgränser som införts för att undanta småbelopp. Det är bra att ha förenklade regler för småbelopp. Skattefrihet strider mot allmänna skatterättsliga principer och bör undvikas av legitimitetsskäl. Ju högre belopp desto högre tröskeleffekt. Ersättningen bör därför inte vara skattefri utan beskattas enligt vedertagna principer men på ett så enkelt sätt som möjligt.

Skatteverkets förslag är att använda samma metod som för teckningsrätter, dvs. beloppet beskattas i sin helhet utan att omkostnadsbeloppet påverkas. Det är en enkel redovisning som vid fastighetsbildning och allframtidsupplåtelse bara kräver att ersättningen anges i deklarationen om den kontanta ersättningen understiger

35 000 kronor och 10 000 kr. Ett alternativt förslag är att omkostnadsbeloppet reduceras med den erhållna ersättningen.

Skogsavdrag och rationaliseringsförvärv

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

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

Dessa kompletterande justeringar skulle innebära:

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

Förenklingsvinster om skogsavdrag får göras utan tidsbegränsning. Skogsavdrag medges enligt dagens bestämmelse med 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. För

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

Utredningen bedömer att begreppet rationaliseringsförvärv kan vara kvar i bestämmelserna om ersättningsfond eftersom begreppet bara kommer tillämpas vid i ett fåtal fall per år. Skatteverkets uppfattning är att av förenklings skull bör begreppet utmönstras ur bestämmelserna om ersättningsfond. Det är inte motiverat att ha en särbestämmelse för ett fåtal fall.

Stickår

Förslaget om ändrat stickår med restriktionen om offentligfinansiell neutralitet bör enligt Skatteverkets mening inte genomföras, åtminstone inte i detta sammanhang. Givet restriktionen om offentligfinansiell neutralitet skulle förslaget innebära sänkt omkostnadsbelopp för cirka hälften av de skattebetalare som berörs av förslaget och höjt omkostnadsbelopp för övriga berörda. Eftersom dagens omkostnadsbelopp avser faktiska omkostnader skulle således cirka hälften av de som berörs av ändringen vid de nya reglerna få avdrag med mindre än sina faktiska omkostnader. En skattepliktig vinst kan således uppkomma även om skattebetalaren gjort en förlust. Det finns en betydande risk för att sådana regler inte skulle uppfattas som legitima. För att en förändring av stickåret ska uppfattas som legitim måste därför det sammanlagda omkostnadsbeloppet bli högre, vilket innebär en offentligfinansiell kostnad.

Såväl antalsmässigt som totalt beloppsmässigt skulle ändrat stickår främst beröra småhusägare och inte näringsidkare. Det talar för att frågan om ändrat stickår som innebär ett högre sammanlagt omkostnadsbelopp bör prövas inom ramen för bostadspolitiken och inte som en förenklingsfråga för näringsidkare. Enligt utredningens bedömning skulle offentligfinansiell neutralitet uppnås med ett stickår 1996 i stället för 1952 om anskaffningsutgiften får

beräknas som 100 procent av taxeringsvärdet 1996. Denna bedömning baseras dock bara på ett underlag avseende privatbostadsfastigheter och beaktar således inte de offentligfinansiella effekterna av ändrat stickår för näringsfastigheter inklusive förslaget om att näringsidkarna inte behöver återföra värdeminskings- och skogsavdrag gjorda före år 1996. Skatteverket har som en del av arbetet med detta särskilda yttrande gjort mer noggranna och utförliga beräkningar som inkluderar såväl privatbostadsfastigheter som näringsfastigheter. Baserat på dessa beräkningar gör Skatteverket bedömningen att offentligfinansiell neutralitet kräver att anskaffningsutgiften får beräknas till 69 procent och inte 100 procent av taxeringsvärdet 1996. En siffra på 69 procent i stället för 100 procent av 1996 års taxeringsvärde framstår allmänt som mera rimlig med hänsyn till att cirka hälften av berörda skattebetalare ska få höjd skatt genom regeländringen.

Skatteverkets bedömning är baserad på följande beräkningar. Skatteverkets beräkningar bygger på två olika metoder (metod 1 och 2). I metod 1 har vi tittat på försäljningar av fastigheter förvärvade före 1996 som har redovisats på blanketterna K5 (privatbostadsfastigheter) och K7 (näringsfastigheter) vid deklarationen 2013. Privatbostadsfastigheterna representerar 85 procent och näringsfastigheterna 15 procent av det totala antalet fastighetsförsäljningar under inkomståret 2012. Syftet har varit att se vad ett framflyttat stickår till 1996 får för påverkan på omkostnadsbeloppet vid försäljningen, eftersom det nya stickåret innebär att alla utgifter för ny-, till- och ombyggnad före 1996 bortfaller och att det högsta beloppet av faktiskt inköpspris och en viss procent av fastighetens taxeringsvärde 1996 blir fastighetens anskaffningsutgift. Vi har också tagit hänsyn till vilken inverkan det har att värdeminskingsavdrag, skogsavdrag m.m. före 1996 inte behöver återföras i inkomstslaget näringsverksamhet. Utgifter för ny-, till- och ombyggnad redovisas i en klumpsumma på blanketterna K5 och K7, utan möjlighet att se vilka år utgifterna är nedlagda. Därför har vi schablonmässigt fördelat de sammanlagda utgifterna över hela innehavstiden och tagit hänsyn till prisläget respektive år genom att göra en omräkning baserad på konsumentprisindex. Offentligfinansiell neutralitet uppnås för gruppen privatbostadsfastigheter enligt metod 1 om anskaffningsutgiften för privatbostadsfastigheter får beräknas som 98,2 procent av taxeringsvärdet 1996.

För gruppen näringsfastigheter uppnås inte offentligfinansiell neutralitet ens om anskaffningsutgiften får beräknas till 0 (noll) procent av 1996 års taxeringsvärde. Detta beror på det skattebortfall som uppkommer genom att värdeminskningssavdrag före 1996 inte behöver återföras. Om man i motsats till utredningsförslaget skulle återföra värdeminskningssavdrag även före 1996 uppnås offentligfinansiell neutralitet för gruppen näringsfastigheter om anskaffningsutgiften för näringsfastigheter får beräknas till 35,4 procent av taxeringsvärdet 1996.

Om procentsatsen ska vara densamma för privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter, och värdeminskningssavdrag före 1996 inte återförs i enlighet med utredningens förslag, så uppkommer offentligfinansiell neutralitet om anskaffningsutgiften får beräknas till 86,0 procent av taxeringsvärdet 1996 enligt metod 1. Det nya stickåret innebär då höjd skatt för gruppen privatbostadsfastigheter och sänkt skatt för gruppen näringsfastigheter.

Metod 2 bygger på utredningar av förbättringsutgifterna som gjordes på slumpmässigt utvalda deklARATIONER ÅR 2012 avseende privatbostadsfastigheter. Det är dock ytterst få av dessa deklARATIONER (26 stycken) som avser fastigheter förvärvade före 1996. Fördelen med metod 2 är att utredningarna ger korrekt information om vilka utgifter för ny-, till- och ombyggnad som avser tid före 1996 och som inte längre är avdragsgilla vid det nya stickåret medan metod 1 baseras på en schablonmässig fördelning av de sammanlagda utgifterna för ny-, till- och ombyggnad på tiden före och efter 1996. Metod 2 bör därför beaktas trots att antalet observationer är lågt. Enligt metod 2 uppkommer offentligfinansiell neutralitet för gruppen privatbostadsfastigheter om anskaffningsutgiften får beräknas till 60 procent av taxeringsvärdet 1996.

Eftersom de slumpmässigt utvalda deklARATIONERNA enbart avser privatbostadsfastigheter, och för att metod 2 ska kunna jämföras med metod 1, har en sammanvägning gjorts med gruppen näringsfastigheter enligt metod 1. Med denna sammanvägning uppnås en offentligfinansiell neutralitet enligt metod 2 om anskaffningsutgiften får beräknas till 52,8 procent av 1996 års taxeringsvärde. Hänsyn har då tagits till att värdeminskningssavdrag m.m. före år 1996 inte ska återföras.

Resultaten från metod 1 beräknas således ge offentligfinansiell neutralitet vid 86,0 procent av taxeringsvärdet 1996 för privat-

bostadsfastigheter och näringsfastigheter sammantaget. Motsvarande siffra enligt metod 2 uppgår till 52,8 procent. Med utgångspunkt från nu befintligt underlag gör Skatteverket bedömningen att de båda metoderna bör tillmätas lika stor vikt. Det innebär att offentligfinansiell neutralitet bäst uppnås om andelen sätts till 69 procent av taxeringsvärdet 1996. Som framgår är beräkningarna mycket osäkra och det är önskvärt att det görs mera utförliga och noggranna beräkningar för det fall att regeringen vill gå vidare med förslaget om ändrat stickår. Därvid kan det vara intressant att även beräkna den offentligfinansiella kostnaden vid högre andelar än den som ger offentligfinansiell neutralitet.

Kommittédirektiv 2012:116

Förenklad beskattning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag

Beslut vid regeringssammanträde den 15 november 2012

Sammanfattning

En särskild utredare ska utvärdera och försöka förenkla skatte-reglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Syftet med utvärderingen är att undersöka om reglerna används i den omfattning det är möjligt och om så inte är fallet undersöka orsaken till detta. I sammanhanget ska särskilt reglerna om räntefördelning och expansionsfonder uppmärksammas. Baserat på de slutsatser som kan dras av utvärderingen ska utredaren göra en översyn av reglerna och dels föreslå åtgärder i syfte att öka den faktiska utnyttjandegraden, om det skulle visa sig att reglerna är underutnyttjade, dels undersöka möjligheterna till förenklingar av de befintliga reglerna. Om det bedöms vara ett lämpligt alternativ, står det utredaren fritt att föreslå andra regler med motsvarande syfte som de befintliga. För samtliga förslag ska principen om neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer upprätthållas så långt det är möjligt.

Utredaren ska också, i den mån det bedöms som nödvändigt för att uppnå största möjliga förenkling och ett ändamålsenligt resultat, överväga enstaka frågeställningar inom bokföring och redovisning som kan ha betydelse för beskattningen av de aktuella företagsformerna.

Utredaren bör även överväga behovet av förändringar av skatteförfarandereglererna samt lämna behövliga författningsförslag med anledning av de förslag som lämnas i övrigt.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 oktober 2014.

Bakgrund

Beskattningen av enskilda näringsidkare utreddes under skattereformen

Genom 1990 års skattereform, som genomfördes i tre steg genom beslut under hösten 1989 samt under våren och hösten 1990, infördes ett i grunden förändrat skattesystem som kom att tillämpas från och med 1992 års taxering. En återkommande fråga inför och under arbetet med skattereformen var hur enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare skulle kunna ges skattemässiga villkor som är likvärdiga med de som gäller för företagare som driver sin näringsverksamhet genom aktiebolag. Betänkandet *Enskilda näringsidkare Översyn av skattereglerna* (SOU 1997:178) innehåller (i avsnitt 3) en sammanfattning av det arbete som bedrevs på detta område.

En ambition under arbetets gång var att så långt möjligt eftersträva regellikformighet mellan företagsformerna (se SOU 1991:100 s. 64). Utredningen om beskattning av inkomst hos enskilda näringsidkare och handelsbolag pekade i sitt betänkande *Neutral företagsbeskattning* (SOU 1991:100 s. 83) ut tre skillnader mellan enskilt bedriven näringsverksamhet och verksamhet som bedrevs genom aktiebolag. Dessa bestod i att överskott och underskott från olika verksamheter kunde kvittas mellan varandra i ett aktiebolag, att avkastning på kapital som en aktieägare lånat ut till sitt bolag enkelbeskattades som kapitalinkomst och att inkomst som återinvesteras i ett aktiebolag enkelbeskattades. Motsvarande möjligheter fanns inte för de enskilda näringsidkarna och handelsbolagsdelägarna.

Periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfond

Det fortsatta arbetet med dessa frågor mynnade så småningom ut i det som i bland kallas 1994 års skattereform. Därigenom kom alla inkomster från enskild näringsverksamhet att beräknas gemensamt, vilket medförde att överskott och underskott från olika verksamheter automatiskt kunde kvittas. Vidare infördes regler om periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfond som numera återfinns i 30, 33 respektive 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Reglerna om periodiseringsfonder gäller för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. Motsvarande regler gäller även för alla juridiska personer. Reglerna om räntefördelning och expansionsfond gäller dock endast enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare och infördes för att uppnå neutralitet mellan företagsformerna i de avseenden som tidigare nämnts.

För de enskilda näringsidkarnas och handelsbolagsdelägarnas del innebär reglerna om *periodiseringsfonder* att avdrag för avsättning till periodiseringsfond varje år får göras med 30 procent av årets positiva resultat. Detta avdrag ska återföras till beskattning i vissa situationer, bl.a. om verksamheten upphör, och senast sex år efter avsättningen.

Syftet med reglerna om *räntefördelning* var att göra det möjligt för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare att kunna "låna ut" pengar till näringsverksamheten på motsvarande sätt som en delägare i ett aktiebolag kan låna ut pengar till sitt aktiebolag och därmed erhålla marknadsmässiga räntebetalningar, som enkelbeskattas som kapitalinkomster. Således innebär positiv räntefördelning för den enskilda näringsidkarens del att det beräknas en schablonmässig avkastning på det egna kapitalet i näringsverksamheten. Denna avkastning flyttas sedan från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Den positiva räntefördelningen är frivillig. Negativ räntefördelning däremot är obligatorisk. Sådan ska göras om det egna kapitalet är negativt och innebär att näringsidkaren ska ta upp en inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som denne får avdrag med samma belopp i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar bl.a. till att avhålla näringsidkare från att förlägga privata lån till sin näringsverksamhet, där avdragseffekten för ränteutgifterna är

större. Om möjligheten till positiv räntefördelning inte används fullt ut ett år, kan det överskjutande beloppet sparas och utnyttjas kommande år, vilket sker genom att ett sparad fördelningsbelopp förs vidare till nästa år.

Reglerna om *expansionsfond* syftar till att göra det möjligt för enskilda näringsidkare att, likt delägare i aktiebolag, behålla enkelbeskattade vinstmedel i verksamheten. Reglerna, som är frivilliga att tillämpa, innebär att hela årets vinst får dras av för avsättning till expansionsfond. På avsättningen betalas en expansionsfondsskatt, som motsvarar bolagsskatten. Vad som därefter är kvar, ett belopp motsvarande 73,7 procent (100–26,3), måste motsvaras av eget kapital i näringsverksamheten för att avsättningen ska få göras. Så länge tillräckligt kapitalunderlag finns i verksamheten behöver fonden inte återföras, utan nya årliga avsättningar kan göras. Den enskilda näringsidkaren väljer själv när dessa ska återföras till beskattning. När det görs tillgodoräknas näringsidkaren vid debiteringen av skatt det belopp som tidigare har betalats i expansionsfondsskatt. Expansionsfonden kan föras över mellan olika företagsformer, t.ex. bilda ett eget kapital i samband med ombildning till aktiebolag. Syftet är att underlätta byte av företagsform.

De införda reglerna ansågs vara komplicerade

Som framgått syftar reglerna om räntefördelning och expansionsfond till att i olika avseenden ge enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare villkor som är likvärdiga med de som gäller för aktiebolagsägare.

Reglerna om räntefördelning innebär en slutlig skattelättnad i form av enkelbeskattning medan reglerna om expansionsfond inte innebär någon slutlig skattelättnad. Reglerna om expansionsfond innebär att i verksamheten behålla förvärvsinkomster inte beskattas fullt ut förrän senare, dvs. den skattskyldige får en skatte-kredit. Dessa ordningar har motiverats utifrån en jämförelse med aktiebolagen och deras ägare och baserar sig på underliggande ekonomiska sakförhållanden i näringsverksamheten.

Regelverken som sådana har emellertid - redan vid tillkomsten - kritiserats för att vara mycket komplicerade. Lagrådet ansåg att regleringen - med hänsyn till att den i huvudsak riktar sig till de

mindre företagen - låg nära gränsen för vad som kan accepteras i komplexitet (prop. 1993/94:50 s. 427).

Senast en övergripande översyn av reglerna gjordes var 1997

År 1997, tre år efter att de aktuella regelsystemen hade införts, sågs reglerna på nytt över av den s.k. Förenklingsutredningen (SOU 1997:178). Utredaren skulle utvärdera och se över regelsystemet för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. I direktiven (dir. 1996:78) uppgavs det nya systemet i grunden vara sunt, samtidigt som arbetet med att utvärdera och så långt som möjligt förenkla regelsystemet för näringsidkare och handelsbolagsdelägare borde drivas vidare. I utredarens uppdrag ingick således att se över möjligheten till förenklingar i det befintliga skattesystemet. Sådana förenklingar fick emellertid inte innebära att man gav avkall på principen om neutralitet i beskattningen av olika företagsformer, eller öppna möjligheter för skatteundandraganden. Eventuella förslag skulle vidare vara statsfinansiellt neutrala.

Utredningen hade tillgång till en rapport, Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10), från dåvarande Riksskatteverket och hade kontakter med verket och med företrädare för småföretagare i syfte att kartlägga svårigheterna i det befintliga skattesystemet och ta reda på vilka förenklingar som företagarna ansåg vara påkallade. Riksskatteverket konstaterade i rapporten att en del företag inte använde sig av regelsystemen och att en del av de som gjorde det gjorde fel. Kontakterna med branschen gav en delvis splittrad bild. En del ansåg att reglernas komplexitet var hämmande och andra menade att komplexiteten i reglerna inte var något hinder för företagsamheten, utan att det snarare var återkommande ändringar i regelverket som var hämmande. Utredningen lämnade inte förslag på några genomgripande förändringar av regelsystemen utan föreslog bara några smärre justeringar i reglerna om räntefördelning.

Reglerna har därefter byggts på och komplexiteten har ökat

I dag, arton år efter att reglerna infördes och femton år efter den senaste översynen, har regelverken byggts på och förfinats ytterligare. Som ett exempel på detta kan nämnas att reglerna om räntefördelning och expansionsfond från och med beskattningen 2006 ändrats så att sparad räntefördelning och expansionsfondsavsättningar kan föras över till någon annan i samband med att denne övertar hela eller delar av näringsverksamheten (jfr prop. 2004/05:32, bet. 2004/05:SkU15, rskr. 2004/05:77). Branschföreträdare har visserligen varit positiva till gjorda justeringar och förbättringar men åtgärderna har samtidigt bidragit till än mer komplexitet i regelsystemen.

Behovet av förenklingar

Regeringens målsättning är att det ska vara enkelt och mer lönsamt att starta och driva företag i Sverige oavsett företagsform.

För de flesta som väljer att bli företagare är enskild näringsverksamhet den första företagsform de väljer att etablera sig i, när de tar steget från anställd eller arbetssökande. Av Sveriges strax över en miljon företag är ca 740 000 enskilda företagare, dvs. drygt 70 procent. För många som startar företag tillsammans är handelsbolag den första företagsform som väljs eftersom det inte finns några större formkrav eller kräver någon kapitalinsats.

Steget från att vara anställd till att vara sin egen kan upplevas som ett stort steg. Att vara egenföretagare innebär en högre grad av risktagande för individen, med annan tillgång till samhällets trygghetssystem. Det förutsätter också kunskap om olika mer eller mindre komplexa regler som automatiskt börjar gälla när man blir företagare, inte minst olika skatteregler. För att uppmuntra fler människor att våga ta steget och bli företagare är det därför viktigt att ha ett enkelt regelsystem för den första och minsta företagsformen.

Många som väljer att börja som enskild näringsidkare eller bedriva verksamhet i handelsbolag övergår senare till att bedriva verksamheten i aktiebolagsform när verksamheten växer i omfattning. Även om tillväxt ofta sker i aktiebolagsformen, ska betydelsen av en enklare företagsform som enskild näringsverksamhet inte

underskattas för företagande och entreprenörskap. Ett enklare regelverk gör att trösklarna sänks. Det skulle bidra till att fler vågar starta företag som sedan kan växa.

Skatteregler har vidare stor betydelse för hanteringskostnaderna, både för de skattskyldiga och för Skatteverket. Enklare skatteregler gör det lättare för de skattskyldiga att göra rätt för sig, dvs. undvika oavsiktliga fel. Enklare regler påverkar också möjligheterna till kontroll och därmed förekomsten av skatteundandraganden.

Det finns således goda skäl för att göra en översyn och utvärdera dagens skatteregler samt undersöka möjligheten att förenkla dem för de minsta företagen.

Utredningsuppdraget

Vilka regler som ska omfattas av uppdraget

Utredaren ska utvärdera och föreslå förenklingar av de skatteregler som gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Särskilt reglerna om räntefördelning och expansionsfonder ska uppmärksammas.

Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen (2011:1244) i kraft. Syftet med den nya lagen har bl.a. varit att förenkla och förbättra skatteförfarandet för de skattskyldiga. Utredaren bör vid genomförande av sitt uppdrag även överväga behovet av förändringar av skatteförfaranderegler samt lämna behövliga författningsförslag med anledning av de förslag som lämnas i övrigt.

Utredaren ska också, i den mån det bedöms nödvändigt för att uppnå förenklingar och ett ändamålsenligt resultat, överväga enstaka frågeställningar inom bokföring och redovisning som kan ha betydelse för beskattningen av de aktuella företagsformerna.

Uppdraget att utvärdera reglerna

Syftet med utvärderingen är att undersöka om reglerna används i den omfattning det är möjligt och om så inte är fallet undersöka vilka de bakomliggande orsakerna är och om det beror på något i det skattemässiga regelsystemet som bör åtgärdas. I det samman-

hanget bör observeras att skattskyldiga kan avstå från att använda frivilliga regler som minskar den beskattningsbara inkomsten för att uppnå andra syften, t.ex. påverka olika förmånssystem som är inkomstberoende i en riktning som den enskilde finner önskvärd, utan att det beror på några brister i skattereglerna. Ett annat skäl till att skattskyldiga avstår från att använda reglerna kan vara att reglerna upplevs som komplexa. Vid utvärderingen bör utredaren även beakta vilka blanketter och annat hjälpmaterial som i dag finns tillgängliga för den skattskyldige när denne ska fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET och i vilken mån olika uppgifter har kunnat förtryckas.

Jämförbara utländska skattesystem

I den omfattning utredaren finner det lämpligt bör det göras en internationell utblick och jämförelse av hur de nu aktuella målgrupperna, dvs. enskilda näringsidkare och fysiska personer som är handelsbolagsdelägare, beskattas i andra jämförbara utländska skattesystem. Den internationella utblicken bör särskilt omfatta jämförelse av graden av reglernas komplexitet.

Uppdraget att föreslå enklare regler

Baserat på slutsatserna från utvärderingen ska utredaren göra en översyn av de materiella skattereglerna och identifiera åtgärder som skulle kunna öka den faktiska utnyttjandegraden, om det skulle visa sig att reglerna är underutnyttjade, samt undersöka möjligheterna till förenklingar av de befintliga reglerna.

Om det bedöms vara ett lämpligt alternativ står det utredaren fritt att föreslå andra regler med motsvarande syfte som de befintliga. Det blir då regler som ersätter befintliga regler. För att upprätthålla principen om neutral och likformig beskattning skulle det kunna finnas anledning att begränsa möjligheten att använda reglerna, t.ex. till företag av en viss storlek eller till att avse en begränsad period, t.ex. en uppstartsfas. Det ankommer på utredaren att ta ställning till detta. Vid bedömningen av lämpligheten av sådana avgränsningar ska utredaren beakta de villkor som ställs på

utformningen för att reglerna ska vara förenliga med EU-rätten och då särskilt EU:s regler om statligt stöd.

Utgångspunkter för översynen

De förslag som lämnas ska så långt det är möjligt upprätthålla principen om neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer. En närbesläktad fråga är att skattesystemet inte ska snedvrída konkurrensförhållandena inom näringslivet. En annan viktig utgångspunkt som ska beaktas är att de regler som föreslås inte öppnar upp för skatteundandraganden och möjliggör en effektiv skattekontroll. Möjligheten för de skattskyldiga att byta företagsform och generationsskifta bör också tas i beaktande, liksom även lagstiftarens möjlighet att i framtiden ändra i regelverket, något som har visat sig förenat med särskilda svårigheter när det gäller expansionsfonden (se prop. 2008/09:65 avsnitt 5.2).

Samverkan med Företagsskattekommittén

Regeringen har den 13 januari 2011 beslutat om direktiv till en kommitté med uppdrag att se över beskattningen av bolag (dir 2011:1). Kommittén har tagit namnet Företagsskattekommittén (Fi 2011:01). Kommitténs uppdrag omfattar inte beskattningen av enskilda näringsidkare eller handelsbolagsdelägare. Kommittén kan emellertid göra överväganden och lämna förslag som rör allmänna delar av företagsbeskattningen eller som visserligen rör bolagsbeskattningen, men som samtidigt får implikationer för beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare och som påverkar de förutsättningar som bör ligga till grund för utredarens överväganden inom ramen för detta uppdrag. Kommittén ska t.ex. undersöka olika möjligheter att göra villkoren mer lika för finansiering med eget och lånat kapital. Kommittén ska undersöka om det är lämpligt att ta fram mer generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen och om skattelättnader för eget kapital bör införas samt lämna förslag i dessa avseenden. Utredaren bör beakta kommitténs förslag och överväga om och i så fall vilka ändringar de motiverar beträffande enskilda näringsidkare och

fysiska personer som är handelsbolagsdelägare, för att bibehålla en neutral företagsbeskattning.

Offentligfinansiella konsekvenser m.m.

Effekten av de förslag som utredaren lägger fram ska sammantaget vara offentligfinansiellt neutrala. Innebär några förslag minskade inkomster, ska utredaren också ange finansieringsförslag, inom samma företagskategorier.

En analys bör även göras av hur ändrade regler i olika avseenden påverkar olika grupper av företag och företagsformer, t.ex. företag i olika branscher och i olika utvecklingsfaser samt företag av olika storlek och kapitalintensitet. Därvid ska bland annat förslagets påverkan på den administrativa bördan för företagen redovisas. Även de administrativa konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa.

Samråd och redovisning av uppdraget

Utredaren ska samråda med Företagsskattekommittén (Fi 2011:01).

Uppdraget ska redovisas senast den 1 oktober 2014.

Utredaren ska tillämpa 14, 15 och 15 a §§ i kommittéförordningen (1998:1474) för att ange kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2014

Kronologisk förteckning

1. Vissa bostadsbeskattningsfrågor. Fi.
2. Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten. S.
3. Boende utanför det egna hemmet – placeringsformer för barn och unga. S.
4. Det måste gå att lita på konsumentskyddet. Ju.
5. Staten får inte abdikera – om kommunaliseringen av den svenska skolan. U.
6. Män och jämställdhet. U.
7. Skärpta straff för vapenbrott. Ju.
8. Översyn av statsskuldspolitiken. Fi.
9. Förändrad assistansersättning – en översyn av ersättningssystemet. S.
10. Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för att främja vidareutnyttjande av handlingar. S.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2014. Forskningsdebatt, alternativ och beslutsfattande. M.
12. Utvärdera för utveckling – om utvärdering av skolpolitiska reformer. U.
13. En digital agenda i människans tjänst – en ljusnande framtid kan bli vår. N.
14. Effektiv och rättssäker PBL-överprövning. S.
15. Investeringsplanering för försvarsmateriel
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. Fö.
16. Det ska vara lätt att göra rätt
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. A.
17. Genomförande av Seveso III-direktivet. Fö.
18. Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. Ju.
19. Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat genomförande. U.
20. Läkemedel för särskilda behov. S.
21. Bredband för Sverige in i framtiden. N.
22. Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. Ju.
23. Rätt information på rätt plats i rätt tid. Del 1, 2 och 3. S.
24. Olycksregister och djupstudier på transportområdet. N.
25. Internationella rättsförhållanden rörande arv. Ju.
26. Tillträde till COTIF 1999. Ju.
27. Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. Fö.
28. Lönsamt arbete – familjeansvarets fördelning och konsekvenser. A.
29. Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. Ju.
30. Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. A.
31. Visselblåsare
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. A.
32. Jordbruks- och bostadsarrende – några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. Ju.
33. Från hyresrätt till äganderätt. Ju.
34. Inte bara jämställdhet
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. A.
35. I vått och torrt – förslag till ändrade vattenrättsliga regler. M.
36. Frågor om följerrätt och om museernas kopiering. Ju.
37. De svenska energimarknaderna – en samhällsekonomisk analys. Fi.
38. Tillväxt och värdeskapande
Konkurrenskraft i svenskt jordbruk och trädgårdsnäring. L.
39. Så enkelt som möjligt för så många som möjligt
Bättre juridiska förutsättningar för samverkan och service. N.
40. Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. Fi.

41. Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. A.
42. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2013. M.
43. Synnerligen grova narkotikabrott. Ju.
44. F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. Ju.
45. Unik kunskap genom registerforskning. U.
46. Marknadsmisbruk II. Fi.
47. Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. Ju.
48. Registerutdrag i arbetslivet. A.
49. Våld i nära relationer – en folkhälsofråga. Förslag för ett effektivare arbete. + Bilaga. Ju.
50. Med miljömålen i fokus – hållbar användning av mark och vatten. M.
51. Nya regler om upphandling. S.
52. Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. Fi.
53. Material i kontakt med dricksvatten – myndighetsroller och ansvarsfrågor. L.
54. Vildsvin och viltskador – om utfodring, kameraövervakning och arrendatorers jakträtt. L.
55. Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. A.
56. Genomförande av Omnibus II-direktivet. Fi.
57. En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. Fi.
58. Privat införsel av alkoholdrycker. Tydligare regler i konsekvens med svensk alkoholpolitik. S.
59. Bostadsförsörjning och riksintressen. M.
60. Tillförlitligare kreditupplysningar – ett förbättrat integritetsskydd vid offentlighetskrav. Ju.
61. Svensk kontanthantering. Fi.
62. Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. Fi.
63. Organiserad brottslighet – förfälts- och underlåtenhetsansvar, kvalifikationsgrunder m.m. Ju.
64. En ny modell för åldersklassificering av film för barn och unga. Ku.
65. Försvarsmaktens behov av flygtrafiktjänst Civil och militär samverkan. N.
66. Myndigheter och organisationer under Miljödepartementet – en kartläggning. M.
67. Inbyggd integritet inom Inspektionen för socialförsäkringen. S.
68. Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Fi.

Statens offentliga utredningar 2014

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Det ska vara lätt att göra rätt
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar inom den arbetsmarknadspolitiska verksamheten. [16]
- Lösamt arbete
– familjeansvarets fördelning och konsekvenser. [28]
- Jämställt arbete? Organisatoriska ramar och villkor i arbetslivet. [30]
- Visselblåsare
Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. [31]
- Inte bara jämställdhet
Intersektionella perspektiv på hinder och möjligheter i arbetslivet. [34]
- Nya regler om aktiva åtgärder mot diskriminering. [41]
- Registerutdrag i arbetslivet. [48]
- Inhyrning och företrädesrätt till återanställning. [55]

Finansdepartementet

- Vissa bostadsbeskattningsfrågor. [1]
- Översyn av statsskuldspolitiken. [8]
- De svenska energimarknaderna
– en samhällsekonomisk analys. [37]
- Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet. [40]
- Marknadsmissbruk II. [46]
- Resolution. En ny metod för att hantera banker i kris. Vol 1 + 2. [52]
- Genomförande av Omnibus II-direktivet. [56]
- En ny reglering för tjänstepensionsföretag. Del 1 + 2. [57]
- Svensk kontanthantering. [61]
- Förbättrat förhandsbeskedsinstitut. [62]
- Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. [68]

Försvarsdepartementet

- Investeringsplanering för försvarsmateriel
En ny planerings-, besluts- och uppföljningsprocess. [15]
- Genomförande av Seveso III-direktivet. [17]
- Svensk veteranpolitik. Ett ansvar för hela samhället. + Bilagor. [27]

Justitiedepartementet

- Det måste gå att lita på konsumentskyddet. [4]
- Skärpta straff för vapenbrott. [7]
- Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. [18]
- Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv. [22]
- Internationella rättsförhållanden rörande arv. [25]
- Tillträde till COTIF 1999. [26]
- Assisterad befruktning för ensamstående kvinnor. [29]
- Jordbruks- och bostadsarrende
– några frågor om arrendeavgift och besittningsskydd. [32]
- Från hyresrätt till äganderätt. [33]
- Frågor om följerätt och om museernas kopiering. [36]
- Synnerligen grova narkotikabrott. [43]
- F-skuldsanering – en möjlighet till nystart för seriösa företagare. [44]
- Förbättrad tvistlösning på konsumentområdet – ny EU-lagstiftning och en översyn av det svenska systemet. [47]
- Våld i nära relationer – en folkhälsofråga.
Förslag för ett effektivare arbete.
+ Bilaga. [49]
- Tillförlitligare kreditupplysningar
– ett förbättrat integritetsskydd vid offentlighetsrättsliga krav. [60]
- Organiserad brottslighet
– förfälts- och underlåtenhetsansvar, kvalifikationsgrunder m.m. [63]

Kulturdepartementet

En ny modell för åldersklassificering av film för barn och unga. [64]

Landsbygdsdepartementet

Tillväxt och värdeskapande

Konkurrenskraft i svenskt jordbruk och trädgårdsnäring. [38]

Material i kontakt med dricksvatten – myndighetsroller och ansvarfrågor. [53]

Vildsvin och viltskador

– om utfodring, kameraövervakning och arrendatorers jakträtt. [54]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2014. Forskningsdebatt, alternativ och beslutsfattande. [11]

I vått och torrt – förslag till ändrade vattenrättsliga regler. [35]

Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2013. [42]

Med miljömålen i fokus – hållbar användning av mark och vatten. [50]

Bostadsförsörjning och riksintressen. [59]

Myndigheter och organisationer under Miljödepartementet – en kartläggning. [66]

Näringsdepartementet

En digital agenda i människans tjänst – en ljusnande framtid kan bli vår. [13]

Bredband för Sverige in i framtiden. [21]

Olycksregister och djupstudier på transportområdet. [24]

Så enkelt som möjligt för så många som möjligt

Bättre juridiska förutsättningar för samverkan och service. [39]

Försvarmaktens behov av flygtrafiktjänst Civil och militär samverkan. [65]

Socialdepartementet

Framtidens valfrihetssystem – inom socialtjänsten. [2]

Boende utanför det egna hemmet – placeringsformer för barn och unga. [3]

Förändrad assistansersättning

– en översyn av ersättningssystemet. [9]

Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för att främja vidareutnyttjande av handlingar. [10]

Effektiv och rättssäker PBL-överprövning. [14]

Läkemedel för särskilda behov. [20]

Rätt information på rätt plats i rätt tid. Del 1, 2 och 3. [23]

Nya regler om upphandling. [51]

Privat införsel av alkoholdrycker. Tydligare regler i konsekvens med svensk alkoholpolitik. [58]

Inbyggd integritet inom Inspektionen för socialförsäkringen. [67]

Utbildningsdepartementet

Staten får inte abdikera

– om kommunaliseringen av den svenska skolan. [5]

Män och jämställdhet. [6]

Utvärdera för utveckling – om utvärdering av skolpolitiska reformer. [12]

Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat genomförande. [19]

Unik kunskap genom registerforskning. [45]