

Lagrådsremiss

Vissa inkomstskattefrågor inför budgetpropositionen för 2012

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 31 maj 2011

Anders Borg

Linda Haggren
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås vissa ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden enligt följande.

Den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med två år för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Nedsättningen föreslås därmed att gälla till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Expertskatten förenklas. Förslaget innebär att en arbetstagare ska anses uppfylla villkoren om en viss kompetens m.m., om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. För att förenkla förfarandet föreslås även att Forskarskattenämndens ordförande respektive vice ordförande var och en för sig ska kunna fatta beslut i dessa ärenden.

Fem olika förslag om ändringar i de s.k. 3:12-reglerna lämnas. För det första föreslås att nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två och ett halvt till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp. För det andra föreslås att en takregel införs för beskattning av utdelning i inkomstlaget tjänst. Regeln innebär att utdelning inte ska tas upp i inkomstlaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstlaget tjänst tagit upp utdelning med högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. För det tredje innehåller lagrådsremissen förslag om att en andelsägare bara får använda sig av förenklingsregeln vid beräkning av årets gränobelopp för andelar i ett företag. Det fjärde förslaget om ändring i 3:12-reglerna innebär att underlaget för årets

gränsbelopp ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till rörelsen. För det femte föreslås att om en andel i ett företag ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med i det lönebaserade utrymmet för andelen.

Slutligen föreslås en viss utvidgning av företagets rätt till avdrag för forskning och utveckling. Förslaget innebär att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt ska dras av.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Om dessa förslag kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2012, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	11
3	Ärendet och dess beredning	12
4	Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar	13
4.1	Bakgrund	13
4.1.1	Gällande regler	13
4.1.2	Regeringens reformambition	13
4.1.3	Utvecklingen av miljöanpassade bilar och drivmedel	14
4.2	Överväganden och förslag	16
5	Förenklad expertskatt	19
5.1	Bakgrund	19
5.1.1	Gällande rätt	19
5.1.2	Kritik som framförts	21
5.1.3	Andra länder	22
5.2	Ökad förutsebarhet	24
5.3	Förfarandet	28
5.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	29
6	Förändringar i 3:12-reglerna	30
6.1	Gällande rätt	30
6.2	Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln	32
6.3	En takregel för utdelning	34
6.3.1	Bakgrund	34
6.3.2	Överväganden och förslag	35
6.4	Upplägg med hjälp av förenklingsregeln	39
6.5	Upplägg med inte varaktiga tillskott	42
6.6	Upplägg med lönebolag	45
7	Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling	47
7.1	Bakgrund	47
7.2	Överväganden och förslag	50
8	Konsekvensanalys	54
8.1	Offentligfinansiella effekter	54
8.2	Effekter för myndigheter	56
8.3	Effekter för företag och företagare	58
8.4	Effekter för miljön	60
9	Författningskommentar	60
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	60

9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	64
Bilaga 1	Utdrag ur promemorians lagförslag.....	65
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	71

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 11 kap. 22 §, 16 kap. 9 §, 38 a kap. 23 §, 57 kap. 11, 12, 16 och 22 §§ och 61 kap. 8 a § ska ha följande lydelse,

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

dels att nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ ska betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§ och att rubriken närmast före 57 kap. 20 a § ska sättas närmast före nya 57 kap. 20 b §,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 11 a och 20 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

22 §

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om

– arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

– arbetstagaren inte är svensk medborgare,

– arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och

– vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

Denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

16 kap.

9 §

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för *den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt* ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

38 a kap.

23 §²

När det gäller beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
 - utdelning i 24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §,
 - beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
 - turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
 - kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 a–20 c, 23 a, 24 och 24 a §§.
- kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

57 kap.

11 §³

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och *ett halvt* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

- underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och
- utrymme enligt 16–19 §§.

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och *tre fjärdedels* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

² Senaste lydelse 2008:1064.

³ Senaste lydelse 2008:1343.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

11 a §⁴

En person som äger andelar i flera företag får beräkna årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i endast ett av företagen.

12 §⁵

Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till rörelsen. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

16 §

Det lönebaserade utrymmet är

- 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och
- 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

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

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

20 a §

Utdelning ska inte tas upp i

⁴ Tidigare 57 kap. 11 a § upphävd genom 2008:1064.

⁵ Senaste lydelse 2008:1064.

inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 §, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning, ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

22 §⁶

En kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret

En kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i samma närståendekrets enligt 56 kap. 5 §, under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp en kapitalvinst, ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

61 kap.

8 a §

Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med elektricitet eller med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för när-

⁶ Senaste lydelse 2010:1277.

mast jämförbara bil utan sådan teknik, ska förmånsvärdet sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till

1. 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol, *eller*

2. 80 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol.

En nedsättning av förmånsvärdet får göras enligt andra stycket 1 med högst 16 000 kronor och enligt andra stycket 2 med högst 8 000 kronor för helt år i förhållande till den jämförbara bilen.

3.⁷ Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med 2012 års taxering.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol.

En nedsättning av förmånsvärdet enligt andra stycket får göras med högst 16 000 kronor i förhållande till den jämförbara bilen.

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas, utom såvitt avser punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), första gången vid 2013 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3.

2. För arbete i Sverige som har påbörjats före ikraftträdandet gäller 11 kap. 22 § i sin äldre lydelse.

3. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § i sin nya lydelse tillämpas första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011.

⁷ Senaste lydelse 2006:1497.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §⁸

Forskarskattenämnden är beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

⁸ Senaste lydelse 2000:1162.

3 Ärendet och dess beredning

I budgetpropositionen för 2011 redovisade regeringen ett antal reformambitioner på skatteområdet som ska förverkligas under mandatperioden (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4). Tidpunkten för när de olika reformambitioner skulle genomföras gjordes beroende av kommande bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och av finansieringsbehoven.

Sedan budgetpropositionen presenterades för riksdagen har arbetet med de olika reformambitioner fortsatt. Därutöver har ett antal andra skattefrågor aktualiserats i regeringens arbete på olika politiska områden.

Inför budgetpropositionen för 2012 är det angeläget att skatteförslagen kan förberedas genom remittering av olika förslag och genom granskning av Lagrådet. För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter i budgetpropositionen för 2012 remitterade Finansdepartementet en promemoria med olika förslag, Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012 (dnr Fi2011/1936). Av de förslag som finns i promemorian bedöms att de förslag som rör nedanstående frågor kräver Lagrådets granskning:

- nedsatt förmånsvärde för vissa miljöbilar,
- förenklad expertskatt,
- förändringar av de s.k. 3:12-reglerna, och
- utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling.

Promemorians lagförslag i ovan angivna delar finns i *bilaga 1*. Förslagen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2011/1936).

Om förslagen i denna lagrådsremiss kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2012, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

4 Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

4.1 Bakgrund

4.1.1 Gällande regler

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

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

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

Den tidsbegränsade nedsättningen gällde initialt till och med 2005 års taxering för eldrivna bilar och 2006 års taxering för alkohol- och gasdrivna bilar. Därefter har tidsgränserna förlängts vid tre tillfällen och för närvarande gäller en gemensam tidsgräns till och med 2012 års taxering, dvs. till och med beskattningsåret 2011 (prop. 2005/06:1, Förslag till statsbudget för 2006, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m., bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34, SFS 2005:826).

4.1.2 Regeringens reformambition

I budgetpropositionen för 2011 angav regeringen att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar är viktig för att driva fram den senaste och bästa tekniken vad gäller miljöfordon.

Regeringen aviserade att den därför har som reformambition att förlänga den tidsbegränsade nedsättningen för de bilar som är utrustade med den senaste och bästa tekniken för drift med elektricitet eller annan gas än gasol och att den avser att återkomma med ett detaljerat förslag under 2011 om vilka bilar som nedsättningen kommer att omfatta (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4).

I avsnitt 4 presenteras ett förslag som innebär att den tidsbegränsade nedsättningen förlängs för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från en yttre energikälla eller med annan gas än gasol.

Den nya bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och gälla till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

4.1.3 Utvecklingen av miljöanpassade bilar och drivmedel

I dag är det de fossila drivmedlen bensin och diesel som dominerar när det gäller bilar och andra vägfordon. Dessa bränslen är ändliga resurser. Vid förbränningen av bensin och diesel uppkommer även fossil koldioxid som spår på växthuseffekten. Detta medför att det pågår ett intensivt arbete för att försöka hitta alternativa drivmedel som har lägre klimat- och miljöpåverkan. Drivmedlen bör även kunna tas fram i stora kvantiteter för att variationen när det gäller infrastruktur och fordonsteknik inte ska bli alltför stor och därmed förbättra möjligheterna att ta fram nya fordon.

Sverige var ett av de första länderna som under 1990-talet genomförde större demonstrationsförsök med biobränslen och eldrift för både tunga och lätta fordon. I programmen gjordes ett flertal studier om olika bränslens för- och nackdelar och deras potential. Därefter har, sedan millennieskiftet, hybridbilar och biobränslebilar börjat introduceras på marknaden, bland annat med hjälp av statliga incitament. De förnybara drivmedel som huvudsakligen varit aktuella är el, biogas från rötning och etanol (E85). Det pågår dock ett intensivt arbete med att ta fram ytterligare alternativa drivmedel med bättre miljöegenskaper.

El är det mest flexibla drivmedlet när det gäller produktion och energiråvara. Det finns potential att producera en tillräcklig mängd el för att tillgodose hela det globala vägtransportsystemet. El har samtidigt minst förluster bland drivmedlen när den används för framdrivning av fordon och ger inga avgasutsläpp från fordonet. Elfordon har dock fram till i dag varit funktionellt begränsade på grund av den otillräckligt utvecklade tekniken. Sedan mer än tio år säljs hybridbilar som dock inte går att ladda utifrån med el utan endast av el som genereras av fordonet. De är i princip bensinbilar med mycket låg bränsleförbrukning, även i stadstrafik. Dessa bilar har dock varit avgörande för att driva teknikutvecklingen av elkomponenter och batterier framåt. Det senaste decenniet har dock en snabb teknisk utveckling skett och en marknadsintroduktion av nya fordon, s.k. laddhybrider eller plug-in-hybrider, har aviserats av biltillverkarna.

Laddhybrid eller plug-in-hybrid är en vanlig hybridbil med större batteri som går att ladda från elnätet och som även kan köras på ren el-

drift. Energitillförseln kommer att ske i form av el i varierande grad beroende på i huvudsak batteristorlek och körmönster. Redan vid ganska små batterier kommer kanske 50–75 procent av körningen att kunna gå på el och motsvarande mindre del tankas med annat drivmedel.

Elbilar avser bilar som endast har elmotor och batteri och som är helt beroende av laddning från elnätet. Dessa fordon kan i dag rent tekniskt sett uppnå en räckvidd upp emot 40 mil. De bilar som presenterats når dock runt 10–15 mil och kommer därmed främst att vara kortdistansfordon.

Tekniken när det gäller eldrift är emellertid fortfarande inte ekonomiskt fullt utvecklad varför elfordonen under en inledande period kommer att vara väsentligt dyrare än fordon med endast förbränningsmotor.

Biogas framställd genom rötning av avloppsvatten och avfall (huvudsakligen från livsmedelsproduktion) intar en särställning bland bränslena genom att den både har mycket goda egenskaper som bränsle i fordonet och eliminerar avfallets metanutsläpp. Biogas från avfallsrötning har dock en tydligt begränsad råvarubas. Av den metangas som i dag används av fordon är nästan hälften fossil naturgas med endast marginellt lägre koldioxidutsläpp. Distributionen av gasen är dock kostsam och infrastrukturen släpar i den delen efter. Användningen av biogas förväntas ske främst i områden som kan utnyttja ett fåtal centrala tankställen, dvs. företrädesvis i tätorter. Produktionspotentialen antas motsvara behoven hos en sådan marknad.

Övriga första och andra generationens biobränslen, inklusive biogas från förgasning, konkurrerar alla i princip om samma biomassa. Den totala tillgången på biomassa antas understiga drivmedelsefterfrågan inom vägtransporter globalt.

De flesta gasbilar har två bränslesystem, ett för gas och ett för bensen. Det finns även bilar som uteslutande drivs av gas. Räckvidden för en gasbil är mellan 20–45 mil beroende av bilmodell och körsätt. I den mån bilen även har en bensintank ger det ytterligare 20–70 mils räckvidd.

Kostnaden för den fordonsteknik som tagits fram för etanol och biodiesel är i dag ungefär i nivå med fordonstekniken för bensen och diesel.

Etanol (E85) innehåller ca 85 procent etanol och ca 15 procent bensen på sommaren. På vintern innehåller den dock ca 75 procent etanol och 25 procent bensen. Förutom etanol och bensen kan E85 även innehålla denatureringsmedel som exempelvis MTBE och/eller isobutanol. Bensinen i E85 är bland annat där för att bilarna ska klara kallstarter lättare. Etanolen i E85 utvinns ur grödor som vete och sockerrör samt annan biomassa. E85 kan användas som bränsle i bilar med en så kallad bränsleflexibel motor. Det innebär att motorn klarar av valfri blandning mellan bensen och etanol. Serietillverkningen av etanolbilar inleddes efter millennieskiftet och har under den senaste tioårsperioden expanderat snabbt och det finns ett flertal olika fordonstillverkare som tillhandahåller flera olika modeller av etanolbilar.

4.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med två år för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Nedsättningen gäller därmed till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Skatteverket* avstyrker förslaget, eftersom kontant lön inte bör diskrimineras jämfört med en motsvarande förmån. Även förenklingskäl talar, enligt verket, för att minska förekomsten av förmåner då de medför administrativa kostnader. Om förslaget ändå genomförs anser verket att det är angeläget att regeln om fastställande av jämförbar bil (den permanenta nedsättningen) avskaffas för etanolbilarna då den är onödig och betungande utan någon praktisk betydelse. *Motorbranschens Riksförbund* anser att det i grunden borde räcka med den permanenta nedsättningen men har förståelse för att ytterligare stimulans kan behövas tillfälligt. *Transportstyrelsen*, *Konkurrensverket* och *Konsumentverket* anser att förslaget brister i teknikneutralitet, vilket ger marknaden snedvridna incitament samt försämrade effektivitet och dynamik. Även *BIL Sweden* och *Gröna Bilister* framför att nedsättningen borde vara teknikneutral och i stället knytas till bilarnas miljöegenskaper. *Konsumentverket* och *Ekonomistyrningsverket* framhåller att reglernas giltighetstid skapar osäkerhet. *Transportstyrelsen*, *BIL Sweden*, *Gröna Bilister*, *Energigas Sverige* och *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget är för kortsiktigt och att nedsättningen bör gälla under längre tid. *Energigas Sverige* anser att förslaget i första hand bör gälla till och med 2015 och kopplas till leasingkontraktets fulla längd. I andra hand enligt förslaget men att nedsättningen bör gälla under hela leasingkontraktets fulla längd. *E.ON* och *Volkswagen Group Sverige AB* anser att nedsättningen bör gälla till och med år 2020 som en del i en långsiktig satsning mot en fossiloberoende fordonsflotta. *Konkurrensverket* framhåller dock att riskerna för konkurrensnedvridande inläsningseffekter minskas då nedsättningen begränsas i tiden. *BIL Sweden* och *Motorbranschens Riksförbund* anser vidare att en avtrappning bör övervägas i stället för ett direkt upphörande. *Honda Nordic AB* och *Gröna Bilister* anser att elhybridbilar respektive etanolbilar bör omfattas av förslaget. Även *Svenska Bioenergiföreningen* anser att etanolbilar bör omfattas av förslaget. *Naturvårdsverket* och *Motorbranschens Riksförbund* anser att gasbilar inte bör omfattas av förslaget. *Naturvårdsverket* anser även att det är rimligt att etanolbilar inte ska omfattas av förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Nuvarande regler om nedsättning av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar består av två delar. Den första delen består av en permanent nedsättning som innebär att förmånsvärdet för en bil som helt eller delvis är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselolja sätts ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för en jämförbar ben-

sin- eller dieseldriven bil. Den andra delen består av tidsbegränsade regler som innebär att för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol görs nedsättning till ett värde som motsvarar 60 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil (dock maximalt med 16 000 kronor per år) och för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol görs motsvarande nedsättning till 80 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil (dock maximalt med 8 000 kronor per år). Den tidsbegränsade nedsättningen gäller till och med beskattningsåret 2011.

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

Under de senaste tio åren har andelen miljöbilar ökat kraftigt. När det gäller förmånsbilar uppgick andelen bilar som omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen under inkomståret 2009 till ca 25 procent av samtliga förmånsbilar. Av dessa bilar var drygt 75 procent etanolbilar, drygt 10 procent gasbilar och ca 10 procent elhybridbilar. Andelen miljöanpassade förmånsbilar visar att de ifrågavarande reglerna har stimulerat efterfrågan på mer miljövänliga bilar och att de således har haft avsedd effekt. Fråga är nu om den tidsbegränsade nedsättningen bör förlängas ytterligare.

När reglerna om den tidsbegränsade nedsättningen infördes var avsikten att de endast skulle gälla ett fåtal år. Reglerna har därefter förlängts i olika omgångar, bland annat för att det funnits behov av att stimulera utvecklingen av teknik, drivmedel och infrastruktur. I promemorian görs bedömningen att det alltså finns behov av sådan stimulans. Det föreslås därför att den tidsbegränsade nedsättningen förlängs.

Skatteverket anser dock att förslaget diskriminerar kontant lön jämfört med en motsvarande löneförmån. Även förenklingsskäl talar, enligt verket, mot förslaget.

Av de riktlinjer för skattepolitiken som riksdagen antog våren 2008 framgår bland annat att skattereglerna ska vara generella, dvs. kontantlön ska inte missgynnas jämfört med andra löneförmåner (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, bet. 2007/08:FiU20, rskr. 2007/08:259). Avsteg från denna riktlinje kan dock vara motiverade om det finns explicita krav på styrning.

Det är enligt regeringens mening angeläget att åtgärder vidtas för att öka andelen miljöanpassade bilar på marknaden. De senaste årens ökning av andelen miljöanpassade förmånsbilar visar att nedsättningen har de effekter som eftersträvas. Regeringen bedömer därför att förslaget ökar både företagets och de anställdas intresse av att vilja ha miljöanpassade förmånsbilar. Dessutom medför det kvardröjande effekter i bilparken när bilarna säljs vidare.

Sammantaget anser regeringen att de positiva effekterna av en förlängning av den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar motiverar ett avsteg från den riktlinje som bland annat innebär att skattereglerna ska vara generella. Regeringen anser således, i likhet med vad som föreslås i promemorian, att en förlängning av reglernas giltighetstid bör ske. Samma bedömning gör också majoriteten av remissinstanserna.

När det gäller vilka bilar som ska omfattas av förlängningen föreslås i promemorian att den ska gälla för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Det innebär att etanol- och elhybridbilar inte ska omfattas.

Gröna bilister och *Svenska Bioenergiföreningen* anser dock att förslaget bör omfatta etanolbilar. Genom den teknikutveckling och marknadsintroduktion som skett fram till i dag har fordonstekniken såvitt avser etanol (E85) nått en mognad. Det framgår dels av att andelen etanolbilar har ökat fort, särskilt under de senaste åren, dels av att priset för dessa bilar i stort sett motsvarar priset för en likvärdig bensin- eller dieseldriven bil. Infrastrukturen när det gäller distributionen av E85 är också väl utvecklad. Regeringen delar därför promemorians bedömningen att det ursprungliga syftet är uppfyllt för dessa bilar och att skäl därmed saknas att ytterligare förlänga den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för dessa bilar. Det innebär att tillämpningen av dessa regler såvitt avser bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol kommer att löpa ut beskattningsåret 2011. Etanolbilar kommer dock även i fortsättningen att omfattas av den permanenta nedsättningen. Regeringen anser, till skillnad mot vad *Skatteverket* har anfört, att den permanenta nedsättningen inte bör avskaffas för etanolbilarna.

Beträffande de bilar som är utrustade med teknik för drift med el är tekniken alltjämt i behov av utveckling. Tekniken är fortfarande i ett inledande skede och de el-tekniska systemen, framför allt batterierna, i elbilar är i dagsläget väsentligt dyrare än traditionella förbränningsmotorer. På marknaden finns endast ett fåtal bilar som drivs med el. Flera tillverkare har dock aviserat nya modeller av s.k. laddhybrider eller plug-in-hybrider och som planeras att lanseras under kommande år. Det finns därför behov av ytterligare stimulans för att den påbörjade utvecklingen ska fortsätta och därmed skäl att förlänga den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för sådana bilar. Till skillnad mot vad *Honda Nordic AB* anför, anser regeringen att förlängningen inte bör gälla hybridbilar som endast laddas av el som genereras av fordonet. Detta då denna fordonsteknik har nått en mognad samtidigt som andelen bilar på marknaden har ökat till en nivå där den kan anses vara väl introducerad. Regeringen delar således promemorians bedömning att nedsättningen således endast bör omfatta bilar där elektriciteten kan tillföras genom laddning från en extern källa, exempelvis från det befintliga elnätet.

Teknikutvecklingen av fordonstekniken för gasbilar har i och för sig, i likhet med etanol- och elhybridbilar, nått en mognad. *Naturvårdsverket* och *Motorbranschens Riksförbund* anser därför att gasbilar inte bör omfattas av förslaget. Emellertid är infrastrukturen såvitt avser distribution av fordonsgasen alltjämt utvecklad, vilket har hämmat introduktionen av gasbilar på marknaden. Regeringen gör därför, i likhet med vad som framförts i promemorian, bedömningen att potentialen för gasbilar är betydligt större än den befintliga marknadsandelen och att den tillfälliga nedsättningen ska förlängas även för dessa bilar.

Några remissinstanser, bland annat *Transportstyrelsen* och *BIL Sweden*, anser att den tidsbegränsade nedsättningen bör vara teknikneutral. Syftet med reglerna är att driva fram den senaste och bästa tekniken vad gäller miljöfordon och att stimulera introduktionen av dessa fordon

på marknaden. Fråga är dessutom om tidsbegränsade regler. Regeringen anser därför inte att det finns anledning att frångå befintlig lagstiftnings-teknik.

Beträffande tiden för nedsättningen föreslås i promemorian att den förlängs i två år. Flera remissinstanser, bland annat *Transportstyrelsen*, *BIL Sweden*, *Gröna Bilister* och *Energigas Sverige*, anser att förslaget är för kortsiktigt och bör gälla under längre tid. Regeringen har förståelse för branschens behov av långsiktiga regler. Promemorians förslag innebär att i de fall leasingperioden fortsätter att löpa efter utgången av 2013 så höjs förmånsvärdet för återstoden av tiden. Den permanenta nedsättningen medför dock att förmånsvärdet endast ökar till den nivå som gäller för en jämförbar bensin- eller dieseldriven bil. Mot bakgrund av den tidsbegränsade nedsättningens syfte, att stimulera introduktionen av mer miljövänliga bilar, delar regeringen promemorians bedömning att en förlängning av reglerna bör ske med två år, dvs. till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013. Tillräckliga skäl för en avtrappning av reglerna bedöms inte föreligga.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 61 kap. 8 a § inkomstskattelagen och i punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

5 Förenklad expertskatt

5.1 Bakgrund

5.1.1 Gällande rätt

Reglerna om beskattning av experter, forskare eller andra utländska nyckelpersoner infördes den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:12, bet. 2000/01:SkU6, rskr. 2000/01:70, SFS 2000:1161) men hade aviserats redan i 1999 års ekonomiska vårproposition (prop. 1998/99:100, s. 167). Reglerna, som ersatte tidigare regler med vissa skattelättnader för utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige, finns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Som skäl för reglerna anfördes i förarbetena bland annat (prop. 2000/01:12 s. 18) att det fanns ett behov av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer vid tillfälliga anställningar av utländsk personal och att detta behov blivit större bland annat på grund av att våra grannländer hade infört sådan lagstiftning. Dessa länder kunde därför förefalla mer attraktiva när internationella företag valde land för nyetableringar. Syftet med reglerna var således att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft samt att skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla bland annat koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Likaså var ett syfte att gynna svensk forsknings konkurrenskraft. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en

marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer. Skattelättnaden motiverades också av att de förmåner, som är skälet till det relativt höga uttaget av skatter och avgifter i Sverige, ofta inte kommer dessa nyckelpersoner tillgodo.

Enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen ges skattelättnader till experter, forskare eller andra nyckelpersoner under förutsättning att de uppfyller vissa kvalifikationer. Dessa innebär att den skattskyldige inte får vara svensk medborgare och inte heller ha varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige (dvs. varit obegränsat skattskyldig) någon gång under fem kalenderår före det kalenderår då arbetet påbörjas. Den skattskyldige får inte heller ha för avsikt att vistas i Sverige under längre tid än fem år. Arbetsgivaren måste vidare vara hemmahörande i Sverige eller, om det är fråga om ett utländskt företag, ha fast driftställe i Sverige. Därutöver måste den skattskyldiges arbete avse:

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Skattelättnaden innebär, enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen, att vissa delar av den ersättning som erhålls för arbetet inte ska tas upp till beskattning under de tre första åren. Dessa delar är:

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. kostnadsersättning för:
 - flyttning till eller från Sverige,
 - högst två resor mellan Sverige och tidigare hemland per person och kalenderår för den skattskyldige eller dennes familjemedlemmar, samt
 - avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas i detta sammanhang även vissa sjukförsäkringsförmåner från det svenska socialförsäkringssystemet samt ersättningar för sjukvårdskostnader om de helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

Enligt 2 kap. 12 § 1 socialavgiftslagen (2000:980) är en ersättning som är skattefri enligt inkomstskattelagen också avgiftsfri. För arbetsgivaren innebär det att socialavgifter bara ska beräknas på den ersättning som är skattepliktig för den anställde.

Frågan om förutsättningarna för skattelättnader för utländska experter m.fl. är uppfyllda prövas enligt 11 kap. 23 a § inkomstskattelagen av Forskarskattenämnden. Förfarandet regleras i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden. Forskarskattenämnden består enligt 2 § denna lag av sex ledamöter med fem personliga ersättare, vilka samtliga förordnas av regeringen för högst fyra år i taget. Regeringen utser ordförande och vice ordförande samt en ersättare för den senare. Dessa tre ledamöter ska

ha särskild insikt i skattefrågor. Därutöver lämnar Föreningen Svenskt Näringsliv och Verket för innovationssystem (Vinnova) förslag på var sin ledamot med ersättare medan Vetenskapsrådet lämnar förslag på två ledamöter med ersättare. Nämnden är beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Om samtliga ledamöter är ense är nämnden också beslutför om tre ledamöter, bland dem ordföranden, är närvarande.

Enligt 6 § ska ansökan om skattelättnader för utländska nyckelpersoner vara skriftlig och avse viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren. En ansökan om skattelättnad ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att det ifrågavarande arbetet påbörjats och ska innehålla de uppgifter som behövs för att ansökan ska kunna prövas. Det finns inga andra formella krav på ansökans utformning än att den ska vara skriftlig och får lämnas av arbetstagaren eller av arbetsgivaren. Forskarskattenämnden har utformat en ansökningsblankett som också kan laddas ner från nämndens hemsida.

Forskarskattenämndens beslut får, enligt 9 §, överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Med undantag för det första året har det i genomsnitt kommit in ca 445 ansökningar om skattelättnad per år till Forskarskattenämnden. Under 2001 kom det in 1 391 ansökningar vilket beror på att de nya reglerna kunde tillämpas även på personer som redan påbörjat ett kvalificerande arbete i Sverige. Genom åren har Forskarskattenämnden i genomsnitt bifallit ca 55 procent av samtliga avgjorda ärenden. Skattelättnaden får tillämpas under maximalt tre år. Om alla de personer som ansökt om skattelättnad stannar i Sverige och arbetar under hela treårsperioden bör ca 800 personer omfattas av skattelättnaden varje år.

5.1.2 Kritik som framförts

Till Regeringskansliet har inkommit flera skrivelser som kritiserar expertskattereglerna. Den kritik som framförts innebär huvudsakligen att reglerna anses brista i förutsebarhet, framför allt med avseende på vem som kan anses ha en sådan position i företaget att denne är en nyckelperson. Det framhålls därvid att reglerna inte kan användas i rekryteringsprocessen. Vidare framhålls att beslut om expertskatt vanligtvis meddelas först efter det att anställningen påbörjats. Detta medför administrativa problem då arbetsgivaren måste begära tillbaka för mycket innehållen preliminär skatt och inbetalade arbetsgivaravgifter.

Den osäkerhet som råder huruvida skattelättnader kommer att meddelas eller inte anses därvid ha förtagit syftet med lagstiftningen. Det görs därför gällande att reglerna behöver förbättras för att kunna konkurrera om unika och nödvändiga kompetenser inom en global rekryteringsbas.

Ett förslag som framförts är att det införs ett nytt stycke i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen med innebörden att den som har en ersättning för arbete i Sverige som överstiger ett visst belopp alltid ska kvalificera för skattelättnaden. Det anses att en sådan ordning skulle förenkla förfarandet och att arbetsgivaren med förhållandevis stor säkerhet skulle veta om skattelättnader kommer att ges.

5.1.3 Andra länder

Flera av EU:s medlemsstater har sedan många år särskilda skatteregler för att stimulera det egna näringslivets anskaffning av kompetens från utlandet och utländska koncerners etablering i respektive land.

Danmark

I Danmark infördes 1992 (med retroaktiv verkan från 1991) särskilda regler för beskattning av utländska experter eller andra nyckelpersoner. De danska reglerna har nyligen ändrats något med verkan från den 1 januari 2011 och gäller för anställningar som påbörjas efter den 31 december 2010. De nya reglerna innebär i huvudsak att en person som kvalificerar sig för expertskatt beskattas med en fast skattesats på 26 procent under högst 60 månader. Den anställde är därutöver skyldig att betala socialavgifter på 8 procent. Följaktligen är den totala effektiva skattesatsen 31,92 procent.

Reglerna omfattar personer som blir obegränsat skattskyldiga i Danmark i samband med att anställningen påbörjas. Arbetsgivaren ska höra hemma i Danmark eller om arbetsgivaren är ett utländskt företag, ha ett fast driftställe i Danmark. Reglerna gäller även för utländska anställda som deltar i ett godkänt forskningsprojekt.

Som förutsättning för att reglerna ska vara tillämpliga gäller att bruttolönen ska överstiga DKK 69 300 (ca 84 000 kronor) per månad före avdrag för socialavgifter och ATP-bidrag. Denna lönenivå gäller emellertid inte för forskare. För dessa gäller vissa andra särskilda kvalificeringsvillkor. Anställningen måste vara tidsbegränsad och vara mellan 6 och 36 månader. Det är möjligt att byta anställning under denna tid, förutsatt att villkoren för expertskatt fortfarande är uppfyllda.

Den anställde får vidare inte ha varit skattskyldig i Danmark under en period av 10 år före anställningen och inte delta, eller ha deltagit, direkt eller indirekt, i ledningen eller kontrollen av arbetsgivaren under anställningen eller under en period av 5 år före anställningens påbörjande.

Före 2011 gällde att utländska experter eller andra nyckelpersoner kunde välja att bli beskattade antingen med en schablonmässig skattesats på 25 procent i 3 år eller med en skattesats på 33 procent under 5 år. Dessutom var de skyldiga att betala socialavgifter på 8 procent. För personer som omfattas av de äldre bestämmelserna finns det särskilda övergångsregler.

Finland

Från och med 1996 har Finland tidsbegränsade regler om särskild källskatt för utländska nyckelpersoner. Reglerna gäller för närvarande för anställningar som påbörjas senast 31 december 2011. Skatten är en slutlig skatt på 35 procent som dras av arbetsgivaren från den lön som betalas och som ersätter den vanliga progressiva inkomstskatten på ersättningen. Arbetsgivarens ansvar för socialavgifter på lön och annan ersättning till den anställde påverkas inte av expertskattereglerna. Reglerna tillämpas under de första 48 månaderna från arbetets början.

Som förutsättning för tillämpning av reglerna gäller att den anställde är utländsk medborgare och att denne blir obegränsat skattskyldig i samband med att anställningen påbörjas. Den anställde får under en period av fem år dessförinnan inte ha varit obegränsat skattskyldig i Finland. Den anställde måste arbeta som lärare eller bedriva forskningsarbete vid en finsk högre läroanstalt, eller med arbetsuppgifter som kräver specialistkunskaper under förutsättning att lönen uppgår till minst 5 800 euro (ca 52 000 kronor).

Expertskattereglerna tillämpas på lön som är intjänad i Finland för en arbetsgivares räkning som har hemvist i Finland.

Nederländerna

Nederländerna har sedan början av 1990-talet särskilda regler för beskattning av företagsledare och experter som värvats utomlands eller sänds ut till Nederländerna. Reglerna är tillämpliga även på nederländska medborgare. I huvudsak innebär reglerna att en arbetsgivare kan betala ut ett skattefritt bidrag för att kompensera för merkostnader i anledning av arbetet i Nederländerna. Bidraget får uppgå till högst 30 procent av den anställdes lön och eftersom det avser att ersätta experten för merkostnader är t.ex. ersättning för dubbelt boende inte avdragsgillt. Arbetsgivaren kan dock betala skolavgifter till en internationell skola utan att dessa tas upp till beskattning hos den anställde men den anställde får inte avdrag för motsvarande kostnad.

För att reglerna ska tillämpas måste den anställde ha en anställning som inte varar längre än 120 månader samt ha expertkunskaper som gör det svårt att rekrytera en motsvarande person i Nederländerna. Det måste vidare ha avtalats i anställningsavtalet om att belopp motsvarande bidraget om 30 procent är inkluderad i lönen. Den anställde måste vara rekryterad utomlands eller utsänd till Nederländerna och anställd av en nederländsk arbetsgivare eller av en arbetsgivare som inte är etablerad där men företräds av en agent som hanterar skyldigheten att innehålla skatt på lön och förmåner.

En anställd som omfattas av expertskattereglerna har rätt att begära att bli betraktad som begränsat skattskyldig för vissa övriga inkomster, främst kapitalinkomster. Även efter ett sådant beslut är personen berättigad till de personliga avdrag m.m. som hänför sig till den skattepliktiga delen av löneinkomsten.

Ansökan om tillämpning av reglerna måste göras senast 4 månader efter det att anställningen påbörjats. Enligt huvudregeln gäller ett beslut om tillämpning av expertskattereglerna i 120 månader. Efter 60 månader har skattemyndigheten emellertid rätt att begära att arbetsgivaren och den anställde visar att förutsättningarna för tillämpning av reglerna fortfarande är för handen.

Belgien

Även Belgien har ett regelsystem som riktar sig mot utländska experter eller andra nyckelpersoner som arbetar i Belgien. Det innebär i huvudsak att en person som inte är belgisk medborgare och som har behållit cent-

rum för sina ekonomiska intressen utomlands kan bli föremål för särskilda regler om denne arbetar på chefsnivå, är en specialist på hög nivå eller en forskare som är svår att rekrytera i Belgien. Arbetsgivaren måste vara ett dotterbolag eller en filial till ett utländskt bolag eller ett belgiskt bolag som utgör en del av en internationell koncern. Arbetsgivaren kan också vara ett forskningsinstitut eller ett laboratorium (behöver inte tillhöra en internationell koncern) eller ett centres de coordination/coördinatiecentra i en internationell koncern.

Om de särskilda reglerna är tillämpliga innebär det att den anställde betraktas som begränsat skattskyldig i Belgien. Det innebär bland annat att skatteplikt endast inträder för inkomst som är relaterad till det belgiska arbetet. Inkomst som är hänförlig till dagar då den anställde vistats utanför Belgien (även på tjänsteresa) är undantagna från beskattning. Vidare innebär reglerna att vissa ersättningar är skattefria. Exempel på sådana ersättningar är ersättning för flyttkostnader, skillnader i levnadskostnader, skillnader i boendekostnader, skolavgifter till internationell skola, förlust vid försäljning av hus i hemlandet, skillnader i inkomstskatt mellan Belgien och hemlandet etc.

Beslut om tillämpning av reglerna erhålls efter ansökan hos skattemyndigheten. Ansökan måste lämnas senast sex månader efter det att den anställde anländer till Belgien för att kunna tillämpas samma år. Det finns ingen bortre tidsgräns för tillämpning av reglerna så länge som förutsättningarna fortfarande är för handen.

5.2 Ökad förutsebarhet

Regeringens förslag: Vid tillämpningen av de s.k. expertskattereglerna ska en arbetstagare anses uppfylla villkoren om en viss kompetens m.m., om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Regeringens bedömning: Skatteverket kommer att kunna besluta om särskild beräkningsgrund för preliminär skatt innan Forskarskattenämnden har prövat förutsättningarna för expertskatt. Någon särskild reglering i skatteförfarandelagen behövs därför inte.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås dock en ändring i skatteförfarandelagen i syfte att beslut om särskild beräkningsgrund för preliminär skatt ska kunna fattas innan Forskarskattenämnden har prövat förutsättningarna för expertskatt, om arbetstagarens arbetsinkomster per månad överstiger den föreslagna lönenivån. Promemorians förslag innehåller inte någon precisering av vilket års prisbasbelopp som prövningen ska avse.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Skatteverket*, och *Arbetsgivarverket* avstyrker förslaget. Skatteverket anser att man i så stor utsträckning som möjligt bör undvika regler som kräver individuell prövning. Att ha såväl en beloppsregel som kvalifikationsregel är mindre lyckat. För att ytterligare förenkla expertskattereglerna och öka

förutsebarheten förordar verket därför att reglerna om individuell prövning slopas varvid det enda avgörande kriteriet ska vara den föreslagna lönenivån. Arbetsgivarverket anser att den föreslagna lönenivån är för hög då den endast kommer att beröra få tjänster inom statsförvaltningen. Även *Sveriges universitets- och högskoleförbund* anser att lönenivån bör sättas lägre med hänsyn till löneläget i deras sektor. *Lunds universitet* anser att lönenivån bör bestämmas till ett prisbasbelopp för personer som innehar doktorsexamen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att villkoren för expertskatt ska vara uppfyllda vid en månadslön som överstiger 1,5 prisbasbelopp. *Invest Sweden* anser dock att föreslagen lönenivå är utmärkt. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, samt *Näringslivets Regelnämnd* anser att förslaget inte beaktar behovet av att förenkla lagstiftningen för gruppen forskare. Även *Forskarskattenämnden* anser att det bör övervägas att skapa förenklade system även för andra grupper, och då särskilt för forskare. *Förvaltningsrätten i Stockholm* framhåller att det bör klargöras om lönenivån ska utgå från prövningsåret eller om den ska justeras för kommande år. Även *Forskarskattenämnden* efterfrågar ett klargörande i detta avseende. *Forskarskattenämnden* ifrågasätter om något särskilt beslut av nämnden behövs när det gäller ärenden där lönenivån överstiger två prisbasbelopp. Av förenklingsskäl bör dessa ärenden enligt nämnden kunna fattas av Skatteverket i samband med den årliga inkomsttaxeringen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: De nuvarande reglerna om särskilda skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner infördes 2001 och ersatte äldre regler som bara omfattade utländska forskare. Syftet med de nya reglerna var att genom skattelättnader för internationellt efterfrågade personer skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bland annat koncernledande funktioner i Sverige. Minskade lönekostnader skulle också göra det möjligt för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed skapa förutsättningar för att konkurrera om kvalificerade personer med krav på hög lön efter skatt.

Det har emellertid ifrågasatts om reglerna fyller sitt syfte. Den kritik som riktats mot reglernas konstruktion innebär i huvudsak att de brister i förutsebarhet när det gäller vad som krävs för att vissa arbetsuppgifter ska anses medföra att en person får en nyckelposition i företaget. Att så är fallet uppges bero på att varje prövning är individuell med hänsyn till individens kompetens och dess betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Det finns således inga objektiva rekvisit som kan läggas till grund för prövningen. Eftersom utgången av en ansökan inte kan förutses kan expertskattereglerna enligt kritikerna inte användas i rekryteringsprocessen.

En förutsättning för att expertskattereglerna ska kunna utnyttjas och faktiskt påverka förutsättningarna för en anställning är att parterna någorlunda säkert kan veta att de är tillämpliga redan när förhandlingar för att tillsätta tjänsten börjar. Av villkoren i 11 kap. 22 § första stycket inkomstskattelagen följer att det är tre grupper av personer som avses.

Den första gruppen omfattar kategorin experter med specialistuppgifter med en sådan inriktning och kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera personer på denna nivå inom landet. Den andra

gruppen omfattar kategorin individer med forsknings- eller utvecklingsuppgifter på lika hög kompetensnivå och som är lika svåra att rekrytera. Villkoren är i dessa grupper knutna till individens kompetens eller de kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifterna. För att en person ska omfattas av dessa regler ska det vara en objektivt sett särskilt kompetent person inom ett område där kompetensen är mycket svårrekryterad i Sverige.

Den tredje gruppen avser personer som har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför att de innehar en nyckelposition i företaget. Något krav på att det ska vara svårt att i Sverige rekrytera en person till uppgifterna uppställs inte utan det är enbart uppgifternas betydelse för företaget som är avgörande. Avseende dessa personer måste det således avgöras vilken betydelse en viss arbetsuppgift har för ett specifikt företag.

Av kritiken framgår att svårigheter att bedöma om skattelättnader kommer att beviljas eller inte främst uppkommer när det avser den tredje gruppen, dvs. nyckelpersoner. Skälet för detta är att det måste göras en individuell prövning av den specifika arbetsuppgiftens betydelse för företaget. Detta skapar en osäkerhet om vilka krav som måste vara uppfyllda för att en person ska kvalificera för skattelättnader. Bedömnings-svårigheter kan dock också uppstå för de båda andra kategorierna.

Expertskattereglerna har stor betydelse för Sveriges internationella konkurrenskraft. Det är därför olyckligt om reglerna brister i förutsebarhet. I likhet med vad som framförs i promemorian gör regeringen bedömningen att dessa regler bör förenklas. Samma bedömning gör också majoriteten av remissinstanserna.

Enligt promemorian kan ett sätt att öka förutsebarheten vara att införa ett tillägg till nuvarande regler som är baserat på objektiva förhållanden och inte innehåller sådana skönsmässiga bedömningar som i dag ska göras av Forskarskattenämnden. Ett sådant tillägg kan vara att alla personer som har en lön över en viss nivå alltid ska anses uppfylla de krav på kompetens som ställs upp för att expertskatt ska beviljas. En liknande metod används till viss del även i Finland och Danmark.

I promemorian föreslås att ett sådant tillägg görs till nuvarande regler. Regeringen delar denna bedömning. Det innebär att en arbetstagare som har en lön som överstiger en bestämd nivå alltid ska ges skattelättnaden utan att någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer görs. Som framhålls i promemorian bör förslaget omfatta samtliga arbetstagare, dvs. oavsett vilken kompetens eller andra egenskaper de i övrigt besitter eller vilken associationsform arbetsgivaren har. Det medför att såväl experter, forskare som andra nyckelpersoner kommer att omfattas av förslaget, men även att andra kategorier arbetstagare kan komma att uppfylla kraven och således erhålla föreslagen skattelättnad. Därmed införs ett objektivt rekvisit som är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal infordras. Rekvisitet är också lätt att tolka för den anställda och arbetsgivaren i samband med att villkoren förhandlas. Det blir således lättare att avgöra om skattelättnader kan erhållas. Avgränsningen av vem som ska anses uppfylla kompetenskraven blir tydligare och därmed mer förutsebar, vilket kommer att underlätta tillämpningen av reglerna.

För den som inte når upp till den aktuella lönenivån finns det möjlighet att kvalificera sig för expertskatt enligt de i dag gällande reglerna. *Skatte-*

verket förordar att denna möjlighet till individuell prövning slopas. Det enda avgörande kriteriet bör, enligt verket, vara den föreslagna lönenivån. I dag uppgår den genomsnittliga årslönen för de personer som omfattas av expertskatten till närmare 1 miljon kronor. Spridningen i lönenivå är dock mycket stor. Om den individuella prövningen slopas skulle således vissa kategorier riskera att falla utanför reglernas tillämpningsområde. Samtidigt besitter dessa personer kvalifikationer med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå som, med hänsyn till lagstiftningens syfte, bör omfattas av reglerna. Regeringen delar därför den bedömning som görs i promemorian, att det är angeläget att möjligheten att kvalificera sig för expertskatt enligt de i dag gällande reglerna bör finnas kvar för den som inte når upp till den aktuella lönenivån.

När det gäller den lönenivå vid vilken en arbetstagare ska anses uppfylla villkoren om en viss kompetens delar regeringen promemorians bedömning att denna inte bör sättas för lågt. I dag omfattas ca 1 000 personer av expertskatten. Som anges ovan uppgår den genomsnittliga årslönen för dessa till närmare 1 miljon kronor. Medianlönen kan dock vara lägre. Av dessa är en del forskare som sannolikt har en betydligt lägre genomsnittlig årslön. Promemorians förslag innebär att lönenivån fastställs till två prisbasbelopp per månad, vilket under 2011 motsvarar 85 600 kronor. En sådan månadsersättning motsvarar en årslön på 1 027 200 kronor, vilken ligger strax över den genomsnittliga årslönen.

Arbetsgivarverket, Sveriges universitets- och högskoleförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund anser att föreslagen lönenivå är för hög. Vid bedömningen av vilken lönenivå som är lämplig måste emellertid hänsyn tas till flera faktorer, t.ex. undanträngningseffekter på arbetsmarknaden och konkurrenssnedvridningar. En jämförelse kan också göras med Danmark där det krävs en månadslön om 69 300 danska kronor (ca 84 000 kronor) för att skattelättnad ska ges. Mot bakgrund av dessa hänsynstaganden delar regeringen promemorians bedömning att två prisbasbelopp utgör en lämplig nivå. Samma bedömning gör också majoriteten av remissinstanserna.

Några remissinstanser, däribland *Näringslivets Skattedelegation* och *Föreningen Svenskt Näringsliv*, anser att förslaget inte beaktar behovet av förenkling för forskare. *Lunds universitet* anser att lönenivån bör bestämmas till ett prisbasbelopp för personer som har doktorsexamen. Nuvarande regler, som innebär att en person kan kvalificera sig för skattelättnad om denne innehar en viss kompetens m.m., kommer dock fortsätta att gälla. Det innebär att exempelvis forskare med inkomster som är lägre än två prisbasbelopp kan medges skattelättnad även framöver. Regeringen anser inte att lönenivån bör sättas lägre för arbetstagare inom eller flera sektorer.

Förvaltningsrätten i Stockholm framhåller att det bör klargöras om beloppsgränsen ska utgå från prövningsåret eller om den ska justeras för kommande år. Även *Forskarskattenämnden* efterfrågar ett sådant klargörande. Regeringens anser att det bör vara det prisbasbelopp som gäller för det år arbetet påbörjas i Sverige som avgör huruvida den aktuella lönenivån uppnås. Lagtexten bör därför justeras i enlighet härmed.

I promemorian föreslås att den förbättrade förutsebarheten bör kompletteras med en möjlighet för arbetstagaren att ansöka om särskild be-

räkningsgrund för beräkning av skatteavdrag (s.k. jämkning), så att rätt preliminärskatt ska kunna dras vid utbetalningen av lönen trots att Forskarskattenämnden ännu inte hunnit meddela beslut. Enligt 55 kap. 9 § den nya skatteförfarandelagen¹ får Skatteverket besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund (jämkning) om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Härav följer, enligt regeringens bedömning, att om en skattskyldig kan förväntas uppfylla rekvisiten för expertskatt så kan Skatteverket, redan med denna regel, besluta om särskild beräkningsgrund för preliminär skatt och detta oavsett om Forskarskattenämnden inte fattat beslut om expertskatt vid tiden för verkets beslut. Den i promemorian föreslagna regleringen i detta avseende bedöms därför inte behövas.

Forskarskattenämnden har ifrågasatt om det inte är tillräckligt att dessa beslut fattas av Skatteverket i samband med den årliga taxeringen. Regeringen anser emellertid att en sådan ordning inte är lämplig då det skulle innebära en avsevärd fördröjning av beslutet för såväl arbetstagare som arbetsgivare samt att beslutsfattandet om expertskatt skulle delas upp på två olika myndigheter.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229).

5.3 Förfarandet

Regeringens förslag: Forskarskattenämndens ordförande och vice ordförande ges behörighet att själva, var och en för sig, besluta i ärenden som gäller utländska arbetstagare och som har en ersättning för arbetet i Sverige som per månad överstiger två prisbasbelopp.

Promemorianas förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Promemorianas förslag innebär att endast Forskarskattenämndens ordförande skulle ges möjlighet att själv besluta i ifrågavarande ärenden.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Statskontoret* anser dock att det är olämpligt med en sådan beslutsrätt i fråga om expertskatt. *Forskarskattenämnden* anser att även vice ordföranden bör ha behörighet att själv besluta i ifrågavarande ärenden.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget om att utländska arbetstagare alltid ska kvalificera för tillämpning av expertskattereglerna, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas, innebär att

¹ Regeringen beslutade den 13 januari 2011 lagrådsremissen Skatteförfarandet. I remissen föreslås en ny skatteförfarandelag som ska ersätta bland annat skattebetalningslagen (1997:483). Den nya skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

det, utöver det befintliga regelverket, införs ytterligare en möjlighet att kvalificera sig för expertskatt.

I promemorian föreslås att Forskarskattenämndens ordförande ges behörighet att själv besluta i dessa ärenden. *Statskontoret* anser dock att det är olämpligt att beslut om expertskatt är personberoende. Som anförs i promemorian kvalificerar sig denna grupp av arbetstagare för skattelättnaden på objektivt lätt identifierbara grunder. Det finns inget egentligt utrymme för skönsrättsliga bedömningar. För handläggningen av dessa ärenden finns därför, enligt promemorians bedömning, inte samma behov av Forskarskattenämndens samlade kompetens för bedömning av arbetstagarens kvalifikationer och arbetsuppgifternas art m.m. Att beslutsfattande i enklare form görs av en person är inte heller något ovanligt. I likhet med vad som framförs i promemorian gör regeringen bedömningen att det föreligger skäl för att beslut i dessa ärenden ska kunna fattas genom ett förenklat förfarande.

Forskarskattenämnden anser att även vice ordförande ska ges behörighet att ensam besluta i dessa ärenden. Regeringen delar denna bedömning. För att underlätta behandlingen och minska handläggningstiden för dessa ärenden, föreslås således att beslutet i nämnden ska kunna tas av ordföranden eller vice ordföranden ensam. Därmed behöver handläggningen av ärendet inte invänta sammanträdesdag för nämnden och förfarandet inom nämnden kan förenklas.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 4 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

5.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

<p>Regeringens förslag: De nya bestämmelserna om förenklad expertskatt träder i kraft den 1 januari 2012. I fråga om 11 kap. 22 § inkomstskattelagen gäller dock äldre bestämmelser fortfarande för arbete i Sverige som har påbörjats före ikraftträdandet.</p>

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslås dock att äldre bestämmelser fortfarande ska tillämpas på anställningar som har påbörjats före ikraftträdandet.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Forskarskattenämnden* framhåller att en anställning inte behöver påbörjas samma dag som arbetstagaren börjar arbetet i Sverige. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* och *Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering (IFAU)* anser att förslaget kan medföra inläsningseffekter under 2011 då arbetsgivare och arbetstagare väntar med att påbörja ett anställningsförhållande.

Skälen för regeringens förslag: I likhet med vad som föreslås i promemorian anser regeringen att de nya bestämmelserna om förenklad expertskatt bör träda i kraft den 1 januari 2012. I promemorian föreslås dock att äldre bestämmelser ska gälla för anställningar som påbörjats före

ikraftträdandet. Som *Forskarskattenämnden* framhållit kan emellertid en anställning ha påbörjats före den dag arbetstagaren inleder arbetet i Sverige. Regeringen anser därför att den i promemorian föreslagna övergångsbestämmelsen bör justeras till att avse arbete i Sverige som har påbörjats före ikraftträdandet.

ESV och *IFAU* anser att förslaget kan medföra inlåsnings effekter under 2011. Förslaget om förenklade expertskatteregler innebär att det från och med den 1 januari 2012 införs ytterligare en möjlighet att ses som en sådan nyckelperson som är kvalificerad för att få expertskatt. Som *ESV* och *IFAU* anför kan det i och för sig medföra att arbetsgivare och arbetstagare väntar med att påbörja ett anställningsförhållande till efter årsskiftet. Eftersom fråga är om ett tillägg till befintliga regler torde emellertid detta främst gälla fall där det råder tveksamhet om expertskatt skulle ges enligt nuvarande bestämmelser. Den fördröjning av anställningsförfarandet som kan uppkomma torde därför, enligt regeringens bedömning, endast få små konsekvenser i de flesta fall. Regeringen anser därför att risken för eventuella inlåsnings effekter är tämligen begränsad och att de nya bestämmelserna således inte bör ges retroaktiv effekt.

6 Förändringar i 3:12-reglerna

6.1 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska hon eller han ha varit verksam (aktiv) i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL. Reglerna innebär bland annat att beskattningen av utdelningar som tillfaller aktiva ägare upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Av 57 kap. 20 § IL framgår att detta uppnås genom att utdelning upp till gränsbeloppet tas upp med två tredjedelar i inkomstslaget kapital (2/3 av 30 procent = 20 procent). Utdelning över gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst.

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

för beräkning av omkostnadsbelopp för andelar som förvärvats före år 1990 och 1992. Om utdelningen understiger gränobeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som enligt 57 kap. 13 § IL förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är enligt 57 kap. 16 § IL 25 procent av löneunderlaget och ytterligare 25 procent av det löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Löneunderlaget beräknas enligt 57 kap. 17 § IL på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

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

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

För kapitalvinster gäller enligt 57 kap. 21 § IL på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränobeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst och att kapitalvinst som motsvarar gränobeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket medför en 20-procentig beskattning. I 57 kap. 22 § IL finns dock en takregel för hur mycket som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna s.k. 100-basbeloppsregel innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp (5 210 000 kronor vid kapitalvinst 2011). Kapitalvinst härutöver beskattas utan kvotering till 30 procent i inkomstslaget kapital.

I promemorian lämnas fem förslag om ändringar i 3:12-reglerna. Några remissinstanser har lämnat synpunkter på reglerna som inte direkt berör de förslag som presenteras i promemorian. *Tillväxtverket* och *Sveriges Akademikers Centralorganisation* anser att en grundlig översyn och utvärdering av reglerna är motiverad. *Far* förordar en lagteknisk översyn. *Advokatsamfundet* anser att reglerna är så komplicerade att det bör övervägas att avskaffa dem. Även *Skattebetalarnas förening* anser att reglerna bör avskaffas. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Näringslivets Regelnämnd* instämmer, anser att det är en brist att löneunderlag i indirekt ägda bolag inte kan/får beaktas om det inte är fråga om ett moder-/dotterbolagsförhållande. Skattedelegationen anser att det finns starka

skäl för att sänka kravet på innehavets storlek betydligt. Skattedelegationen anser också att nuvarande karenstid på fem år i 57 kap. 4 § IL kan kortas utan att möjligheterna att få arbetsinkomster beskattade som kapitalinkomster blir alltför stora. Regeringen bedömer att det för närvarande inte är aktuellt med någon översyn eller några ändringar utöver de som nu föreslås.

6.2 Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln

Regeringens förslag: Nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två och ett halvt till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som har yttrat sig över förslaget är positiva eller lämnar det utan erinran, däribland *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Tillväxtverket*, *Sveriges Kommuner och Landsting*, *Advokatsamfundet*, *Svensk Handel*, *FöretagarFörbundet*, *Skattebetalarnas förening*, *Sveriges redovisningskonsulters förbund* samt *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Näringslivets Regelnämnd* instämmer. Företagarna och FöretagarFörbundet anser dock att nivån bör vara högre än i förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att det är mer motiverat att sänka beskattningen av arbetsinkomster än att lindra beskattningen av aktieutdelningar. LRF anser dock att om reglerna ska förbättras är detta en mycket lämplig åtgärd. *Skatteverket* avstyrker förslaget. För det fall avsikten ändå är att höja schablonbeloppet bör ett lägre belopp övervägas för företag som inte har annan anställd person än delägare i företaget eller någon närstående till delägare. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* avvisar de föreslagna skattelindringarna för aktiva ägare i fåmansbolag.

Skälen för regeringens förslag: Förenklingsregeln innebär att delägarna i ett fåmansföretag tillsammans kan ta ut två och ett halvt inkomstbasbelopp i utdelning som beskattas som inkomst av kapital med 20 procents beskattning. Regeln infördes den 1 januari 2006 i förenklingsssyfte eftersom reglerna om utdelning och kapitalvinst för ägare av fåmansföretag är komplicerade (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). De bedömdes vara särskilt administrativt betungande för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda. Detta gäller för många nystartade företag. Ytterligare ett skäl för denna regel är att löneunderlagsregeln har ett begränsat värde för t.ex. ägare av nystartade företag på grund av att kravet på eget löneuttag inte alltid kan uppfyllas i ett start- eller expansionsskede. Förenklingsregeln innebar ursprungligen att ett schablonbelopp på ett och ett halvt inkomstbasbelopp alltid skulle kunna tas ut som kapitalbeskattad inkomst med en skattesats på 20 procent.

När förenklingsregeln infördes bedömdes att uppemot 60 procent av samtliga ägare till kvalificerade andelar skulle välja att tillämpa denna regel. Schablonbeloppet har höjts vid två tillfällen först till två inkomst-

basbelopp från ingången av 2007 (prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9, SFS 2006:1344) och härefter till två och ett halvt inkomstbasbelopp från ingången av 2009 (prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114, SFS 2008:1343). I dag används förenklingsregeln i ungefär tre fjärdedelar av de drygt 300 000 K10-blanketter² som lämnas in varje år vid deklarationstillfället. Det finns nu anledning att ytterligare stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de mindre fåmansföretagen. Förslaget i promemorian innebär att schablonbeloppet höjs till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2012. Detta väntas medföra att förenklingsregeln kommer att användas i ytterligare 2 500 fall.

Skatteverket avstyrker förslaget och påpekar särskilt att efter förenklingsregelns införande har kravet på aktiekapital i aktiebolag sänkts från 100 000 kr till 50 000 kr. Dessutom har revisionsplikten för mindre företag avskaffats. Enligt Skatteverkets uppfattning får därför kostnaderna för att bilda ett aktiebolag numera anses låga. En alltför generös förenklingsregel får anses medföra ett betydande incitament till att kanalisera förvärvsinkomster genom ett eget aktiebolag för att kunna ta ut en del av inkomsten med beskattning i inkomstslaget kapital med en skattesats på 20 procent. Enligt Skatteverkets uppfattning bör inte skattesystemet styra den enskildes handlande utan vara neutralt. För det fall avsikten ändå är att höja schablonbeloppet bör ett lägre belopp övervägas för företag som inte har annan anställd person än delägare i företaget eller någon närstående till delägare. Även *LO* avvisar de föreslagna skattelindringarna för aktiva ägare i fåmansbolag. *LO* är emot denna förändring både av fördelningsskäl och för att det innebär ett ytterligare avsteg från neutral beskattning, dvs. olika beskattning av en högvälönad när han/hon är anställd jämfört med att arbeta i eget bolag. Dessa företag beskattas enligt *LO* redan i dagslaget betydligt mindre än företag med spritt ägande. *Företagarna* och *FöretagarFörbundet* anser i stället att nivån bör vara högre än i förslaget.

Regeringen anser att förenklingsregeln fyller en viktig funktion för företag med litet kapital och få anställda. Vidare är det viktigt att stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de mindre fåmansföretagen. Dessa argument har sådan tyngd att det finns skäl att höja schablonbeloppet även om neutralitetsskäl och fördelningspolitiska skäl i viss mån kan tala mot en höjning. Den i promemorian föreslagna höjningen bedöms därför som väl avvägd, varför regeringen föreslår att schablonbeloppet i förenklingsregeln höjs till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp. Regeringen finner i nuläget inte skäl att begränsa schablonbeloppet för företag som inte har annan anställd person än delägare i företaget eller någon närstående till delägare.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 11 § IL.

² Blankett som lämnas av delägare m.fl. i fåmansföretag till Skatteverket med uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

6.3 En takregel för utdelning

6.3.1 Bakgrund

Gällande takregel i 57 kap. 22 § IL omfattar bara kapitalvinster och innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp (5 210 000 kronor vid avyttring år 2011).

Reglerna leder i vissa fall till att utdelningar beskattas hårdare än kapitalvinster. Detta kan skapa incitament för ägare av kvalificerade andelar att helt eller delvis avyttra bolaget i stället för att tillgodogöra sig avkastningen i bolaget genom utdelningar. I samhällsekonomiskt hänseende kan detta leda till snedvridningar bland annat genom i övrigt opåkallade avyttringar och genom s.k. inlåsnings effekter.

I en rapport från expertgruppen Edin, Hansson, Lodin (Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, januari 2005, s. 65 f.) prövades möjligheten att utvidga takregeln för kapitalvinster. I expertgruppens uppdrag ingick särskilt att pröva möjligheterna att utvidga denna regel till att avse även andra tjänstebeskattade inkomster från ett bolag där det finns ägare med kvalificerade andelar. Expertgruppen anförde att ett möjligt reformalternativ skulle kunna vara att utvidga 100-basbeloppsregeln – eventuellt med en justering av nivån – till att inkludera även överutdelning, dvs. utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst. I denna ram borde i princip också inkluderas ägarens löneuttag utöver gränsen för statlig inkomstskatt. En regel av detta slag skulle emellertid enligt expertgruppen innebära att 3:12-reglerna skulle bli än mer komplexa än i dag. Det skulle exempelvis bli nödvändigt att löpande registrera överutdelningar och löneuttag. I princip skulle en sådan registrering behöva ske från det år andelar förvärvas till dess att de avyttras. Dessutom skulle progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen för ägare med hög intjäningsförmåga sättas ur spel. Vid en sammantagen bedömning avstod expertgruppen från att lämna förslag om en reformerad 100-basbeloppsregel.

Frågan om en sådan regel togs även upp i förarbetena till den befintliga takregeln (prop. 2005/06:40, s. 61) men avvisades av den dåvarande regeringen på grund av dess komplexitet och att progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen för ägare med hög intjäningsförmåga skulle sättas ur spel.

6.3.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: En takregel införs för beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst. Regeln innebär att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående, som inräknas i samma närståendekrets, under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning med högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Ett tillägg görs också i takregeln för beskattning av kapitalvinster i inkomstslaget tjänst som klargör hur begreppet närstående ska tillämpas vid fördelningen av tjänstebeskattat belopp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förutom att det i regeringens förslag även förtydligas hur begreppet närstående ska tillämpas vid fördelningen av tjänstebeskattat belopp. Regeringens förslag innebär också att motsvarande klargörande görs i takregeln för kapitalvinster.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som har yttrat sig över förslaget är positiva eller lämnar det utan erinran, däribland *Skatteverket*, *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Advokatsamfundet*, *Tillväxtverket*, *FöretagarFörbundet*, *Svensk Handel*, *Näringslivets regelnämnd* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund*. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget är ett steg i rätt riktning men anser att även löneuttag under viss tid före utdelningen/aktieöverlåtelsen bör minska takbeloppen i takreglerna för utdelning och kapitalvinst. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, välkomnar förslaget men anser att det också bör övervägas att vid takbeloppsberäkningen beakta vad som tagits upp i tjänst de föregående fem beskattningsåren. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Far* framför liknande synpunkter. *Företagarförbundet* anför att förslaget är ett steg i rätt riktning men att beloppet i takregeln bör justeras ned. Även *Näringslivets Skattedelegation* och *Far* anser att det finns starka skäl att ha ett lägre takbelopp för utdelning än för kapitalvinst. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anför att gränsen exempelvis kan sättas till 20 inkomstbasbelopp per år eller utformas på samma sätt som i den existerande basbeloppsregeln för kapitalvinster. En ytterligare förändring som kan övervägas är enligt fakultetsnämnden att också ägarens löneuttag under beskattningsåret över gränsen för statlig inkomstskatt inkluderas.

Statskontoret anför att det vore önskvärt om regeringen kunde motivera förslaget ytterligare, genom att exempelvis redogöra för hur stort inkomstbortfallet till följd av nuvarande skatteplanering är. *Skatteverket* föreslår att även takregeln för kapitalvinster ska begränsas till beskattningsåret för att undvika inkonsekvenser i regelsystemet och att begreppet närstående bör definieras som personer som ingår i samma närståendekrets, med hänvisning till 56 kap. 5 § IL.

Skälen för regeringens förslag: Ägare av företag med många anställda kan utnyttja löneunderlagsregeln för att uppnå låg beskattning. Framgångsrika innovatörer med få anställda gynnas inte av denna regel på samma sätt. På grund av den befintliga takregeln för kapitalvinst kan dock dessa undgå att bli tjänstebeskattade genom att genomföra s.k.

interna aktieöverlåtelse. Dagens regelverk skapar således incitament för ägare till kvalificerade andelar att avyttra företaget (internt) i stället för att tillgodogöra sig avkastningen genom utdelning.

I promemorian görs bedömningen att en takregel för beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst till viss del skulle komma till rätta med detta problem. En sådan regel bedöms även göra det mer attraktivt att förlägga högavkastande innovativ verksamhet i Sverige. Regeringen delar denna bedömning.

I promemorian föreslås att det införs en takregel som innebär att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning med högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp.

LRF anser att även löneuttag under viss tid före utdelningen/avyttringen bör minska takbeloppen i takreglerna för utdelning och kapitalvinst. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det bör övervägas att vid takbeloppsberäkningen beakta vad som tagits upp i tjänst de föregående fem beskattningsåren. Som framgått ovan prövade expertgruppen förslag i denna riktning men fann att det ledde till ett alltför komplicerat system. Regeringen gör samma bedömning. Enligt *Far* bör reglerna för takbeloppet i stället utformas så att den skattskyldige och närstående under en femårsperiod inte beskattas i inkomstslaget tjänst med högre belopp än 100 inkomstbasbelopp avseende både erhållen utdelning och kapitalvinster. Även den av *Far* föreslagna modellen skulle dock leda till alltför komplicerade regler.

Ett enklare alternativ, som föreslås i promemorian, är att införa en takregel för utdelning som bara reglerar till vilken del utdelning som lämnas under ett beskattningsår ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Regeln gäller således bara för utdelning under beskattningsåret och behöver därför inte bli lika komplicerad. Problematiken med att löpande registrera överutdelningar och löneuttag kommer inte att uppstå. Regeringen anser att det alternativ som föreslås i promemorian bör genomföras och anser således att de mer komplicerade regler som förespråkas av bland annat *Far* inte bör genomföras.

I promemorian föreslås vidare att nivån på en takregel för utdelning bör vara densamma som för kapitalvinster, dvs. 100 inkomstbasbelopp. *Näringslivets Skattedelegation*, *Företagarförbundet* och *Far* anser att det finns starka skäl för att ha ett lägre takbelopp för utdelning än för kapitalvinst. Liknande synpunkter framförs från *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* som också anför att ägarens löneuttag under beskattningsåret över gränsen för statlig inkomstskatt kan inkluderas. I och med att endast förhållandena under ett beskattningsår beaktas menar nämnden att inga särskilda komplikationer synes uppkomma med denna utvidgning.

Regeringen anser att det är viktigt att undvika att det skapas nya incitament att kringgå reglerna. Reglerna för utdelning bör därför inte vara förmånligare än de som gäller för kapitalvinst. Nivån på takregeln bör därför inte sättas lägre än 100 inkomstbasbelopp. Av samma skäl bör även den del av utdelningen som överstiger gränobeloppet och takbeloppet – på samma sätt som gäller för kapitalvinstbeskattningen – beskattas till 30 procent i inkomstslaget kapital. Den av *Juridiska fakultetsnämnden*

den vid Stockholms universitet förordade ändringen att även löneuttag över gränsen för statlig inkomstskatt ska beaktas skulle medföra att ett liknande tillägg även måste övervägas beträffande takregeln för kapitalvinster. Ett sådant tillägg skulle dock komplicera denna regel där hänsyn även tas till tidigare beskattningsår. Regeringen bedömer att det därför inte är lämpligt att beakta löneuttag vid beräkandet av takbeloppet.

I praktiken torde det vara få delägare som under ett år redovisar utdelning som överstiger 100 inkomstbasbelopp eftersom det redan i dag finns vissa möjligheter att genom interna aktieöverlåtelser undvika tjänstebeskattning. Den omständigheten att delägare inte behöver göra komplicerade överlåtelser för att kunna utnyttja den befintliga takregeln utgör dock en sådan systemmässig förenkling som väl motiverar införandet av en takregel även för utdelningar.

Kammarrätten i Göteborg påpekar att det inte framgår av lagförslaget hur den tjänstebeskattade delen av utdelningen ska fördelas mellan flera personer inom en närståendekrets som har fått utdelning. Regeringen delar kammarrättens bedömning att beloppet rimligen bör proportioneras mellan dem (jfr prop. 1990/91:54, s. 310 f. angående takregeln för kapitalvinster).

Skatteverket anför att den föreslagna bestämmelsen och motsvarande bestämmelse för kapitalvinster är utformad på sätt att det uppkommer svårigheter att fördela tjänstebeskattat belopp i de fall två delägare inte är ömsesidigt närstående enligt bestämmelsen i 2 kap. 22 § IL.

Följande exempel belyser problematiken. Fyra bröder är delägare i ett fåmansföretag. Dessutom är den ena broderns båda barn, E och F, delägare i företaget. Samtliga andelar är kvalificerade. Delägarna avyttrar vid samma tidpunkt samtliga andelar i företaget. Deras kapitalvinster är lika stora och överstiger totalt ett belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp. Bröderna är ömsesidigt närstående till varandra. E och F är även närstående till var och en av bröderna. Däremot är inte farbröderna närstående till E och F enligt 2 kap. 22 § IL.

Skatteverket anför att nuvarande bestämmelser i princip innebär att var och en av bröderna ska ta upp ett belopp motsvarande 1/6 av 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst. Vid beräkningen av barnen E och F:s andelar ska dock hänsyn tas till att fadern redan har redovisat 1/6 (2/12) av 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst. Resterande del (10/12) ska således fördelas mellan barnen E och F som vardera därmed ska ta upp ett belopp motsvarande 5/12 av 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst eftersom bestämmelsen utgår från den skattskyldige. Här efter måste dock justering ske av vad fadern och hans bröder ska ta upp i inkomstslaget tjänst eftersom deras respektive 1/6 medför att var och en tillsammans med sina närstående kommer att beskattas för mer än 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst eftersom barnen skulle beskattas för ett högre belopp. Lagtexten medför således justeringar utan slut enligt Skatteverket.

Skatteverket föreslår att en hänvisning görs till 56 kap. 5 § IL i både den befintliga takregeln för kapitalvinster och den nu föreslagna takregeln för utdelningar, så att det klart framgår hur fördelningen ska göras i dessa fall. Vidare föreslår verket att även takregeln för kapitalvinster ska begränsas till beskattningsåret.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att det i vissa situationer kan uppstå tillämpningssvårigheter vid fördelningen av takbeloppet. Om en hänvisning görs till 56 kap. 5 § IL framgår det att prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste delägaren och att en person som inräknats i en närstående krets inte ska inräknas i ytterligare en krets. I Skatteverkets exempel kommer 1/6 av 100 inkomstbasbelopp av det tjänstebeskattade beloppet att fördelas på vardera delägaren. Regeringen anser att en sådan hänvisning bör införas i den föreslagna takregeln för utdelning och i den gällande takregeln för kapitalvinster. Regeringen delar dock inte Skatteverkets bedömning att takregeln för kapitalvinster bör begränsas till beskattningsåret.

Statskontoret anför att det vore önskvärt om regeringen kunde motivera förslaget ytterligare, genom att exempelvis redogöra för hur stort inkomstbortfallet till följd av nuvarande skatteplanering är. Regeringen konstaterar att det inte är möjligt att uppskatta omfattningen av skatteplaneringen med interna andelsöverlåtelse. Förslaget om en takregel för utdelning är emellertid en åtgärd som gynnar och förenklar för företagen och därför bör genomföras oavsett omfattningen av dessa kringgåenden.

Näringslivets Skattedelegation tar i detta sammanhang upp att det enligt skattedelegationen är olyckligt att regeln om hälftindelning av kapitalvinster i inkomstlagen tjänst och kapital är borttagen. Regeringen vill här anföras att hälftindelningen återinfördes övergångsvis under åren 2008–2009 samt retroaktivt under 2007. I den proposition som innehöll förslagen (prop. 2007/08:19, s. 15) motiverades återinförandet av reglerna med att de var en lösning på en övergångsproblematis som uppkom efter reformeringen av reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag. Regeringen anförde dock att det utifrån ett likformighetsperspektiv är principiellt felaktigt att inkomster över sparutdelningsutrymme beskattas lindrigare enbart av den anledningen att andelarna avyttras i stället för att inkomsten tas ut som utdelning. Det fanns därför enligt regeringen inte skäl att låta hälftindelningen – med de nödvändiga men komplicerade spärreglerna mot interna försäljningar och andra förfaranden – gälla under längre tid än vad som var motiverat för att de reformerade reglerna skulle få tillräcklig effekt.

Regeringen konstaterar att den aktuella övergångsproblematisken inte längre föreligger, varför det inte längre finns skäl att återinföra hälftindelningen.

Lagförslag

Den nya takregeln för utdelning placeras i 57 kap. 20 a § IL. Nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ IL flyttas till 57 kap. 20 b–20 d §§ IL. Ett tillägg görs i gällande takregel för kapitalvinster, 57 kap. 22 § IL.

6.4 Upplägg med hjälp av förenklingsregeln

Regeringens förslag: En person som äger andelar i flera företag får beräkna årets gränobelopp enligt förenklingsregeln för andelar i endast ett av företagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som har yttrat sig över förslaget är positiva eller lämnar det utan erinran, däribland *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Advokatsamfundet* och *Tillväxtverket*. *Skatteverket* tillstyrker förslaget men anser att ytterligare begränsning av regelns tillämplighet behövs då den föreslagna begränsningen inte förhindrar utnyttjande av förenklingsregeln inom en närstående krets. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Näringslivets Regelnämnd* instämmer, anser att förslaget behöver justeras så att en andelsägare som innehar andelar i två bolag som bedriver verksamheter som saknar direkta samband med varandra även i fortsättningen kan använda förenklingsregeln för båda dessa innehav. *Far* avstyrker förslaget och anför att uppläggen kan stävjas på annat sätt. Alternativt bör regeln utformas så att en person inte sammanlagt kan erhålla schablonbelopp med större belopp än två och tre fjärdedels basbelopp eller att man endast kan erhålla ett schablonbelopp från bolag som bedriver samma verksamhet. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avstyrker förslaget och anför att syftet att förhindra eventuellt missbruk kan uppnås även om förenklingsregeln får användas i upp till tre företag. Även *Företagarna* är kritiska till förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket har uppmärksammat att det förekommer skatteplanering med hjälp av förenklingsregeln. Skatteplaneringen synes i första hand gå ut på att kringgå den karenstid om fem år som gäller enligt 57 kap. 4 § IL, men kan även utan ett sådant syfte medföra att betydande arbetsinkomster kommer att kapitalbeskattas till 20 procent.

Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Karenstiden finns för att förhindra kringgåenden som innebär att vad som egentligen är arbetsinkomst beskattas som kapitalinkomst.

Ett syfte med bestämmelserna om karenstid angavs vid införandet vara att det inte skulle vara möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden (numera femårsperioden) räknas i sådant fall först från det att vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört (prop. 1989/90:110, s. 703 f.).

Efter en lagändring 1995 har det hävdats att andelarna i ett vilande företag efter karenstidens utgång inte kan vara kvalificerade på grund av att verksamheten fortsätter i ett nytt företag (se SOU 2002:52, del 1, s. 291 och 324). Ett rättsfall, RÅ 2010 ref. 11 III, visar emellertid att

reglerna inte ska tolkas på detta sätt. Karenstiden slutar således inte att löpa efter fem år om verksamheten fortsätter i ett annat fåmansföretag.

Enligt vad som erfarits förekommer det upplägg i syfte att kringgå denna konsekvens av karenstiden. Detta kan ske på följande sätt. A äger samtliga kvalificerade andelar i X AB. I bolaget finns en beskattad vinst på 3 miljoner kronor som A vill ta ut utan beskattning i inkomstslaget tjänst. A bildar därför fem nya aktiebolag. Därefter överlåter han 20 procent av aktierna i X AB till vart och ett av de nya aktiebolagen för en köpeskilling som motsvarar omkostnadsbeloppet. Härfter delas vinsten i X AB om 3 miljoner kronor ut till de fem aktiebolagen. Varje bolag erhåller 600 000 kronor i utdelning. Detta kan ske skattefritt då andelarna är näringsbetingade. Varje bolag kan härfter dela ut 127 750 kronor (utdelning, 2011) motsvarande årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln eller 638 750 kronor totalt per år till A som bara beskattas med 20 procent. På fem år kan hela vinsten på 3 miljoner kronor tas ut till 20 procent skatt. Verksamheten kan under tiden fortsätta i X AB.

Det bör inte vara möjligt att kringgå karensregeln på det sätt som redovisats. Det finns därför anledning att begränsa användningen av förenklingsregeln. När det gäller hur en sådan begränsning ska utformas är en möjlighet att utforma begränsningen så att en andelsägare bara kan använda förenklingsregeln i ett företag. En annan möjlighet är att förenklingsregeln begränsas till högst ett schablonbelopp per delägare.

Syftet med förenklingsregeln är att underlätta för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda t.ex. nystartade företag. Ett typiskt exempel är en enskild näringsidkare som omvandlar sin enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag. När det är fråga om ägande i flera företag är det inte självklart att andelsägaren ska kunna använda förenklingsregeln i samtliga företag.

Ett lämpligt sätt att förhindra uppläggen torde därför vara att begränsa tillämpningen av förenklingsregeln till ett företag per person. Regeln bör således utformas så att en andelsägare bara får använda sig av förenklingsregeln vid beräkningen av årets gränsbelopp för andelar i ett företag. Om en andelsägare även äger andelar i andra fåmansföretag ska huvudregeln användas för dessa andelar.

Skatteverket anser att ytterligare begränsning av regelns tillämplighet behövs då den föreslagna begränsningen inte förhindrar utnyttjande av förenklingsregeln inom en närståendekrets. Tillämpningen av förenklingsregeln bör därför enligt *Skatteverket* begränsas till ett företag för personer inom en närståendekrets. *Skatteverket* anser dock att denna begränsning av legitimitetsskäl enbart bör avse situationer där en och samma person är verksam i betydande omfattning i mer än ett företag eller där företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Även indirekt ägande av nämnda företag bör omfattas.

Regeringen gör bedömningen att *Skatteverkets* förslag leder väl långt och riskerar att i inte ringa utsträckning träffa transaktioner som inte gjorts enbart i skatteundandragande syfte. Förslaget är dessutom komplicerat genom anknytningen till kraven i 57 kap. 4 § IL. Skulle det visa sig att reglerna missbrukas och att sådant missbruk inte kan underkännas skatterättsligt, kan regeringen komma att ompröva sin inställning.

Näringslivets Skattedelegation (NSD) och *Sveriges Redovisningskon-sulters Förbund (SRF)* anser att förslaget utformats alltför restriktivt och framför olika förslag som innebär att förenklingsregeln ska kunna få användas i två respektive tre företag. Även *Företagarna* är kritiska och anser att det är ytterst viktigt att inte begränsa användningen av förenklingsregeln genom breda förbud som träffar betydligt fler än som avsetts. NSD anför att det är av vikt för skattesystemets funktion och legitimitet att lagstiftning mot icke önskad skatteplanering om möjligt utformas så att den inte träffa transaktioner som sker i andra syften. För en andels-ägare som innehar andelar i två bolag som bedriver verksamheter som saknar direkta samband med varandra saknas det, enligt NSD, bärande skäl att inte bibehålla dennes möjlighet att använda förenklingsregeln för båda dessa innehav. NSD anser att förslaget behöver justeras så att möj-ligheten kvarstår i dessa situationer. SRF har liknande invändningar och anför att om tillämpningen av förenklingsregeln vid beräkning av gräns-belopp begränsades till att avse andelar i högst tre företag skulle miss-bruket stävjas och samtidigt nästan helt eliminera de negativa effekterna för de företagare som berörs. *Far* anför att förslagen slår hårt mot riskka-pitalförstärkningen i små företag. Alternativt bör regeln i stället utformas så att en person inte sammanlagt kan erhålla schablonbelopp med större belopp än två och tre fjärdedels basbelopp eller att man endast kan er-hålla ett schablonbelopp från bolag som bedriver samma verksamhet.

Regeringen har förståelse för de synpunkter som förs fram om att be-gränsningen inte bör träffa transaktioner som inte sker i skatteundandra-gande syften. Av förenklings-skäl anser dock regeringen att det inte är lämpligt att utforma lagstiftningen på ett allt för detaljerat sätt. Om före-tagens verksamhet ska beaktas vid tillämpningen skapas en betydligt mer svårtillämpbar regel. Även att tillåta ett schablonbelopp av en viss storlek per person skapar en mer komplicerad bestämmelse. Syftet med förenk-lingsregeln är i första hand att underlätta för mindre företag med ett litet kapital och ett fåtal anställda t.ex. nystartade företag. När det är fråga om ägande i flera företag är det inte självklart att andelsägaren ska kunna använda den generösa förenklingsregeln i samtliga företag. Sammantaget anser regeringen att promemorians förslag som innebär att en andels-ägare utan hänsynstagande till närståendes innehav bara får använda sig av förenklingsregeln för andelar i ett företag är väl avvägd.

Lagförslag

Förslaget tas in i en ny paragraf, 57 kap. 11 a § IL.

6.5 Upplägg med inte varaktiga tillskott

Regeringens förslag: Underlaget för årets gränsbelopp ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till rörelsen. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

Promemorians förslag: Promemorians förslag innebar att underlaget för årets gränsbelopp skulle minskas med samtliga kapitaltillskott som lämnats två år före beskattningsårets ingång.

Remissinstanserna: *Skatteverket*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker förslaget. *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Tillväxtverket* har ingenting att erinra mot de förslag som lämnas i promemorian. *Advokatsamfundet* har förståelse för att åtgärder vidtas för att åtgärda de luckor som finns i 3:12-reglerna. *Kammarrätten i Stockholm* efterlyser vissa förtydliganden avseende varaktiga kapitaltillskott. *Företagarna* är mycket kritiska mot förslaget att begränsa möjligheten att räkna in kapitaltillskott som skett de två senaste åren i underlaget för gränsbeloppet. Liknade synpunkter framförs av *Far* och *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Näringslivets Regelnämnd* instämmer.

Skälen för regeringens förslag: Av redogörelsen för gällande rätt framgår att årets gränsbelopp beräknas genom att det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttras vid årets ingång, underlaget för årets gränsbelopp, multipliceras med en viss procentsats. Det är därför fördelaktigt för andelsägaren om omkostnadsbeloppet är högt vid årets ingång. Ett högre omkostnadsbelopp ger ett högre gränsbelopp, vilket i sin tur leder till att andelsägaren kan ta ut en högre utdelning som beskattas till 20 procent.

Skatteverket har den 11 november 2009 på sin webbplats pekat på olika förfaranden som går ut på att andelsägaren kortvarigt höjer omkostnadsbeloppet genom tillskott (det s.k. bankupplägget). Skatteverket har härvid lämnat följande förenklade exempel för att beskriva grunderna för förfarandet.

1. En ägare till ett fåmansföretag lånar ett antal miljoner kronor av en bank och lämnar ett belopp motsvarande lånet som ovillkorat tillskott till sitt företag i slutet av år 1.
2. Ägaren beräknar ett gränsbelopp vid ingången av år 2 som baseras på att det ovillkorliga tillskottet höjt omkostnadsbeloppet.
3. I början av år 2 delar företaget ut allt fritt kapital exklusive tillskottet. Utdelningen uppgår till belopp motsvarande gränsbeloppet och beskattas som inkomst av kapital med 20 procent.
4. Företaget, som inte bedriver någon verksamhet, likvideras och insatt kapital inklusive det ovillkorade tillskottet utbetalas till ägaren. Detta kan ske utan skattekonsekvenser, eftersom utbetalningarna motsvaras av omkostnadsbeloppet för andelarna. Därefter återbetalas lånet.

Skatteverket uppger att uppläggen ofta görs mer komplicerade genom interna aktieöverlåtelser till nybildade företag. Skatteverket anser att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte och har för avsikt att låta domstolarna pröva om denna typ av förfaranden med kortsiktiga höjningar av aktieägarens samlade omkostnadsbelopp för aktierna kan underkännas, dels med stöd av att någon avsikt att skjuta till varaktigt kapital inte förelegat, dels med stöd av lagen mot skatteflykt.

Oavsett om denna typ av upplägg kan underkännas skatterättsligt eller inte, finns det anledning att utforma systemet så att det klart framgår att det inte ska vara möjligt att utnyttja reglerna på angivet sätt. Det bör därför införas uttryckliga bestämmelser som förhindrar ovanstående förfarande.

Vid utformningen av sådana bestämmelser kan en jämförelse göras med de regler som gäller för kapitalunderlag vid räntefördelning och expansionsfond samt för beloppsspärren i bestämmelserna om underskottsföretag.

Reglerna för kapitalunderlag för räntefördelning finns i 33 kap. 8 och 19 §§ IL medan reglerna för kapitalunderlag för expansionsfond finns i 34 kap. 7 och 13 §§ IL. Reglerna innehåller en begränsning för att förhindra att kapitalunderlagen manipuleras som innebär att sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten ska minska underlaget.

Vad gäller beräkning av beloppsspärren i reglerna om underskottsföretag i 40 kap. IL finns det bestämmelser i 40 kap. 16 § IL som syftar till att denna spärr inte ska sättas ur spel genom att underskottsföretaget får kapitaltillskott före en ägarförändring. Beloppsspärren inträder vid ägarförändringar som innebär att en fysisk person eller ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Beloppsspärren kan förenklat sägas innebära att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskottet överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget.

Utgiften ska dock enligt 40 kap. 16 § första stycket IL minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen, men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde.

I promemorian görs bedömningen att det är enklast och mest effektivt att på liknande sätt som i reglerna om beloppsspärren, uttryckligen reglera att underlaget för årets gränsbelopp, dvs. det omkostnadsbelopp som enligt 57 kap. 12 § första stycket IL skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång, ska minskas med samtliga kapitaltillskott som lämnats två år före beskattningsårets ingång. *Företagarna* är kritiska till förslaget och anför att det helt saknar begränsningar till de fall som enligt promemorian bör förhindras. Regler som är avsedda att begränsa oönskad skatteplanering bör enligt *Företagarna* inte införas om de inte kan utformas på ett sätt som inte drabbar vanliga seriösa fåmansbolag och deras ägare. Liknande synpunkter framförs från *Näringslivets skattedelegation* i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Näringslivets Regelnämnd* instämmer. Skattedelegationen anför att alternativet att det regleras att kapitaltillskott som skett i annat

syfte än att varaktigt öka kapitalet är att föredra. *Far* anför att förslaget inte gör någon skillnad på olika typer av kapitaltillskott, vilket innebär att förslaget i princip omöjliggör utdelning under de två första åren i ett nystartat bolag.

Regeringen kan konstatera att det förslag som lämnas i promemorian utgör ett enkelt och effektivt sätt att komma till rätta med den beskrivna skatteplaneringen. Samtidigt är det – som flera remissinstanser påtalar – angeläget att reglerna inte utformas så att de hämmar tillförseln av varaktiga tillskott. Det förslag som förordas i promemorian innebär att alla kapitaltillskott som lämnats under de senaste två åren omfattas. Regeringen menar att en sådan reglering i allt för hög grad missgynnar kapitaltillskott som inte har lämnats i samband med ovannämnda upplägg, dvs. varaktiga tillskott. Det bedöms därför som lämpligare att i stället hämta ledning från de ovan nämnda reglerna för kapitalunderlag för räntefördelning och kapitalunderlag för expansionsfond. I dessa regler finns det en bestämmelse som förhindrar att kapitalunderlagen manipuleras med tillskott som gjorts under det föregående beskattningsåret i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten. En sådan lösning skulle visserligen innebära att det måste ske vissa avvägningar – det måste prövas om tillskottet är varaktigt eller inte – men samtidigt skulle en sådan lösning innebära att tillskott som görs i syfte att varaktigt tillföra företaget kapital inte ska minska omkostnadsbeloppet vid beräkning av årets gränsbelopp. Denna lösning, som också förordas av Näringslivets Skattedelegation, skulle träffa de upplägg som regeln är tänkt att träffa utan att försvåra att kapital anskaffas för att varaktigt användas i rörelsen. Regeringen förordar därför en sådan lösning, trots att den blir något mer svårtillämpbar, och lämnar ett sådant förslag.

Regeln bör dock inte begränsas till tillskott som gjorts under föregående år på sätt som sker i reglerna om kapitalunderlag. Även tillskott som lämnats under tidigare år kan vara lönsamma i samband med upplägg. Avgörande för bedömningen bör bara vara om tillskottet har lämnats i annat syfte än att varaktigt tillföra företaget kapital. En riktighet bör i det här sammanhanget vara att tillskottet åtminstone avses att användas i företaget under en tvåårsperiod. Med tillskott avses även sådan betalning som görs i samband med ett företags bildande. En helhetsbedömning får göras där, förutom tidsaspekten, hänsyn även tas till i vilken mån det som betecknas som tillskott används i rörelsen. Vidare bör ordet rörelse användas i stället för verksamhet för att inte omfatta rena kapitalinnehav. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehåses som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen (se prop. 1999/2000:2 s. 44 f).

För att det inte ska vara möjligt att kringgå bestämmelsen genom att i stället bilda ett nytt företag som förvärvas eller förvärva ett befintligt företag bör även kapital som tillförts ett sådant företag omfattas om avsikten inte har varit att varaktigt tillföra kapital till rörelsen. Följande förenklade exempel illustrerar problematiken. B, som är finansär, bildar ett bolag NYAB och tillskjuter X antal miljoner kronor. A, som äger det framgångsrika fåmansföretaget AB1 köper under år 1 NYAB mot revers för marknadsvärdet som i stort motsvarar tillskottet till NYAB. I AB1

finns samlat beskattade vinstmedel. NYAB köper AB1 för anskaffningsvärdet. Vinsten i AB1 delas ut till NYAB, vilket kan göras skattefritt då andelarna i AB1 är näringsbetingade. A kan vid ingången av år 2 använda sig av ett gränsbelopp som baseras på köpeskillingen för NYAB. I början av år 2 delar NYAB ut vinsten från AB1 till A. Utdelningen beskattas med 20 procent upp till gränsbeloppet som baseras på köpeskillingen för NYAB. NYAB och AB1 likvideras herefter, varvid A bl.a. erhåller tillskjutna X antal miljoner kronor. Detta kan ske utan skattekonsekvenser, eftersom utbetalningarna motsvaras av omkostnadsbeloppet för andelarna. Därefter betalar A tillbaka X antal miljoner kronor till B.

Det behövs därför en regel som innebär att underlaget för årets gränsbelopp även ska minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen. En sådan regel gör att A i ovan nämnda exempel inte får beakta köpeskillingen på X antal miljoner kronor vid beräkning av gränsbeloppet eftersom ett icke varaktigt kapitaltillskott på X antal miljoner kronor har ökat värdet på andelarna i NYAB.

Avslutningsvis bör framhållas att de nya reglerna inte utesluter att transaktioner som formellt sett inte strider mot de föreslagna reglerna men som sker i syfte att manipulera omkostnadsbeloppet i rättstillämpningen ändå kan komma att underkännas skatterättsligt enligt andra regler eller lagen mot skatteflykt.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 57 kap. 12 § IL.

6.6 Upplägg med lönebolag

Regeringens förslag: Om en andel i ett företag ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med i det lönebaserade utrymmet för andelen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Skatteverket, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund tillstyrker förslaget. Förvaltningsrätten i Linköping, Ekobrottsmyndigheten, Tillväxtverket och Näringslivets Skattedelegation har inga erinringar mot förslaget. Advokatsamfundet har förståelse för att åtgärder vidtas för att åtgärda de luckor som finns i 3:12-reglerna.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket har i samband med sin kontrollverksamhet funnit att det förekommer att löneunderlag utnyttjas dubbelt för att andelsägare ska erhålla högre gränsbelopp. Detta har skett genom att bolag, som endast innehåller aktiekapital och höga löneunderlag, förvärvas strax före årsskiftet. Följande exempel belyser hur förfarandet kan gå till.

A äger Holding AB som i sin tur äger dotterbolaget AB X. I AB X bedrivs det näringsverksamhet och löner har utbetalts t.o.m. november år 1 med 25 miljoner kronor. B äger AB Y, som är mycket lönsamt. I AB Y

finns inga anställda mer än B och därför inte något högt löneunderlag. Skatteplaneringen genomförs i följande steg.

1. Holding AB bildar ett nytt dotterbolag AB Z, varefter verksamheten i AB X t.ex. genom en underprisöverlåtelse förs över till AB Z. Alla vinstmedel i AB X delas ut till Holding AB. Detta kan ske utan beskattning då Holding AB:s andelar i AB X är näringsbetingade. AB X innehåller härefter bara aktiekapitalet och ett löneunderlag på 25 miljoner kronor.
2. B köper AB X från Holding AB den 1 december år 1. Priset beräknas utifrån aktiekapitalet plus viss ersättning för löneunderlaget. B säljer därefter AB Y till AB X. Priset bestäms till omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet, vilket innebär att endast kapitalbeskattning till 20 procent aktualiseras. Under december år 1 tar B ut en lön från AB X eller AB Y, så att löneuttagskravet i 57 kap. 19 § IL uppfylls.
3. Efter AB X:s förvärv av AB Y delar AB Y ut alla vinstmedel till AB X under december år 1. Detta kan ske utan beskattning, eftersom AB X andelar i AB Y är näringsbetingade.
4. Under år 2 kan B på grund av löneunderlaget i AB X lyfta utdelning från AB X på ca 11,7 miljoner kronor som kapitalbeskattas med 20 procent om det antas att år 1 är 2009 (från hans egen lön bortses)³.
5. A förlorar inget löneunderlag, eftersom Holding AB får beakta lönerna under den tid man ägt AB X. Enligt 57 kap. 17 § IL beräknas löneunderlaget på grundval av ersättning som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som underlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med. Eftersom hela löneunderlaget har betalats ut under den tid som Holding AB ägde AB X får hela löneunderlaget beaktas.
6. Nästa år torde motsvarande transaktioner kunna göras på nytt, även om det inte ska bortses från att förfarandet kan stöta på praktiska och formella svårigheter.

En ändring bör göras så att bara ersättningar som betalats ut under den tid som en andel ägts ska räknas in i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. Detta innebär att löneunderlaget – och det lönebaserade utrymmet – därmed kan bli olika stort för olika andelar i samma företag. I exemplet ovan skulle B, efter en sådan ändring, inte kunna beräkna något löneunderlag från AB X på grund av löner som betalats ut i AB X före den 1 december.

³ (25 % av 25 miljoner kronor = 6,25 miljoner kronor) + (25 % av 21 946 000 kronor = 5 486 500 kronor) = 11 736 500 kronor. Inkomstbasbeloppet 2009 är 50 900 kronor och 60 inkomstbasbelopp är 3 054 000 kronor. Av löneunderlaget på 25 miljoner kronor överstiger (25 000 000 – 3 054 000 kronor =) 21 946 000 kronor 60 inkomstbasbelopp.

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 57 kap. 16 § IL.

7 Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling

7.1 Bakgrund

Enligt en allmän regel (16 kap. 1 §) i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har företag rätt till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för vad som i bland kallas driftskostnader, dvs. utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Utan särskild reglering skulle utgifter för forskning och utvecklingsarbete i många fall kunna dras av med stöd av denna allmänna regel. För utgifter för forskning och utveckling finns emellertid en särskild bestämmelse som reglerar avdragsrätten, 16 kap. 9 § IL. Den har följande lydelse:

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar skall dras av genom årliga värdeminskningsskattdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

Den särskilda bestämmelsen om avdragsrätt för forskningsbidrag infördes genom lagstiftning 1970, i dåvarande kommunalskattelagen (1928:370). Enligt förarbetena var avsikten att åstadkomma en utvidgning av avdragsrätten (prop. 1970:135, s. 30). Innan avdragsregeln infördes bedömdes avdragsrätten enligt den numera upphävda kommunalskattelagens allmänna regler om vad som var att hänföra till driftskostnad. Äldre praxis var tämligen restriktiv varvid avdrag i huvudsak endast medgavs om den vetenskapliga forskningen hade karaktär av s.k. målforskning (i motsats till grundforskning) eller annars hade en mer *direkt eller påtaglig betydelse* för den skattskyldiges intäktsförvärv (a. prop. s. 5). En förutsättning för avdragsrätten syntes vara att mottagaren drev verksamhet av sådan art, att kostnaderna för verksamheten skulle ha varit avdragsgilla för bidragsgivaren om denne själv utövade verksamheten. Mottagarens verksamhet fick alltså inte vara av alltför allmän natur.

I förarbetena till 1970 års bestämmelse anges att goda skäl talar för en utvidgning av avdragsrätten för företagets forskningskostnader. Det hänvisas till den snabba utvecklingen på teknikens områden och den hårdnande konkurrensen inom och utom landet, vilket framtvingar en ökad satsning från företagets sida på forskningsverksamhet av olika slag. Det uppges vidare att det ligger i sakens natur att forskningen i betydande omfattning måste avse även grundforskning och annan forskning av allmän natur som inte omedelbart kan utnyttjas av företagen. Det anses ohållbart att i avdragshänseende göra åtskillnad mellan olika slags

forskning, som t.ex. målforskning och grundforskning. Därtill kommer att denna gränsdragning lätt blir godtycklig. Vidare noteras att företagen i allt större utsträckning har kommit att satsa på kollektiv forskning. Detta uppges vara av allmänt intresse och något som inte borde hämmas av skattelagstiftningen. Det var för den kollektiva forskningsverksamheten som den utvidgade avdragsrätten bedömdes komma att få störst betydelse.

Lagstiftaren avstod från att försöka definiera vad som avses med forsknings- och utvecklingsarbete eller vari sambandet mellan företagets verksamhet och forsknings- och utvecklingsarbetet skulle bestå. Det förhållandet att avdragsrätten avses omfatta kostnaderna även för sådan forskning vars resultat endast indirekt och först på längre sikt kan antas ge något utbyte för den skattskyldige ansågs omöjliggöra några exakta gränsdragningar i det ena eller andra hänseendet. Efter att ändå ha redogjort något (a. prop. s. 32) för vari forskning kan bestå (målforskning eller grundforskning) och vad som normalt kännetecknar utvecklingsarbete konstaterades att det väsentliga för avdragsrätten är att forskningen eller utvecklingsarbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Rätt till avdrag ska inte kräva mer än att företaget har ett *rimligt intresse* av forskningen eller utvecklingsarbetet i näringsverksamheten. Däremot föreligger inte avdragsrätt för sådant som normalt helt faller utanför näringsverksamheten.

I förarbetena uppges vidare att förslaget, trots att de många slagen av forsknings- och utvecklingsarbeten som omfattas av avdragsrätten inte går att precisera närmare, ändå förutsätter ett ”visst samband” mellan företagets verksamhet och det utförda forsknings- eller utvecklingsarbetet. Frågan om forskningens samband med den skattskyldiges näringsverksamhet uppges vara något som måste prövas från fall till fall och som knappast torde vålla några större svårigheter i praktiken. De ekonomiska lagarna uppges nämligen innebära en viss garanti för att företagen inte annat än undantagsvis anser sig böra bekosta forskning som helt saknar betydelse för deras verksamhet.

Vid införandet av 1970 års bestämmelse infördes även en regel som gav Konungen en möjlighet att förordna om avdragsrätt för vissa bidrag. Syftet med bestämmelsen var att klargöra att bidrag till vissa organisationer och liknande *alltid* skulle utgöra driftskostnad hos bidragsgivaren. I förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m. infördes bestämmelser om att bidrag som den skattskyldige lämnade till bland annat svenska universitet och högskolor skulle anses som avdragsgill driftkostnad i skattskyldigs rörelse, jordbruk eller skogsbruk. Enligt förordningen förutsattes det för avdragsrätt att bidraget avsåg forskning eller utvecklingsarbete. Skälet till förordningen var framför allt att förenkla förfarandet och undvika tvister (a. prop. s. 36). Förordningen och delegationsrätten upphävdes i samband med skattereformen 1990, främst för att den ansågs strida mot legalitetsprincipen eftersom riksdagens normgivningskompetens på skatteområdet är exklusiv och inte kan delegeras, men också för att den nya avdragsregeln inneburit att praxis på området hade blivit generösare och att det därför inte ansågs behövt att särreglera avdragsrätten till vissa FoU-institut (prop. 1989/90:110, s. 612).

På senare tid har rättstillämpningen kommit att snäva in bedömningen av när företagen ska anses ha ett rimligt intresse av viss forskning och utveckling, vilket även har påtalats i en hemställan till Finansdepartementet (Fi2005/5798). I det följande redogörs kort för några domar som, trots enskildheterna, illustrerar den syn som rättstillämpningen har kommit att anlägga på frågan om rätt till avdrag för utgifter för forskning och utveckling.

A. Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03

Målet gällde ett företag som är moderbolag i en koncern vars kärnverksamhet utgörs av tillverkning av aluminium- och plastprodukter. Företaget yrkade avdrag för bidrag till Handelshögskolan i Stockholms s.k. partnerprogram. Kammarrätten medgav inte avdrag med följande motivering.

[---] Enligt kammarrättens mening bör emellertid sambandet mellan forskningsverksamheten och bidragsgivarens verksamhet vara starkare än att näringslivet i allmänhet främjas. (---). Bolaget är moderbolag i en koncern vars kärnverksamhet utgörs av tillverkning av aluminium- och plastprodukter. Den forskning som bedrivs vid Handelshögskolan inom det ekonomiska området, m.m. kan i och för sig antas skapa nytta för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten. Den nytta som därigenom tillförs får dock anses vara av allmän karaktär i så måtto att den i allt väsentligt kommer bolaget till del vid de skilda ekonomiska överväganden som görs i näringsverksamheten. Att Handelshögskolans forskning direkt skulle komma koncernens kärnverksamheter till del har inte kommit fram. Enligt kammarrättens mening är ett sådant allmänt samband som det förevarande, som dessutom kan sägas föreligga beträffande all slags näringsverksamhet oberoende av dess inriktning, inte tillräckligt för att avdrag skall kunna medges (---). [---] Bidraget (---) är således i sin helhet att betrakta som en inte avdragsgill gåva.

Domen överklagades till dåvarande Regeringsrätten, som inte beviljade prövningstillstånd (beslut den 6 mars 2007 i mål nr 2519-06).

B. Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08

Målet gällde ett investmentföretag som yrkade avdrag för bidrag till en forskningsstiftelse vid Handelshögskolan i Stockholm vars ändamål var att främja forskning vid Handelshögskolan. Mer konkret upplystes att syftet med stiftelsen var att skapa förutsättningar för vetenskaplig forskningsverksamhet knuten till en MBA-utbildning (Master of Business Administration) samt i övrigt förstärka resurserna för annan forskning som bedrivs vid Handelshögskolan. Kammarrätten medgav inte avdrag med följande motivering.

Enligt lagtexten och angivna förarbeten krävs ett visst samband mellan företagets verksamhet och den forskning eller utveckling bidrag har lämnats till för att avdrag ska medges. [...] Fråga uppkommer då huruvida det föreligger erforderligt samband mellan bolagets verksamhet och den forskning till vilken bidrag har utgivits. Kammarrätten gör i denna del följande bedömning. Bolaget är ett investmentbolag. Syftet med bolagets verksamhet är att få god avkastning genom att äga och utveckla företag. Bolaget har anfört att det som ett led i denna verksamhet vidtar aktiva åtgärder i fråga om rekrytering av VD och ledningsgrupp, etablering och uppföljning av mål, strategi och affärsmodell, affärsutveckling m.m. Av utredningen i målet framgår att Forskningsstiftelsen (---) har som ändamål att i första hand stödja sådan forskning som är till nytta för Handelshögskolans MBA-program, att MBA-programmet är en utbildning för blivande företagsledare och nyckelpersoner (---), och att de ämnen som ingår i programmet bland annat är ledarskap, kommunikation, förändringsarbete, etc. Mot bakgrund av vad som framkommit om bolagets verksamhet finner kammarrätten att bolaget har rätt i att den forskning som bedrivs av Forskningsstiftelsen (---) har visst samband med verksamheten. Ett sådant samband föreligger emellertid inte endast för investmentbolag utan även för t.ex. moderbolag vars verksamhet är snarlik bolagets och för producerande företag eftersom ledningen har stor betydelse för resultatet i alla verksamheter. Den praxis som utvecklats på området måste betecknas som mycket restriktiv. Kammarrätten finner med hänsyn härtill att bolaget inte kan medges avdrag för det utgivna bidraget (---).

Domen överklagades till dåvarande Regeringsrätten, som inte beviljade prövningstillstånd (beslut den 8 september 2009 i mål nr 1316-09 och 1317-09).

7.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt ska dras av.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Av de över 100 remissinstanserna har drygt 20 stycken kommenterat förslaget angående avdrag för utgifter för forskning och utveckling. Det helt övervägande antalet av dessa remissinstanser är positivt inställda till förslaget eller har ingenting att erinra mot det. Dit hör *Skatteverket, Vetenskapsrådet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Lunds universitet, Tillväxtverket, Sveriges universitets- och högskoleförbund, Svensk Handel, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd, Bil Sweden, Handelshögskolan i Stockholm, HSB Riksförbund, Invest Sweden, Lantbrukarnas Riksförbund, Motorbranschens Riksför-*

bund, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Föreningen Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige instämmer, samt Riksbyggen. Vetenskapsrådet anser att det är viktigt att en helhetsbedömning görs så att det enbart är fall där forskning och utvecklingsarbete helt saknar samband med ett företags näringsverksamhet som inte berättigar till avdrag. Enligt rådet bör avdragsrätt således utgöra huvudregeln.

Några remissinstanser tycker att förslaget inte är tillräckligt långtgående. *Lunds universitet* och *Sveriges universitets- och högskoleförbund* anser att det i lag borde anges att avdrag alltid ska medges när pengarna går till ett universitet eller en högskola. *Handelshögskolan i Stockholm*, som i och för sig är positivt inställd till förslaget, är inne på samma tankegångar och avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning. *Bil Sweden* uppger att ett avdrag med mer än den faktiska kostnaden skulle ge bättre effekt än det avdrag som nu är i fråga. Även *Invest Sweden* efterlyser ett mer långtgående förslag.

Några remissinstanser befarar att förslaget kan ge upphov till tillämpnings- och gränsdragningsproblem. *Kammarrätten i Stockholm* är en av dem och anser vidare att förslaget ger större utrymme än tidigare för skönsmässiga bedömningar. Kammarrätten anser att förslaget inte leder till att avdragsrätten blir tydligare och mer förutsebar. *Kammarrätten i Göteborg* har inga invändningar mot att avdragsrätten utvidgas och anser att den föreslagna ändringen kan tjäna det avsedda syftet. Emellertid befarar kammarrätten att den föreslagna ändringen kan ge upphov till tillämpningsproblem. Enligt kammarrätten kan avdrag komma att medges för vad som i praktiken måste anses vara en gåva, samtidigt som avdrag kan komma att nekas för forskningsutgifter som borde få dras av. Kammarrätten förordar därför att det görs en djupare och bredare analys innan reglerna ändras. Förhållandet mellan reglerna om avdragsförbud för gåva och reglerna om avdrag för forskning och utveckling bör analyseras närmare. Det bör också övervägas om en generösare rätt till avdrag för utgifter som avser forskning och utveckling kan skapa problem när det gäller transaktioner mellan internationella företagsgrupper. Även *Förvaltningsrätten i Stockholm* menar att gränsdragningsproblem kommer att uppstå. Förvaltningsrätten uppger att det är långt ifrån klart vad som ska innefattas i ”verksamheten i övrigt” och anser att den nya regleringen skulle vinna i tydlighet genom att det i motiven redovisas ytterligare exempel på vad som kan grunda rätt till avdrag och vad som faller utanför. *Skatteverket* anser att det med hänsyn till de gränsdragningsproblem som riskerar att uppkomma är angeläget att det preciseras vad som avses med forskning och utveckling i detta sammanhang. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att den föreslagna lydelsen kan förtydligas och lämnar ett förslag därpå. *Handelshögskolan i Stockholm* anser att den föreslagna lagtexten inte är tillräckligt konkret utformad för att dess syfte ska uppnås. Handelshögskolan anser att lagtexten är otydlig och därför ger utrymme för bedömningar som inte går att förutse. Enligt Handelshögskolan kommer lagtexten även fortsättningsvis att medföra osäkerhet och leda till tvister. *Sveriges Akademikers Centralorganisation* anser att avdragsfrågan bör behandlas i en skatteöversyn.

Skälen för regeringens förslag: Sverige är en av världens ledande forskningsnationer. De totala avsättningarna till forskning och utveckling är högst i världen vid sidan av Israel. Huvuddelen av den forskning och utveckling som utförs i Sverige utförs i eller finansieras av näringslivet. År 2007 avsatte näringslivet 83 miljarder kronor i forskning och utveckling. Det motsvarar 2,76 procent av BNP (prop. 2008/09:50, s. 32). Skattelagstiftningen bör inte avhålla företagen från att investera i sådan forskning och utveckling som de kan ha ett rimligt intresse av. Rätt till avdrag bör därför finnas för utgifter för sådan forskning och utveckling. Rättstillämpningen på området har emellertid utvecklats så att avdrag för forskning och utveckling förutsätter att det finns ett samband mellan forskningen och den kärnverksamhet som företaget bedriver. Det har lett till att avdrag inte har beviljats för allmänt företagsinriktad forskning även om den skulle kunna vara till nytta för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten (jfr mål A ovan) eller – där samband har ansetts finnas – på grund av att ett sådant samband kan finnas även med avseende på andra företag som bedriver likartad verksamhet eller för en större grupp av företag oberoende av dessas verksamhetsinriktningar (jfr mål B ovan). Rättsutvecklingen har lett till att det numera torde vara en förutsättning för avdrag att forskningen eller utvecklingsarbetet är av betydelse för en specifik typ av verksamhet som bedrivs av företaget i fråga.

Det förhållandet att företagens kärnverksamhet går ut på produktion av vissa varor eller tjänster utesluter inte att företagen för att kunna bedriva denna verksamhet på ett rationellt sätt kan ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling även inom andra områden än sådana som kan anses omfattas av kärnverksamheten. Det framstår som högst rimligt att ett företag kan ha ett intresse av forskning och utvecklingsarbete inom t.ex. företagsekonomi, arbetspsykologi, arbetshygien, arbetsskydd, personalvård, m.m. (jfr. prop. 1970:135, s. 33) även om denna forskning inte skulle vara betingad av behov som är specifika för det aktuella företaget. Så skulle t.ex. ett företag på grund av sin personalstyrka kunna ha ett rimligt intresse av forskning om personalvård eller arbetspsykologi, på grund av arbetsförhållandena ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om arbetshygien eller arbetsskydd eller på grund av den ekonomiska sidan av sin verksamhet ha ett rimligt intresse av forskning om företagsekonomi, osv. Det förhållandet att även andra företag inom andra branscher eller näringslivet i stort kan ha intresse av forskning och utveckling inom samma områden förringar inte det enskilda företags intresse av forskning och utveckling inom området.

Sakligt sett finns det därför skäl för att utvidga rätten till avdrag för utgifter för forskning och utveckling jämfört med vad som i dag gäller enligt rättstillämpningen. För att åstadkomma detta är det nödvändigt att detta kommer till uttryck i lagtext. Det kan lämpligen ske genom att bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling omformuleras så att det står klart att den skattskyldige kan ha ett rimligt intresse av aktuell forskning och utveckling även om den inte har ett direkt samband med företagets kärnverksamhet. Bedömningen ska således inte begränsas till att avse företagets specifika produktion, produktionsmedel eller branschtillhörighet utan även mer allmänt se till vilka rimliga intressen som företaget kan ha av forskning och utveckling med hänsyn till verksamheten som helhet. Den föreslagna utvidgningen till-

styrks av en klar majoritet av de remissinstanser som har uttalat sig i frågan.

Således föreslås att bestämmelsen om avdrag för forskning och utveckling (16 kap. 9 § IL) justeras så att det klart framgår att avdrag ska göras inte bara för forskning och utveckling som, i enlighet med nuvarande rättstillämpning, (på grund av sitt samband med företagets huvudsakliga näringsverksamhet) har eller kan antas få betydelse för (den huvudsakliga) näringsverksamheten, utan också för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för verksamheten i övrigt. Samtidigt som forskning och utveckling som har samband med företagets kärnverksamhet alltjämt berättigar till avdrag kommer bestämmelsen att omfatta även annan forskning och utveckling om företaget har ett rimligt intresse av den, vid en helhetsbedömning som beaktar alla aspekter av företagets verksamhet. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att den föreslagna lydelsen kan förtydligas. För att återknyta till detta och en synpunkt från *Förvaltningsrätten i Stockholm*, som anser att det är oklart vad som avses med ”verksamheten i övrigt”, kan konstateras att denna tillsammans med kärnverksamheten utgör *all* verksamhet som företaget i fråga faktiskt ägnar sig åt. Förutom framtagande av de tjänster eller varor som företaget i fråga säljer externt – dvs. den utåtriktade verksamheten – så inkluderar det således rent intern verksamhet såsom administration, ekonomihantering, personalhantering, lokalhantering, etc. Forskning och utvecklingsarbete som helt saknar samband med ett företags verksamhet kan däremot inte heller fortsättningsvis ligga till grund för avdrag. Till exempel lär ett företag inom järn- och stålbranschen vanligtvis inte ha något rimligt intresse av forskning på textilområdet. Gåvor eller så kallad sponsring berättigar inte till avdrag enligt den aktuella bestämmelsen. *Näringslivets skattedelegation* reagerar på detta uttalande och anför bland annat att sponsring inte är en gåva utan en rörelseutgift. Även *Fria Moderata Studentförbundet* tar upp frågan om sponsring. Regeringen saknar anledning att gå närmare in på frågor om gåvor och sponsring och konstaterar att de inte är föremål för behandling i detta ärende. Av den anledningen kan det inte heller införas en generell och ovillkorlig avdragsrätt för bidrag till universitet eller högskolor i linje med vad *Lunds Universitet*, *Handelshögskolan i Stockholm* och *Sveriges universitets- och högskoleförbund* föreslår. Inte heller är det i detta ärende aktuellt med några särskilda s.k. skatteincitament för forskning och utveckling i linje med vad *Bil Sweden* och *Invest Sweden* förordar. Frågan om skatteincitament för forskning och utveckling är föremål för utredning av Företagsskattekommittén (dir 2011:1) som ska lämna ett delbetänkande i frågan senast den 1 oktober 2012.

En utvidgning i enlighet med vad som redogjorts för ovan leder, i jämförelse med nuvarande rättstillämpning, till en bättre överensstämmelse med de intentioner som kom till uttryck när lagstiftningen en gång infördes.

Som tidigare framgått befarar några remissinstanser att förslaget kan ge upphov till tillämpnings- och gränsdragningsproblem. Det är dock ofrånkomligt att det uppkommer gränser för vad som får dras av och vad som inte får dras av. Med det aktuella förslaget har företagen rätt till avdrag om de kan motivera varför de – mot bakgrund av deras verksamhet sedd som en helhet – har ett rimligt intresse av den forskning eller det utveck-

lingsarbete som de bekostar. Detta bör i de allra flesta fall inte ge upphov till några större avgränsningsproblem. Skulle forskningen eller utvecklingsarbetet å andra sidan avse företeelser som framstår som aparta vid en jämförelse med företagets verksamhet får avdrag däremot inte göras. Skulle det alternativt vara så som *Kammarrätten i Göteborg* är inne på att företagets utgift måste anses vara en gåva så tar den särskilda bestämmelsen om förbud mot avdrag för gåvor över. De nu föreslagna ändringarna innebär inte några ändringar i det avseendet. Som framgår av det rättsfall som kammarrätten hänvisar till (RÅ 2004 ref. 13) är likaså den så kallade korrigeringsregeln (14 kap. 19 § IL) en specialregel som tar över när det gäller felaktig prissättning av transaktioner inom internationella företagsgrupper. Även med den föreslagna utvidgningen av avdragsrätten har Skatteverket och skattedomstolarna således möjligheten att underkänna avdrag för utgifter som inte rimligen kan anses föranledda av det enskilda företagets kärnverksamhet eller verksamhet i övrigt eller som utgör försök att manipulera resultatet med hjälp av utländska företag i intressegemenskap. Kammarrätten uppger att avdrag med den föreslagna regeljusteringen kan komma att vägras för forskningsutgifter som borde få dras av, men lämnar inget exempel på hur en sådan situation skulle se ut. Avsikten med justeringen är att avdragsbestämmelsen ska omfatta allt forsknings- och utvecklingsarbete som företagen kan ha ett rimligt intresse av och det återspeglas, enligt regeringens mening, i regelns föreslagna utformning.

Vad beträffar begreppen ”forskning” och ”utveckling” så har lagstiftaren, som tidigare framgått, avstått från att försöka definiera dem i skattelagstiftningen. Dessa begrepp har funnits i lagstiftningen sedan lång tid tillbaka och innebörden av dem ändras inte genom det nu aktuella lagförslaget. Några definitioner av begreppen, som *Skatteverket* efterfrågar, bör därför inte införas i detta sammanhang.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 16 kap. 9 § IL.

8 Konsekvensanalys

8.1 Offentligfinansiella effekter

Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

Kostnaden för en förlängning av den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar är beroende av hur bilförmånsparkens storlek och sammansättning utvecklas. Denna utveckling är i sin tur beroende av ett flertal faktorer, t.ex. den allmänna ekonomiska utvecklingen och den incitamentsstruktur som råder. De senaste åren har andelen etanolbilar ökat kraftigt. I och med att den tidsbegränsade nedsättningen inte föreslås omfatta dessa bilar är det dock troligt att försäljningen av etanolbilar kommer att sjunka. Detsamma gäller sannolikt i hög grad elhybridbilar som inte heller föreslås omfattas av förläng-

ningen. Detta kommer i sin tur troligen att öka andelen bilar som föreslås omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen, nämligen elbilar, laddhybrider och gasbilar. Det är svårt att göra en bedömning av hur många förmånsbilar som kommer att vara laddhybrider, eftersom det för närvarande är fråga om en teknik som ännu så länge finns i liten utsträckning på marknaden. En bedömning kan dock grunda sig på att introduktionen av laddhybrider liknar den för elhybrider. Mot denna bakgrund kan den offentligfinansiella kostnaden för 2012 uppskattas till 140 miljoner kronor (vid ca 300 laddhybrider) och för 2013 till 180 miljoner kronor (vid ca 900 laddhybrider). Skillnaden i kostnad mellan 2012 och 2013 beror alltså på en förväntad ökning av antalet bilar som berörs. Dessutom blir den offentligfinansiella kostnaden större ju högre andel som är laddhybrider bland förmånsbilarna, eftersom den permanenta nedsättningen av förmånsvärdet är större för dessa bilar. Här frångås alltså beräkningskonventionen om fasta baser. Osäkerheten kring antalet laddhybrider bedöms vara stort och det kan noteras att elhybridbilarnas utveckling "år 3" uppgår till ca 2 400. Om introduktionen av laddhybrider skulle medföra laddhybrider i den storleksordningen redan 2012 eller 2013 bedöms den offentligfinansiella kostnaden då uppgå till knappt 230 miljoner kronor.

Förenklad expertskatt

I dag omfattas ca 1 000 personer av expertskatten. Sammantaget undantas 240 miljoner kronor från inkomstbeskattning. Den totala lönesumman uppgår således till 960 miljoner kronor. Expertskatten medför därmed ett bortfall av arbetsgivaravgifter på ca 75 miljoner kronor och av inkomstskatt på ca 135 miljoner kronor. Sammanlagt ger detta en offentligfinansiell kostnad på ca 210 miljoner kronor.

På grund av bristande data är det svårt att uppskatta hur många personer som skulle omfattas av föreslagen förenkling av expertskattereglerna. Därmed är det också svårt att beräkna den offentligfinansiella kostnaden. Antalet nyckelpersoner uppskattas öka med 2 250 personer. Om medellönen för de tillkommande nyckelpersonerna antas vara 1,1 miljoner kronor per år (strax över den föreslagna beloppsgränsen) ökar lönesumman med 2,5 miljarder kronor. Av dessa undantas 25 procent från beskattning. Bortfallet av arbetsgivaravgifter blir således ca 195 miljoner kronor och från inkomstskatten faller ca 355 miljoner kronor bort. Sammantaget ger detta en offentligfinansiell kostnad på ca 550 miljoner kronor. Regelförändringen innebär således en offentligfinansiell försämring med ca 550 miljoner kronor.

Förändringar i 3:12-reglerna

En höjning av schablonbeloppet till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp beräknas minska skatteintäkterna med ca 60 miljoner kronor införandeåret. Året efter införandeåret beräknas skattebortfallet öka till ca 80 miljoner kronor. Andra året efter införandeåret beräknas skattebortfallet öka till 90 miljoner kronor, och tredje året efter införandeåret till 100 miljoner kronor. Även åren därefter ökar skattebortfallet, eftersom de

sparade utdelningsutrymmen som kan användas som gränsbelopp i samband med avyttring av bolaget kommer att öka. På lång sikt bedöms skattebortfallet vara cirka 170 miljoner kronor per år, vilket också är den varaktiga offentligfinansiella försvagningen som förslaget medför.

När det gäller förslaget om en takregel för utdelning bedöms de offentliga finanserna försvagas med ca 30 miljoner kronor per år. Det är endast de personer som tar ut stora utdelningar som får sänkt skatt genom förslaget. Den som vill tillgodogöra sig avkastningen från ett företag kan redan i dag till viss del undgå tjänstebeskattnings genom att genomföra interna aktieöverlåtelser. Det är därför bara ett fåtal personer som direkt berörs av förslaget.

Förslaget om att begränsa tillämpningen av förenklingsregeln till ett företag per person berör de delägare som äger kvalificerade andelar i mer än ett fåmansföretag. Det är mindre än 10 procent av de som omfattas av 3:12-reglerna. Dessa delägare kommer bara att få använda sig av förenklingsregeln i ett företag. Många ägare tar dock ut en låg utdelning eller ingen utdelning alls. Baserat på data från 2009 så tar tre fjärdedelar av de som berörs av förslaget inte ut någon utdelning alls i kapital. För dem har inte reformen någon effekt på skattebetalningen, åtminstone inte införandeåret. Ytterligare en ganska stor grupp har så pass stora sparade utdelningsutrymmen att hela utdelningen ryms inom det sparade utdelningsutrymmet. Därför bedöms endast cirka 2 000 personer, vilket är under en procent av de som omfattas av 3:12-reglerna, få höjd skatt till följd av förslaget. Skatteintäkterna beräknas öka med cirka 60 miljoner kronor införandeåret. På länge sikt påverkar reformen storleken på sparade utdelningsutrymmen. Minskade sparade utdelningsutrymmen ökar statens framtida skatteintäkter. Hur stor denna effekt är i detta fall är svårt att kvantifiera, men effekten bedöms som relativt liten.

Det finns inga säkra uppgifter om i hur stor omfattning skatteplanering genom upplägg med inte varaktiga tillskott eller med lönebolag förekommer. Det är därför inte möjligt att beräkna de ekonomiska konsekvenserna av förslagen. Det kan i vart fall konstateras att statsinkomsterna inte kommer att minska på grund av förslagen. Om ingen reglering sker kan det i stället uppkomma ett betydande skattebortfall.

Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling

De ökade avdragsmöjligheterna för utgifter för forskning och utveckling bedöms leda till att de offentliga finanserna försvagas med ca 50 miljoner kronor till följd av minskade bolagsskatteintäkter.

8.2 Effekter för myndigheter

Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

Skatteverket meddelar, med stöd av förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229), varje år föreskrifter för värdering av bilförmån. Dessa innebär i princip att Skatteverket, med utgångspunkt i de nybils-

priser som tillhandahålls av bilbranschen, ger riktlinjer för hur förmånsvärdet för alla olika bilmodeller ska beräknas. Verket anger också vilka bilmodeller som ska omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen. Skatteverket har vidare på sin hemsida en funktion där var och en kan gå in och räkna fram förmånsvärdet för varje bilmodell, den s.k. bilsnurran. Det aktuella förslaget innebär att färre bilmodeller kommer att omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen. Det torde inte innebära någon ökad administrativ börda för verket att för kommande år justera riktlinjerna för hur förmånsvärdet ska beräknas för dessa bilar. Förslaget bedöms därför inte medföra några ökade kostnader för Skatteverket.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

Expertskatt

För Skatteverket innebär förslaget att ett antal rättelser av skatteavdrag kan undvikas. Å andra sidan kan en mindre ökning av särskild skatteberäkning förutses. Sammantaget torde påverkan på Skatteverkets administration vara försumbar. Eftersom förfarandereglerna inte ändras annat än genom att förfarandet med avseende på nyckelpersoner förenklas, påverkas Forskarskattenämndens arbete endast i förenklande riktning. Den ökning av antalet ansökningar som kan förväntas ske, kompenseras av att handläggningen av detta slag av ansökningar kan ske snabbare än i dag genom att beslut kan fattas av ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Den ökade förutsebarheten bedöms få till resultat att antalet överklaganden till allmän förvaltningsdomstol minskar. Med hänsyn till det begränsade antalet överklaganden bedöms denna minskning påverka berörda förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda och resurser endast marginellt.

Förändringar i 3:12-reglerna

När det gäller upplägg med tillskott förekommer det i dag ett antal processer med anledning av det oklara rättsläget. De föreslagna ändringarna innebär att det förtydligas att detta upplägg inte ska kunna medföra skattelättnader. Detta kan i viss mån leda till en minskning av Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda. Samtidigt kan ny lagstiftning alltid leda till nya gränsdragningsfrågor. Förslagen torde dock sammantaget inte medföra några merkostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

De föreslagna ändringarna rörande upplägg med lönebolag innebär att det görs klart att detta upplägg inte ska kunna medföra skattelättnader. Detta kan i viss mån leda till en minskning av Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda. Samtidigt kan ny lagstiftning alltid leda till nya gränsdragningsfrågor. Förslagen torde dock sammantaget inte medföra några merkostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Övriga förslag bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuella sådana kostnader får dock hanteras inom befintlig ram.

Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling

Förslaget innebär att den befintliga avdragsrätten för forskning och utveckling utvidgas något i förhållande till vad som följer av rättstillämpningen. Denna förändring bör dock inte innebära någon ökad arbetsbörda eller några ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8.3 Effekter för företag och företagare

Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

Förslaget innebär att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med två år för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Nedsättningen innebär att förmånsvärdet för de bilar som omfattas av förlängningen blir lägre än för närmast jämförbara konventionella bil i ytterligare två år. Det medför i sin tur att även underlaget för socialavgifter minskar, dvs. de arbetsgivaravgifter företaget ska betala blir något lägre under den period nedsättningen föreslås gälla.

Förmånsvärdet för de bilar som i dag omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen men för vilka nedsättningen inte förlängs kommer alltså att omfattas av den permanenta nedsättningen. Det innebär att förmånsvärdet, samt därmed även underlaget för arbetsgivaravgifter, blir detsamma som för närmast jämförbara konventionella bil. Detsamma gäller för de bilar som omfattas av förlängningen om två år då den föreslagna förlängningen upphör att gälla.

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

Expertskatt

Förslaget innebär att förutsebarheten med avseende på beskattningen av utländska nyckelpersoner ökar. Det innebär också att förhandlingar i samband med anställning av en sådan utländsk nyckelperson kan företas på ett säkrare underlag. Båda dessa omständigheter innebär en förenkling för arbetsgivaren och gäller oavsett om arbetsgivaren är ett mindre, medelstort eller större företag.

Förändringar i 3:12-reglerna

Förslaget om höjt schablonbelopp i förenklingsregeln innebär att förenklingsregeln kommer att kunna användas i ytterligare ca 2 500 fall, vilket medför minskad administrativ börda för berörda företagare. Skattesänkningen tillfaller till drygt 80 procent män och till knappt 20 procent kvinnor.

Förslaget att sätta ett tak för hur mycket utdelning som under ett år ska beskattas i inkomstslaget tjänst bedöms göra det mer attraktivt att förlägga högavkastande innovativ verksamhet i Sverige. Den nya takregeln medför även en förenkling för ägare av fåmansföretag vars företag är mycket vinstrika. Regeln kommer dock bara att tillämpas av ett fåtal företagare, varför förslaget kommer att få en begränsad betydelse för befintliga företagare.

Utifrån deklarationsdata från 2008 och 2009 förefaller det som att det nästan enbart är män som skulle omfattas av skattesänkningen, men det statistiska urvalet är för litet för att någon exakt uppskattning av hur stor andel av skattesänkningen som tillfaller respektive kön ska kunna göras.

De aktieägare som berörs av förslaget rörande upplägg med hjälp av förenklingsregeln kan få högre skatt. Detta måste emellertid vägas mot det väsentliga skattebortfall som kan uppkomma om ingen reglering sker. Samtidigt måste det vägas in att syftet med förenklingsregeln i första hand är att gynna de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda och som regelmässigt torde bedriva sin verksamhet i ett företag. När det är fråga om ägande i flera företag är det inte självklart att andelsägaren ska kunna använda förenklingsregeln i samtliga företag. Det har därför inte ansetts lämpligt att utforma reglerna på ett annat sätt (se avsnitt 6.4). De ökade skatteintäkterna till följd av förslaget skulle till drygt 80 procent komma från män och till knappt 20 procent från kvinnor.

Den föreslagna åtgärden gällande upplägg med inte varaktiga tillskott berör ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag som lämnat tillskott till sitt företag som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till rörelsen. Sådana tillskott kommer inte att kunna ligga till grund för gränobelopp under beskattningsåret. På så sätt kommer den ovan beskrivna skatteplaneringen inte att kunna genomföras. Det uppkommer normalt inga administrativa merkostnader för de aktieägare som lämnat tillskott med syfte att varaktigt stärka kapitalet. Kostnader kan dock uppkomma vid de utredningar som Skatteverket kommer att göra för att utvärdera om ett tillskott är varaktigt. Sådana kostnader kan förekomma redan i dag, eftersom rättsläget är oklart. Dessa konsekvenser måste vägas mot det betydande skattebortfall som kan uppkomma om någon effektiv reglering inte sker. Det har även prövats att utforma reglerna med mönster från de bestämmelser som finns för underskottsföretag. En sådan lösning har dock bedömts träffa varaktiga tillskott i allt för hög grad.

Förslaget rörande upplägg med lönebolag innebär att ägare av kvalificerade andelar inte kommer att kunna tillgodogöra sig lönebaserat utrymme som baserar sig på ersättningar som betalats ut under tid som andelen inte ägts. Den ovan beskrivna skatteplaneringen kommer därmed inte att kunna genomföras. Reglerna kan dock innebära att det lönebaserade utrymmet efter ett förvärv av andelar blir lägre än tidigare och att

visst merarbete och därmed kostnader uppkommer vid beräkningen av lönebaserat utrymme. Det är inte möjligt att med någon exakthet ange hur många aktieägare som berörs. De administrativa kostnaderna torde dock vara små och får vägas mot att de nuvarande reglerna kan leda till betydande skattebortfall.

Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling

Förslaget innebär att företagen förutom avdrag för sådan forskning och utveckling som har ett samband med kärnverksamheten även kan göra avdrag för forskning och utveckling som företaget av annan anledning kan ha ett rimligt intresse av. Detta gör att företagen med rätt till avdrag vid beskattningen kommer att kunna investera i forskning och utveckling som de kan ha ett rimligt intresse av sett till verksamheten i stort. Tillgången till sådan forskning och utveckling ökar i förlängningen förhoppningsvis möjligheten för enskilda företag att sköta de olika aspekterna av sin verksamhet på ett rationellt sätt samtidigt som den också kan komma näringslivet i stort till godo.

8.4 Effekter för miljön

Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

Den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet förlängs för elbilar, laddhybrider och gasbilar i ytterligare två år. För etanolbilar och elhybridbilar som i dag omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen men för vilka nedsättningen inte förlängs bedöms förslaget däremot innebära en lägre andel av nybilsförsäljningen. Biogasanvändningen stimuleras eftersom gasbilar omfattas av förslaget.

Indirekt förväntas positiva effekter för miljön genom att förlängningen stimulerar inköp och användande av dels dyrare och icke fullt etablerade tekniker som utan stöd hade haft det svårare att vinna marknadsandelar, dels tekniker där outvecklad infrastruktur bedöms ha hämmat introduktionen av mer miljöanpassade förmånsbilar på marknaden.

9 Författningskommentar

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

11 kap.

22 §

Paragrafens *första stycke* anger de villkor beträffande den skattskyldiges kompetens som ska vara uppfyllda för att anställningen ska kvalificera för skattelättnaderna.

Förslaget innebär att ett nytt *tredje stycke* införs. Enligt detta stycke ska villkoren i första stycket alltid anses uppfyllda för arbetstagare som

får en ersättning för arbetet i Sverige som per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Det innebär att en arbetstagare som får en ersättning som når upp till den aktuella nivån ges skattelättnaden utan någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer eller av arbetsgivarens associationsform. Villkoren enligt paragrafens andra stycke måste dock vara uppfyllda.

Den som inte når upp till den föreslagna lönenivån kommer dock alltså att ha möjlighet att kvalificera sig för expertskatt enligt reglerna i första stycket.

Med ersättning avses samtliga avtalade kontanta ersättningar samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren. Det är den avtalade ersättningen som måste nå upp till den aktuella nivån varje månad. Om ersättningen tillfälligt skulle understiga denna nivå på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande påverkar detta således inte skattelättnaden.

Nuvarande tredje stycket föreslås bli ett nytt *fjärde stycke*. I stycket görs även en språklig ändring.

16 kap.

9 §

Skälen för den föreslagna lagändringen framgår av avsnitt 7.2.

Den föreslagna lydelsen innebär att avdrag för utgifter för forskning och utveckling även i fortsättningen och i enlighet med nuvarande rättstillämpning, ska göras för utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för kärnverksamheten. I stället för termen kärnverksamhet, som inte används i skattelagstiftningen, men väl i rättstillämpningen används i stället i lagtexten det mer beskrivande begreppet ”den huvudsakliga näringsverksamheten”. Det som är nytt i sak är att rätt till avdrag också föreligger för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för verksamheten i övrigt. Detta tillägg innebär att det i fortsättningen ska göras en helhetsbedömning av om företaget kan ha ett rimligt intresse av aktuell forskning och utveckling, varvid alla aspekter av företagets verksamhet ska beaktas. Även företagets storlek kan vara en faktor som påverkar vilket intresse det rimligen kan ha av viss forskning och utveckling. Så skulle t.ex. ett företag på grund av sin personalstyrka kunna ha ett rimligt intresse av forskning om personalvård eller arbetspsykologi, medan ett mindre företag utan anställda knappast kan sägas ha något beaktansvärt intresse av dessa områden. Vidare skulle ett företag på grund av arbetsförhållandena kunna ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om arbetshygien eller arbetsskydd eller på grund av den ekonomiska sidan av sin verksamhet ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om företagsekonomi, osv. och det även om denna forskning skulle kunna vara av intresse också för en vidare krets av företag eller för företag i andra branscher med annan inriktning. Forskning och utveckling som helt saknar samband med det enskilda företagets verksamhet kan däremot inte heller fortsättningsvis ligga till grund för avdrag. Inte heller berättigar gåvor eller s.k. sponsring till avdrag enligt den aktuella bestämmelsen.

38 a kap.

23 §

Hänvisningen i sista strecksatsen ändras med anledning av att nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ ska betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§.

57 kap.

11 §

I paragrafen definieras årets gränsbelopp. I *första stycket första punkten* finns den s.k. förenklingsregeln som säger att årets gränsbelopp är ett belopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Det föreslås att nivån höjs till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 6.2.

11 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en begränsning i den s.k. förenklingsregeln som finns i 11 § första stycket första punkten. Begränsningen innebär att en person som äger kvalificerade andelar i flera företag får beräkna årets gränsbelopp enligt denna regel för andelar i endast ett av företagen. I de andra företagen får årets gränsbelopp beräknas enligt den s.k. huvudregeln i 11 § första stycket andra punkten. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 6.4.

12 §

I *tredje stycket*, som är nytt, tas in en bestämmelse som innebär att tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till rörelsen ska minska det omkostnadsbelopp som skulle ha använts vid kapitalvinstbeskattningen om andelen hade avyttrats vid årets ingång och som utgör underlag för årets gränsbelopp enligt första stycket. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 6.5.

16 §

I ett nytt *tredje stycke* tas in en bestämmelse för beräkning av det lönebaserade utrymmet i de fall en andel bara ägts under en del av året före beskattningsåret. I sådana fall ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen enligt första och andra styckena. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 6.6.

20 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en ny takregel för utdelning. Regeln har utformats med takregeln för kapitalvinster i 22 § som förebild. Innebörden är att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst som utdelning tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinster som beskattas i inkomstslaget tjänst hanteras bara enligt 22 § och således inte enligt den nu föreslagna regeln. Det görs även en hänvisning till 56 kap. 5 § så att det framgår att prövningen av vilka som är

närstående ska göras med utgångspunkt från den äldste delägaren och att en person som inräknats i en närståendekrets inte ska inräknas i ytterligare en krets. Ett motsvarande förtydligande görs i den befintliga takregeln för kapitalvinst i 22 §.

I *andra stycket* anges att utdelning som tagits upp av närstående som är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska beaktas vid beräkningen av om taket på 100 inkomstbasbelopp uppnåtts. Förutsättningen är att beskattningen motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige. En liknande bestämmelse finns i 22 § *andra stycket*.

Bestämmelserna i paragrafen har motiverats i avsnitt 6.3.2.

20 b–20 d §§ och rubriken närmast före 20 b §

Till följd av att den nya takregeln placeras i 20 a § ska nuvarande 20 a–20 c §§ betecknas 20 b–20 d §§ och rubriken närmast före nuvarande 20 a § ska sättas närmast för 20 b §.

22 §

Paragrafen innehåller takregeln för beskattning av kapitalvinster i inkomstslaget tjänst. Som framgår av avsnitt 6.3.2 kan det i vissa situationer uppstå tillämpningssvårigheter vid fördelningen av takbeloppet mellan närstående. I *första stycket* görs därför, på samma sätt som i nya 20 a §, en hänvisning till 56 kap. 5 § så att det framgår att prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste delägaren och att en person som inräknats i en närståendekrets inte ska inräknas i ytterligare en krets.

61 kap.

8 a §

I paragrafens *andra stycke* slopas *andra punkten*. Det innebär att den ifrågasatt nedsättningen av förmånsvärdet inte längre kommer att gälla för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol. Då *andra stycket* därefter endast kommer att innehålla en punkt tas numret för den första punkten bort. Ändringarna i *andra stycket* innebär vidare att det för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet läggs till ett villkor för nedsättningen av förmånsvärdet, nämligen att elektriciteten ska tillföras bilen genom laddning från yttre energikälla. Med yttre energikälla avses t.ex. det befintliga elnätet. Detta innebär att nedsättningen inte längre kommer att omfatta bilar där laddning av el bara genereras i fordonet.

Ändringen i *tredje stycket* är en konsekvens av att nedsättningen enligt *andra stycket* inte längre ska gälla för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol.

Övergångsbestämmelser till SFS 2001:1175

Ändringen i övergångsbestämmelsernas *tredje punkt* innebär att reglerna i 61 kap. 8 a § *andra och tredje styckena* inkomstskattelagen (1999:1229) ska tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Lagen föreslås tillämpas första gången vid 2013 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3. Ändringen i punkten 3 i övergångsbestämmelserna till (2001:1175) föreslås inte omfattas av någon särskild övergångsbestämmelse då denna endast innebär att regeln tillämpning förlängs.

Av *andra punkten* följer att äldre lydelse av 11 kap. 22 § fortfarande ska gälla för arbete i Sverige som har påbörjats före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna gäller således endast för arbete i Sverige som påbörjas från och med den 1 januari 2012.

Enligt *tredje punkten* tillämpas bestämmelserna i 16 kap. 9 § första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

4 §

I paragrafen, som innehåller regler om när Forskarskattenämnden är beslutförför, föreslås införande av ett nytt *andra stycke*. Det nya stycket innebär att i ärenden om arbetstagare, som har en ersättning för arbetet i Sverige som per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas, är nämnden beslutförför med ordföranden eller vice ordföranden ensam. Det förenklade förfarande som härigenom föreslås förutsätter därmed att beslut kan fattas med tillämpning av den föreslagna nya bestämmelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹² dels att 11 kap. 22 §, 16 kap. 9 §, 38 a kap. 23 §, 57 kap. 11, 12, och 16 §§, 61 kap. 8 a § [...] ska ha följande lydelse,

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

[...]

dels att nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ ska betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§ och att rubriken närmast före 57 kap. 20 a § ska sättas närmast före 57 kap. 20 b §,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 11 a och 20 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

22 §

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättning för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om

– arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

– arbetstagaren inte är svensk medborgare,

– arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och

– vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige under hela anställningen överstiger två prisbasbelopp per månad.

¹² Lagen omtryckt 2008:803.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. Bilaga 1

16 kap.

9 §

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för *den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt* ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

38 a kap.

23 §¹³

När det gäller beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
 - utdelning i 24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §,
 - beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
 - turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
 - kvalificerade andelar i 57 kap.
- 7–7 c, 12 a, 15, 20 a–20 c, 23 a, 24 och 24 a §§.

57 kap.

11 §¹⁴

Årets gränsbelopp är
1. ett belopp som motsvarar två och *ett halvt* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

Årets gränsbelopp är
1. ett belopp som motsvarar två och *tre fjärdedels* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

- underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och
- för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

¹³ Senaste lydelse 2008:1064.

¹⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

11 a §¹⁵

Om en person äger andelar i flera företag, får denne bara beräkna årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i ett företag.

12 §¹⁶

Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Om det i omkostnadsbeloppet enligt första stycket ingår kapitaltillskott som har lämnats under de två närmast föregående beskattningsåren, ska det inte räknas med.

16 §

Det lönebaserade utrymmet är

- 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och
- 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

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

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

20 a §

Utdelning ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som

¹⁵ Tidigare 57 kap. 11 a § upphävd genom 2008:1064.

¹⁶ Senaste lydelse 2008:1064.

motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

61 kap.

8 a §

Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med elektricitet eller med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska förmånsvärdet sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till

1. 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol, eller

2. 80 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol.

En nedsättning av förmånsvärdet får göras enligt andra stycket 1 med högst 16 000 kronor och enligt andra stycket 2 med högst 8 000 kronor för helt år i förhållande till den jämförbara bilen.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol.

En nedsättning av förmånsvärdet får göras enligt andra stycket med högst 16 000 kronor.

3.¹⁷ Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med 2012 års taxering.

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas, utom såvitt avser punkten 3 i övergångsbestämmelserna till (2001:1175) [...], första gången vid 2013 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3.

2. Äldre bestämmelser i 11 kap. 22 § ska fortfarande tillämpas på anställningar som har påbörjats före den 1 januari 2012.

3. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § tillämpas första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011.

Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Häri genom föreskrivs att 4 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹⁸

Forskarskattenämnden är beslutförför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutförför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutförför med ordföranden ensam.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

¹⁷ Senaste lydelse 2006:1497.

¹⁸ Senaste lydelse 2000:1162.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

Härigenom föreskrivs att det i skatteförfarandelagen (2011:000) ska införas en ny paragraf, 55 kap. 13 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss¹⁹

Föreslagen lydelse

55 kap.

13 a §

När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund får bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas innan Forskarskattenämnden har prövat förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § den lagen om den skattskyldige månatligen får lön och annan ersättning för arbetet som överstiger två prisbasbelopp enligt 2 kap. 7 § socialförsäkringsbalken.

¹⁹ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Linköping, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Försvarsmakten, Försäkringskassan, Statens folkhälsoinstitut, Systembolaget AB, Tullverket, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Konjunkturinstitutet, Arbetsgivarverket, Bokföringsnämnden, Statskontoret, Vetenskapsrådet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Lunds universitet, Naturvårdsverket, Boverket, Trafikverket, Trafikanalys, Transportstyrelsen, Bolagsverket, Tillväxtverket, Konsumentverket, Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering, Sveriges universitets- och högskoleförbund, Sveriges Pensionärsförbund, Sveriges Kommuner och Landsting, Läkaresällskapet, Sveriges advokatsamfund, Svensk Handel, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Far, Tjänstemännens Centralorganisation, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets regelnämnd (NNR), BIL Sweden, British American Tobacco Sweden AB, En Rökfri Generation, Energigas Sverige, Fastighetsmäklarförbundet, Fastighetsägarna Sverige, Forskarskattenämnden, Föreningen Svenskar i Världen, FöretagarFörbundet, Gröna Bilister, Handelshögskolan i Stockholm, HSB Riksförbund, Invest Sweden, IOGT-NTO, JTI Sweden AB, Konkursverket, Kronofogdemyndigheten, Lantbrukarnas Riksförbund, Motorbranschens riksförbund, Mäklarsamfundet, Näringslivets skattedelegation, Pensionsmyndigheten, Pensionärernas Riksorganisation, Philip Morris AB, Regelrådet, Riksbyggen, Riksförbundet Pensionärsgemenskap, Skattebetalarnas förening, Sprit & Vinleverantörsföreningen, Svensk Servicehandel & Fast Food, Svenska Kommunalpensionärers Förbund, Svenska Tobaksleverantörsföreningen, Sveriges Bostadsrättscentrum, Sveriges Bryggerier, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Pensionärers Riksförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Ungdomens Nykterhetsförbund och Yrkesföreningar mot Tobak.

Därutöver har yttrande inkommit från Honda Nordic AB, E.ON Gas Sverige AB, Volkswagen Group Sverige AB, Fria Moderata Studentförbundet, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, Svenska bioenergiföreningen och Svenska Petroleum Institutet.

Följande remissinstanser har inte inkommit med yttrande eller har avstått från att yttra sig: Riksrevisionen, Stockholms Handelskammare, Centrum för socialvetenskaplig alkohol- och drogforskning (SoRAD), Kungliga Vetenskapsakademien, Sveriges Försäkringsförbund, Cancerfonden, Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening, Fondbolagens Förening, Handikappförbundens samarbetsorgan (HSO), Kungliga IngenjörsvetenskapsAkademien, Motormännens riksförbund, Swedish Match Distribution AB, Svensk Industriförening, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Läkarförbund samt Verdandi.