

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

## Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare (SOU 2020:50)

Fi2020/04059

### 1 Sammanfattning

Skatteverket är av uppfattningen att det är viktigt att underlätta och förenkla för de enskilda näringsidkarna.

Skatteverket anser vidare att ökad information genom till exempel ett digitaliserat stöd i kundens miljö som komplement till förenklingar i regelverk ökar tillgängligheten till och underlättar en korrekt tillämpning av regelverket.

I betänkandets huvudförslag, samt i dess alternativa förslag, finns förslag på förenklingar vars konsekvenser inte riskerar att öka skatteplanering eller skattefusk och därmed inte heller riskera att vara förtroendeskadliga för skattesystemet. Huvudförslaget om att avskaffa expansionsfonden och ersätta den med en ökad avsättningsmöjlighet till en periodiseringsfond är sådana förslag. Detsamma gäller förslag om att återföring av periodiseringsfond inte längre ska kunna ligga till grund för en ny fondavsättning, avskaffande av den s.k. övergångsposten i kapitalunderlaget för räntefördelning (båda förslagen) och i kapitalunderlaget för expansionsfond samt höjd tillämpningsgräns för negativ räntefördelning (i det alternativa förslaget). Skatteverket har inga invändningar mot dessa förslag.

Bland förslagen finns också inslag som Skatteverket anser komplicerar regelverket och försvårar att göra rätt för en näringsidkare. I huvudförslaget gäller det bland annat förslaget att återföring av expansionsfond ska få ske under tio år, samt att en periodiseringsfond föreslås kunna innehas i upp till tio år. Skatteverket anser även att förslaget om slopad tillämpningsgräns för positiv räntefördelning inte innebär en förenkling utan snarare är ett komplicerande inslag (båda förslagen). Detsamma gäller förslaget att omfånget av inkomstlaget näringsverksamhet för en enskild näringsidkare ska bedömas med utgångspunkt i god redovisningssed (båda förslagen). Skatteverket avstyrker dessa förslag.

Det finns även förslag som Skatteverket anser kan uppfattas som ologiska och medför konsekvenser som ligger utanför nuvarande regelverks syfte. Det gäller ändrad värderingstidpunkt för tillgångar och skulder i kapitalunderlaget för räntefördelning (båda förslagen) samt ändring av vilket underskott som ska beaktas i kapitalunderlag för expansionsfond (det alternativa förslaget). Även en ändrad ordning mellan räntefördelning och företagssparande (båda förslagen) riskerar mot bakgrund av syftet med räntefördelning att uppfattas som ologiskt.

I huvudförslaget och i det alternativa förslaget ingår även förslag till förenklingar av regelverket, men där konsekvensen blir ökade skillnader mellan enskilda näringsidkares beskattning och ägare till enmansaktiebolag och löntagares beskattning jämfört mot den beskattning som följer av gällande regler. Det finns även förslag som medför risk för ökad inkomstomvandling genom skattedrivna transaktioner. Skatteverket ser därför att det finns förslag som kan användas i skatteplaneringssyfte samt förslag som kan uppfattas vara förtroendeskadliga för det nuvarande skattesystemet.

Förslag som bedöms öka skillnaden i inkomstbeskattningen av näringsverksamhet mellan olika företagsformer och jämfört med löntagare är ändrad ordning mellan räntefördelning och företagssparande samt att kapitalunderlag inte alls ska påverkas av

- medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto
- avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond
- obeskattad del av expansionsfonden.

Förslag som innebär att reglerna kan användas för skatteplanering och som riskerar vara förtroendeskadliga för det nuvarande skattesystemet är förslag om att slopa negativ räntefördelning, ändringar i beräkningen av kapitalunderlag samt ordningen mellan räntefördelning och företagssparande sett mot bakgrund av kapitalunderlagets sammansättning.

I både huvudförslaget respektive det alternativa förslagspaketet finns därför förslag på förenklingar av regelverket, som bör ställas mot konsekvensen av den föreslagna förändringen. Detta gäller särskilt förslaget om slopad negativ räntefördelning (huvudförslaget) samt förslaget om att obeskattade medel i större utsträckning än idag ska få ingå i kapitalunderlag för räntefördelning (båda förslagen). I båda dessa fall finns tydliga inslag av förenklingar. Förenklingen i att avskaffa den negativa räntefördelningen får dock ställas mot bland annat risken för att inkomstunderlaget i näringsverksamheten genom skattedrivna transaktioner minskar. För kapitalunderlaget för räntefördelning gäller att denna förenkling ska ställas mot den möjlighet till ökad inkomstomvandlingen som förslaget medför jämfört med dagens regelverk. För båda dessa förslag bör även risken för att förslaget kan uppfattas vara förtroendeskadligt för skattesystemet vägas in.

Förenklingsförslagen behöver alltså ställas mot de risker för förtroendeskadliga konsekvenser, exempelvis oönskad skatteplanering, som förslagen kan ge upphov till i dagens skattesystem. Om dessa förändringar ska genomföras måste man därför noggrant överväga om förenklingarna är värda den risk för förtroendeskada de samtidigt innebär. Motsvarande avvägningar mellan förenkling och förtroendeskadliga konsekvenser får ske förslag för förslag.

Vissa förenklingsförslag medför genomgripande konsekvenser för beskattningsunderlaget i inkomstlaget näringsverksamhet jämfört mot idag. Det gäller bland annat förslag om slopad negativ räntefördelning, ändrad ordning för resultatberäkning samt ändrad sammansättning av kapitalunderlag. Skatteverket lämnar synpunkter på respektive förslags förenkling och redogör för dess bedömda förtroendeskadliga konsekvenser i förhållande till vad som gäller idag.

Skatteverket lämnar i remissvaret därutöver egna förslag om förenklingar gällande höjda tillämpningsgränser för räntefördelning. Skatteverket lämnar även ett förslag om ändrad

lagstiftning som medför att räntefördelning även ska kunna ske första beskattningsåret om lagstiftaren anser att nuvarande tidpunkt för kapitalunderlaget för räntefördelning ska bibehållas.

För huvudförslaget föreslår Skatteverket vidare ett antal justeringar av författningsförslagen. Det gäller bland annat förslaget att överföra periodiseringsfonder till aktiebolag. Vidare föreslås justeringar av övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen vad gäller bland annat den justerade anskaffningsutgiften för delägare i handelsbolag och återföring av expansionsfond. För huvudförslaget föreslås även en övergångsbestämmelse till skatteförfarandelagen för att kunna hantera återföring av expansionsfond.

För det alternativa förslaget föreslår Skatteverket justeringar av författningsförslagen vad gäller bland annat uppräknig av det sparade fördelningsbeloppet.

Skatteverket anser att en översyn av lagstiftningen med fokus mot förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare, bör innefatta ett genomförande av Skatteverkets förslag om automatiskt beräknat avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt. Det förslaget innebär en reell förenkling och gynnar alla fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet eller är delägare i handelsbolag.

Både huvudförslaget och det alternativa förslaget bedöms ge upphov till initiala merkostnader för Skatteverket i form av ändringar i formulär, IT-system, utbildning, extern information etc. Uppskattade totala initiala kostnader uppgår till 6 125 000 kronor för huvudförslaget och 4 958 000 kronor för det alternativa förslaget.

Huvudförslaget beräknas medföra minskade löpande kostnader med 383 000 kronor per år.

Det alternativa förslaget bedöms inte påverka de löpande kostnaderna.

## 2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket lämnar i avsnittet synpunkter på både huvudförslaget och det alternativa förslaget. Synpunkter på förslag som är gemensamma för båda förslagen behandlas under samma rubrik.

### 2.1 Förenkling genom digitaliserat stöd i kundens miljö

Skatteverkets inriktning är att skatteregler ska vara så enkla att förstå och tillämpa som möjligt samt vara utformade för att kunna skapa digitaliserad hantering.

Skattedispositionerna räntefördelning, periodiseringsfond samt expansionsfond är regler som fyller olika syften för företagaren. Periodiseringsfonden är inkomstutjämnande mellan beskattningsåren, medan räntefördelning och expansionsfond fungerar som utjämnande regler mellan att bedriva företaget som enskild näringsidkare eller i aktiebolagsform. Den enskilde näringsidkaren får genom regelverket möjligheten att i hög grad bli beskattad som en företagare som driver näringsverksamheten i aktiebolagsform. I regelverket för räntefördelning ingår även ett för nu gällande skattesystem vårdande inslag i form av negativ räntefördelning. Skatteverkets uppfattning är att skattedispositionerna fungerar väl i sin nuvarande utformning och fyller syftet med regelverket.

I befintlig lagstiftning finns inslag av komplexitet. Det gäller främst bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond. Genom den digitalisering som har skett och sker i samhället sedan reglerna infördes för drygt 25 år sedan, finns enligt Skatteverket förutsättningar för att en komplicerad lagstiftning ur ett användarperspektiv inte blir svår att hantera och tillämpa på ett korrekt sätt.

Bestämmelserna om räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond är av sådan karaktär att ett digitaliserat stöd kan underlätta för den enskilda näringsidkaren att göra de val som lagstiftningen medger och bli korrekt beskattad. Underlagen som beräkningarna bygger på finns i hög grad redan sammanställda i den enskilda näringsidkarens redovisning och deklaration.

En digitalisering av de aktuella skattedispositionerna bör medföra att tillämpningen underlättas och ett väl fungerande regelverk och dess syfte kan bibehållas. Digitaliserat stöd som komplement bör även bidra till att regelverket blir mer tillgängligt för kunderna, varför digitalisering stödjer en likformig beskattning mellan individer, givet likartade förhållanden.

Skatteverket har framfört digitalisering som förenkling i utredningen, men den har avfärdats (s. 107).

### 2.2 Expansionsfonden slopas (avsnitt 5.1)

Utredningen föreslår att möjligheten att sätta av till expansionsfond avskaffas.

Skatteverket anser att slopandet av expansionsfonden är en förenkling av regelverket i sig, eftersom en alternativ reserveringsmöjlighet försvinner för den enskilda näringsidkaren (och den fysiska delägaren i ett handelsbolag). Skatteverket har därför ingen invändning mot att expansionsfonden avskaffas.

Skatteverket vill dock framföra att för en enskild näringsidkare som har ett kapitalbehov för expansion eller vill minska exponeringen mot externa finansiärer, kan förslaget att slopa expansionsfonden vara negativt.

Utredningens undersökning visar på att det är få enskilda näringsidkare som använder sig av expansionsfonden och utredningen drar slutsatsen att den till övervägande del verkar användas för resultatutjämnning mellan olika år och som en form av pensionssparande (s. 95).

Skatteverket kan inte med ledning av det presenterade materialet bedöma i vilket syfte näringsidkare använder sig av expansionsfonden. Att det endast är en mindre del av näringsidkarna som använder sig av expansionsfonden framgår däremot klart. En förenkling i form av slopande av expansionsfond påverkar alltså ett mindre antal och inte det stora antalet näringsidkare som inte använder sig av reglerna.

Om man ser på populationen som helhet – både de som valt att använda expansionsfond och de som valt att inte göra det – kan det ifrågasättas om sloandet av expansionsfonden innebär någon reell förenkling.

### **2.3 Föreslagna ändringar vad gäller periodiseringsfond (avsnitt 5.2, 5.6 och 6.1)**

Utredningen föreslår i sitt huvudförslag – som alternativ till expansionsfonden – en förhöjd och förlängd möjlighet till avsättning till periodiseringsfond för den enskilda näringsidkaren.

För både huvudförslaget och det alternativa förslaget föreslås även att underlaget för årets avsättning till periodiseringsfond förändras. Förändringen innebär att årets återföring av periodiseringsfond inte längre ska ingå i underlaget för årets avsättning till periodiseringsfond. Avsättningen föreslås däremot ske före räntefördelning (se avsnitt 2.6).

Skatteverket har inga invändningar mot förslaget att återföringen inte längre ska kunna ligga till grund för en ny fondavsättning.

Skatteverket anser däremot att den föreslagna tiden på tio år är en för lång tid. Redan med dagens regler på sex år, uppfattar Skatteverket att alltför många företagare inte återför gjorda avsättningar med rätt belopp i deklarationen.

Skatteverket anser även att näringsidkarens skuldsättning kan beaktas. Även om återföringarna enligt utredningens förslag ingår i det resultat som kan komma ifråga för räntefördelning och på så vis kan komma att beskattas till en lägre skattesats i inkomstlagen kapital (förutsatt att man har ett fördelningsbelopp), innebär en avsättning en skattecredit som någon gång ska betalas. Reserveringsmöjligheten ställer inget krav på att det belopp som sätts av helt eller delvis ska vara kvar i näringsverksamheten. Inte heller medför avsättningen enligt förslaget någon skatt på avsättningen (eller avgift för innehavet av fonden). Läger man ihop den förhöjda avsättningen till fonden med tioårsfristen, skapas utrymme för att höga avsättningar kan komma att återföras långt fram i tiden. När fonden ska återföras kan förhållandena vara förändrade och några medel finns inte för att betala skatten. Effekterna av förslaget om slopad avsättning på återföringen kan då bli kraftiga. Med gällande ordning kan effekten vid en avtrappning till viss del mildras genom att återföringen kan sättas av på nytt. Det gäller däremot inte vid en tvingande återföring. Den effekten förstärks ytterligare genom att tio års fonder kan behöva återföras samtidigt jämfört med dagens sex års fonder.

En avsättning till periodiseringsfond får därför anses ställa höga krav på att den skattskyldige är medveten om när och med vilket belopp en fond ska återföras samt den skatt och avgift som då ska betalas. Därtill ska hen ha en plan för att betala denna skatt och avgift vid en tidpunkt som kan ligga så långt fram som tio år. Även om reserveringsmöjligheten i sin lagtekniska utformning är enkel, samt i teorin är enkel att tillämpa, ställer den krav på den som utnyttjar reserveringsmöjligheten. Skatteverket uppfattning är förslaget inte medför att dessa krav minskar, utan istället ökar genom förslaget.

Förslaget medför även att den likformighet vad gäller innehavstid av en periodiseringsfond som idag finns mellan enskilda näringsidkare (och fysiska delägare i handelsbolag) och exempelvis ett aktiebolag, upphör. Förslaget komplicerar därför regelverket gällande ombildningar till aktiebolag, då även fondens ålder ska beaktas.

Även om Skatteverkets uppfattning är att förslaget inte medför några förenklingar för den enskilda näringsidkaren, är Skatteverkets inställning till förslaget att periodiseringsfonden bör förstärkas om expansionsfonden slopas. En ökad avsättningsprocent är därför ett alternativ om expansionsfonden slopas.

Som framgår ovan anser Skatteverket att tiden för hur länge man får inneha en avsättning till en periodiseringsfond inte bör förlängas. Om tiden inte ändras bibehålls likformigheten mellan företagsformerna och lagstiftningen behöver inte bli mer komplicerad. Den skattskyldige och Skatteverkets hantering av periodiseringsfonderna kompliceras i detta fall inte heller.

Skatteverket anser mot bakgrund av ovanstående att tiden för avsättningen till periodiseringsfond inte bör förlängas och avstyrker förslaget.

I det fall utredningens förslag om förlängning från sex till tio år antas, har Skatteverket ingen invändning emot förslaget att avsättningar till periodiseringsfonder som pga. åldern inte kan återföras i aktiebolaget inte får föras över till aktiebolaget.

I sådana fall bör även en översyn ske av bestämmelser om gallring av deklarationer m.m. Enligt gällande bestämmelse ska uppgifter gallras efter sju år (20 kap. 2 § 1 st. Skatteförordningen [2011:1261]).

## **2.4 Slopad negativ räntefördelning (avsnitt 5.3)**

Den rådande skillnaden i skatteuttag mellan förvärvsinkomst och beskattning av kapital som infördes vid skattereformen innebär att det finns incitament för att redovisa ränteinkomster och andra kapitalinkomster i kapital och ränteutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Behovet av ett regelverk som upprätthåller neutraliteten mellan enskilda näringsidkare och löntagare fördes fram redan i förarbetet vid skattereformen (prop. 1989/90:110 s. 586), även om de kom att införas först senare.

Förhållandena har inte förändrats, varför Skatteverket anser att om negativ räntefördelning slopas, skapas större incitament till skatteplanering och medför även större skillnader i beskattningen mellan näringsidkare och löntagare än vad som gäller idag.

God redovisningssed innehåller visserligen som utredningen lyfter fram regler för att skilja mellan den enskilda näringsverksamhetens skulder och företagarens privata skulder. Något

motsvarande finns inte beträffande handelsbolag, eftersom bolaget är en egen juridisk person.

Skatteverket anser att god redovisningssed gällande skuldallokering inte förmår motverka systematiska transaktionskedjor vars syfte är att uppnå skattefördelar. För en enskild näringsidkare kan ett exempel på en sådan transaktionskedja vara om ett förvärv sker av en skogsfastighet som finansieras genom att låna upp medel. Efter förvärvet sker en försäljning av skog av fastighetsägaren, som sedan i sin deklaration begär avdrag för att hen sålt skog (skogsavdrag). Ett belopp motsvarande skogsavdraget (dvs obeskattad inkomst av näringsverksamhet) tas ut ur näringsverksamheten och används för exempelvis inköp av en post börsaktier eller för amortering av privata lån. Skatteverkets bedömning är att god redovisningssed anger att den skuld som tagits upp för förvärv av fastigheten ska redovisas som skuld i näringsverksamheten, och räntorna hänförliga till skulden ska dras av i näringsverksamheten. Att ett belopp tas ut ur näringsverksamheten påverkar inte enligt god redovisningssed skuldens storlek. God redovisningssed motverkar därför inte transaktionskedjor vars syfte är att omvandla privata räntekostnader till räntekostnader i inkomstslaget näringsverksamhet vilka kan användas för att minska beskattningsbara inkomster i näringsverksamheten. I förarbetet till skattereformen samt till bestämmelserna om räntefördelning finns andra exempel som visar på problemet och svårigheten med att kunna följa olika typer av strömmar för att härleda kapital (se prop. 1989/90:110 s. 583 f. och prop. 1993/94:50 s. 229). Problemen och svårigheterna lyftes fram när reglerna ursprungligen infördes. Den negativa räntefördelningen ansågs då som både rättvisare och enklare än de alternativ som då stod till buds (se prop. 1993/94:50 s. 229). I förarbetet till skattereformen lyftes även fram att det är önskvärt att skapa skattemässig neutralitet mellan olika finansieringsformer. Utan räntebalans skulle det ofta bli betydligt fördelaktigare att finansiera en investering genom lån i stället för med tillskott av eget kapital. Räntefördelning bidrar till ökad neutralitet mellan finansieringsalternativen (prop. 1989/90:110 s. 584).

Om nuvarande regelverk om negativ räntefördelning avskaffas, innebär det att den enskilda näringsidkaren kan använda obeskattade medel i form av exempelvis avsättning till periodiseringsfond för privat konsumtion utan att det föranleder någon beskattning. Motsvarande möjligheter har inte en löntagare eller en delägare i ett fåmansföretag. Om negativ räntefördelning slopas innebär det därför en snedvridning jämfört den beskattning som gäller idag.

Skatteverket har i utredningen mot bakgrund av ovanstående påtalat behovet av negativ räntefördelning. Att den negativa räntefördelningen har relativt låg frekvens (se tabell 4.12 s. 89) betyder inte att den inte behövs. Bara förekomsten av reglerna kan antas ha en preventiv effekt.

Utredningens bedömning är att flertalet som träffas av negativ räntefördelning har en sådan inkomstnivå att det inte av skatteskäl är motiverat att flytta in räntekostnader i näringsverksamheten samt att den negativa räntefördelningen även utlöses av att negativt kapital uppkommer av andra orsaker än de som har föranlett regleringen.

I betänkandet anges även att den negativa räntefördelningen är tvingande och kan därför ses som den mest administrativt betungande delen av avsättningarna för en enskild näringsidkare. Den enskilda näringsidkaren måste i vart fall i teorin alltid beräkna ett kapitalunderlag för att se om hen måste göra negativ räntefördelning. Ett slopande av den negativa räntefördelningen bör därför enligt utredningen innebära en kraftig förenkling av

skattesystemet. Vidare anges att det är svårt att se i vilken utsträckning reglerna om negativ räntefördelning stoppar ett oönskat beteende och att Skatteverket överdriver riskerna med ett slopande. Utredningens bedömning är att det redan idag normalt sett är fördelaktigt med en skatteposition som innebär negativ räntefördelning eftersom upplåningsräntan på lån för konsumtion överstiger fördelningsräntan för negativ räntefördelning. Utredningen har dock inte sett tecken på att någon omvandling sker.

I betänkandet anges vidare att analysen ger vid handen att negativ räntefördelning med större belopp är vanligast bland de enskilda näringsidkare som äger fastigheter och andra kapitaltillgångar och är sannolikt föranledd av att lånen som har finansierat köpet av tillgångarna inte har amorterats i samma takt som tillgångarna har skrivits av. Värdet på skulderna överstiger då de skattemässiga värdena på tillgångarna vilket leder till ett negativt kapitalunderlag. Om de enskilda näringsidkarna hade ägnat sig åt skuldomvandling borde negativ räntefördelning vara mer spridd bland alla branscher. Slutligen anføres att slopande av den negativa räntefördelningen inte medför någon stor offentligfinansiell kostnad men innebär en betydande minskning av de administrativa kostnaderna.

Skatteverket anser att utredningen har missuppfattat orsaken till varför negativ räntefördelning inträffar. Det är inte det att skulden amorterats med ett lägre belopp än vad tillgången skrivits av med, utan det är den skattskyldiges privata tillgodogörande genom uttag av medel motsvarande avdragsgilla utgifter (som hen inte finansierat med egna tillskott av beskattade medel) som medför negativ räntefördelning. Negativ räntefördelning kan också orsakas av att underskott av näringsverksamhet, som inte motsvaras av ett tillskott till näringsverksamheten utan har finansieras med främmande kapital, tagits i anspråk av den enskilde näringsidkaren som allmänt avdrag eller som avdragspost i kapital. Den negativa räntefördelningen som träffar företagaren är därför ett resultat av att företagaren har tillgodogjort sig något från näringsverksamheten utan att hen i motsvarande grad blivit beskattad för beloppet. Genom den negativa räntefördelningen blir beskattningen mer neutral jämfört med den som gäller för en löntagare som lånar av sin arbetsgivare.

Skatteverket ser vidare av figur 4.7 i betänkandet (s. 76) att antalet näringsidkare inom respektive intervall med ett negativt kapitalunderlag på mer än 50 000 kronor och negativt eget kapital i stort sett är i paritet med varandra. Enligt Skatteverkets bedömning talar det för att det befintliga regelverket fungerar på avsett sätt. Det är också Skatteverkets uppfattning att negativ räntefördelning är ett väl fungerande regelverk.

Av bland annat figur 4.5 i betänkandet (s.71) går vidare att utläsa att andelen aktiva näringsidkare med negativ räntefördelning ökar med inkomstnivån, men runt brytpunkten ökar andelen markant. Skatteverket anser att det är tecken på precis det som utredningen påpekar, att regelverket redan nu är fördelaktigt eftersom utgiftsräntan normalt sett är högre än det negativa fördelningsbeloppet. Näringsidkare uppvisar därför redan idag tecken på ett – i vart fall vid inkomstnivåer över brytpunkten för statlig inkomstskatt där marginaleffekten av en omfördelad ränteutgift är mer framträdande – anpassat beteende. Ett slopande av den negativa räntefördelningen kommer att förstärka effekten av ett sådant beteende och särskilt gynna de näringsidkare som betalar en högre marginalskatt på sin förvärvsinkomst. Eftersom effekten av skuldallokeringen ökar, finns också risken för att fler enskilda näringsidkare anpassar sin lånestruktur.

Även om bestämmelserna medför att kapitalunderlaget teoretiskt sett måste beräknas av varje enskild näringsidkare, bör inte svårigheten med det överdrivas om nuvarande ordning i



huvudsak bibehålls. Den enskilda näringsidkaren avslutar varje år sina räkenskaper med ett förenklat årsbokslut eller ett årsbokslut. Med ledning av de uppgifterna jämte uppgifter i inkomstdeklarationen samt uppgifter om tillskott till verksamheten, bör näringsidkaren överslagsvis kunna bilda sig en uppfattning om negativ räntefördelning ska ske eller inte.

Ett avskaffande av negativ räntefördelning är dock en förenkling eftersom det är ett tvingande regelverk som avskaffas. Ur det renodlade förenklingsperspektivet har Skatteverket inte några invändningar mot förslaget.

De bedömningar som gjordes vid skattereformen av behovet av en skyddsregel i skattesystemet har däremot i grunden inte förändrats. Farhågor om missbruk är därför alljämt giltiga. Skatteverket anser därför att förslaget att slopa negativ räntefördelning kan skapa incitament och medföra en risk för omfattande skatteplanering i syfte att minska underlag för beskattning av progressivt dubbelbeskattad förvärvsinkomst till förmån för en proportionell enkelbeskattad kapitalinkomst. Att avskaffa regelverket om negativ räntefördelning, kan därför vara förtroendeskadligt för det nuvarande skattesystemet.

Skatteverket anser att det är viktigt att det sker en avvägning mellan nyttan av förenkling och risker med att samtidigt skapa brister i den nuvarande neutraliteten med skydd för dubbelbeskattningen av förvärvsinkomst för såväl enskilda näringsidkare som för delägare i handelsbolag.

## **2.5 Överföring av periodiseringsfond (avsnitt 5.5)**

Utredningen föreslår att avsättningar till periodiseringsfond som är äldre än sex år ska återföras till beskattning vid ombildning till aktiebolag.

Förslaget kommer till uttryck i ett nytt fjärde kriterium i förslag till ny lydelse av 30 kap. 11 respektive 12 §§ IL enligt följande

4. avsättningen till den överförda periodiseringsfonden gjordes senast det sjätte beskattningsåret före det beskattningsår då överföringen görs.

En enskild näringsidkare (eller en delägare i ett svenskt handelsbolag) kan göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond även det beskattningsår överföring sker. Inget hinder finns mot att även denna avsättning förs över till exempelvis ett aktiebolag (se prop. 2004/05:32 s. 28).

Som det fjärde kriteriet utformats i förslaget kommer det att omfatta både överlåtelseårets avdrag och – som högst – de sex tidigare beskattningsårens avdrag. Inget av dessa avdrag har skett före det sjätte beskattningsåret före det beskattningsår då överföringen görs.

Av 30 kap. 7 § IL framgår att ett aktiebolag ska återföra ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Bestämmelsen innebär att företaget som mest kan ha sex stycken periodiseringsfonder. Av 15 § framgår att om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna för det beskattningsår som avdraget faktiskt hänför sig till.

Skatteverket anser att den föreslagna regleringen medför en oklarhet i om en fond som är sex år vid överlåtelsen, dvs. skulle ha återförts av aktiebolaget om avsättningen hade skett i aktiebolaget, alltid kommer att omfattas av aktiebolagets återföringsskyldighet enligt 30 kap.

7 § IL i det fall den har förts över till aktiebolaget. Skälet till det är att antalet fonder som fårtas över enligt den föreslagna lydelsen kommer att kunna uppgå till sju stycken periodiseringsfonder, överlåtelseårets avsättning samt de avsättningar som har skett de senaste sex beskattningsåren före överlåtelseåret.

För att samtliga fonder som förs över till ett aktiebolag ska komma att omfattas av återföringsregeln i 30 kap. 7 § IL, anser Skatteverket att högst sex stycken periodiseringsfonder ska kunna omfattas av överlåtelsen.

Om lagstiftaren väljer att gå vidare med utredningens förslag, anser Skatteverket att regeln bör justeras så att enbart sex års fonder ska kunna omfattas av överlåtelsen.

## **2.6 Ordningen mellan räntefördelning och företagssparande (avsnitt 5.6 och 6.1)**

Systemet med räntefördelning infördes för att skapa bättre skattemässig neutralitet mellan företagsformerna. I regelverket ingår även ett för nu gällande skattesystem vårdande inslag i form av negativ räntefördelning (se avsnitt 2.4).

Uttalandena i förarbeten anger klart att den negativa räntefördelningen syftade till att motverka inkomstomvandling (se prop. 1993/94:50 s. 229). Den inkomstskattemässiga klyvningen utgår i princip från att inkomst av enskild näringsverksamhet beräknas som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det kapital som faktiskt redovisas (se prop. 1993/94:50 s. 227). Är verksamheten nettofinansierad av ägaren, medför reglerna att en schablonmässig bestämd avkastning på näringsverksamhetens ”skuld” till ägaren kan bli beskattad i inkomstslaget kapital istället för som inkomst av näringsverksamhet (positiv räntefördelning). Är däremot verksamheten underkapitaliserad av ägaren – summan av beskattade tillgångar understiger summan av skulder och obeskattade avsättningar (negativt beskattat eget kapital) – ska en schablonmässig bestämd avkastning på näringsverksamhetens ”fordran” på ägaren tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet och avdrag med motsvarande belopp göras i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning).

Om kapitalet i verksamheten hade varit noll, hade ingen inkomstomvandling förekommit och den inkomst som redovisas blir föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Eftersom räntefördelning i princip bygger på att förvärvsinkomsten ska fastställas till den inkomst som den enskilde näringsidkaren då hade redovisat, är det denna inkomst som kan bli föremål för företagssparande. Att räntefördelning i nuvarande system sker före periodiseringsfond och expansionsfond är därför enligt Skatteverket en naturlig och logisk konsekvens av syftet med regelverket. Skatteverket delar därför inte utredningens betänkligheter över varför ordningen är som den är enligt gällande regelverk. Denna ordning är given i ett system där man eftersträvat att öka neutraliteten med företagande i ett aktiebolag samt upprätthålla neutralitet mellan enskilda näringsidkare och löntagare. Företagarens ränta på inlånade medel till sitt egna aktiebolag ingår inte i det underlag som aktiebolaget blir beskattat för (och kan göra avsättning till periodiseringsfond på), dvs. beloppet blir inte föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Motsvarande bör gälla även för en enskild näringsidkare eller fysisk person som är delägare i ett handelsbolag (jfr prop. 1993/94:50 s. 211). Däremot blir räntefria lån föremål för ekonomisk dubbelbeskattning i form av sociala avgifter och beskattning hos löntagaren.

För en enskild näringsidkare (och delägare i handelsbolag) anser Skatteverket att det talar för att både avdrag för positiv räntefördelning och intäkt på grund av negativ räntefördelning bör ske före företagssparande i form av periodiseringsfond och expansionsfond (i det fall den bibehålls). I annat fall blir kapitalinkomster föremål för periodisering. Utredningens förslag om att obeskattade medel inte ska räknas som skuld i kapitalunderlaget bidrar till en inkomstomvandlande effekt. Skatteverket bedömning är därför att en ändrad ordning riskerar medföra att systemet kan uppfattas som förtroendeskadligt. För övrigt är det svårt att identifiera den reella förenklingen i att ändra ordningen mellan räntefördelning och företagssparande.

Skatteverket anser att det är viktigt att det sker en avvägning mellan nyttan av förenkling och risken för förtroendeskadlig inkomstomvandling.

I det fall lagstiftaren inte går vidare med huvudförslaget att slopa negativ räntefördelning, men går vidare med förslaget om ändrad ordning mellan räntefördelning och företagssparande, har Skatteverkets inget emot att i vart fall intäkt på grund av negativ räntefördelning ska få ingå i det underlag som går att sätta av till företagssparande.

## **2.7 Beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning (avsnitt 5.7 och 6.2)**

En enskild näringsidkare ska idag beräkna sitt kapitalunderlag utifrån skillnaden mellan tillgångar och skulder vid det föregående beskattningsårets utgång. Tillgångarna ska tas upp till det skattemässiga värdet. Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska dock tas upp till halva beloppet. För fastigheter som är kapitaltillgångar och som förvärvats före 1 januari 1991, finns dock en alternativ regel för beräkning av fastighetens anskaffningsutgift. Till den del avdrag gjorts vid beskattningen ska avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och för framtida utgifter räknas som skuld. Andelar i svenska handelsbolag räknas inte som tillgångar och ingår därför inte i den enskilda näringsidkarens kapitalunderlag. Detsamma anges ska gälla för vissa skattefordringar och skatteskulder. Det på detta sätt beräknade underlaget ska i förekommande fall ökas med föregående beskattningsårs underskott som inte har dragits av, kvarstående sparade fördelningsbelopp samt övergångspost och särskild post. Underlaget ska minskas med den obeskattade delen av expansionsfonden samt tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet.

Utredningen lämnar förslag om att kapitalunderlagets beräkning ska justeras i ett antal avseenden. Förslaget är både i huvudförslaget och det alternativa förslaget att:

- Värderingstidpunkten för tillgångar och skulder ändras till beskattningsårets utgång.
- Medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto ska ingå med hela beloppet, till skillnad mot nu gällande halva beloppet.
- Periodiseringsfond och ersättningsfond ska inte längre räknas som skuld.
- Kvarstående sparade fördelningsbelopp ska inte längre ingå i kapitalunderlaget (utan räknas upp separat).
- Övergångsposten ska inte längre ingå i kapitalunderlaget.
- Underlaget ska inte minskas med den obeskattade delen av expansionsfonden.

Även om värderingstidpunkten ändras till beskattningsårets utgång, är förslaget att det alljämt ska vara outnyttjat underskott från föregående beskattningsår som ska öka underlaget (vilket är det som gäller idag).

I huvudförslaget slopas negativ räntefördelning. Med anledning av det förslaget justeras även beräkningen i huvudförslaget i det avseende att den särskilda posten slopas. I det alternativa förslaget där negativ räntefördelning inte slopas, bibehålls den särskilda posten.

### **2.7.1 Sparat fördelningsbelopp, övergångspost samt den särskilda posten**

Skatteverket har inget emot utredningens bedömningar och förslag vad gäller kvarstående sparat fördelningsbelopp, övergångspost samt den särskilda posten (gällande både huvudförslaget och det alternativa förslaget).

Att det kvarstående sparade fördelningsbeloppet utmönstras ur kapitalunderlaget för räntefördelning och istället räknas upp separat, minskar skillnaden mellan kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond även om nuvarande ordning bibehålls. Det innebär en förenkling för de näringsidkare som beräknar kapitalunderlag för både expansionsfond och räntefördelning.

### **2.7.2 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, periodiseringsfond och ersättningsfond, samt obeskattade del av expansionsfond**

Utgångspunkten för kapitalunderlaget enligt dagens system är att posterna ska utgöras av fullbeskattat eget kapital, vilket även framstår vara utredningens utgångspunkt (se s. 139 och s. 177). En sådan utgångspunkt innebär att tillgångar och skulder inklusive avsättningar som hör till näringsverksamheten tas upp till det värde som godtagits vid beskattningen. Det innebär även att avsättningar som minskat underlag för att ta ut skatt reducerar underlaget.

Ett på detta sätt beräknat eget kapital, motsvarar den nettobehållning som den enskilda näringsidkaren har i verksamheten vid en given tidpunkt och som näringsidkaren blivit fullt beskattad för. En förändring i denna nettobehållning på annat sätt än genom att medel tas ut eller tillförs av den enskilda näringsidkaren, medför en beskattningskonsekvens för näringsidkaren genom att dennes inkomst av näringsverksamhet ökar eller minskar.

Utredningen föreslår att periodiseringsfond och ersättningsfond inte ska räknas som skuld samt att underlaget inte ska minskas med den obeskattade delen av expansionsfonden. Som motivering anges att som tillgångar och skulder i näringsverksamheten räknas – enligt gällande regler – inte fordringar eller skulder som avser vissa uppräknade skatter och avgifter. Därför ska inte heller sådana fordringar och skulder som inte blivit debiterade påverka kapitalunderlaget. Eftersom motsvarande gäller medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto, föreslår utredningen att de ska ingå med hela beloppet istället för nu gällande halva beloppet.

De skatter och avgifter som räknas upp avser sådana skatter och avgifter som den skattskyldige personligen debiteras för som preliminär F-skatt. Dessa skatter förutsätter således ett underlag för att kunna debiteras. Näringsverksamheten är inte ett separat skattesubjekt, utan det är näringsidkaren personligen som blir debiterad skatten utifrån sitt beskattningsunderlag (i näringsverksamheten). Fordringen eller skulden avseende dessa skatter och avgifter finns därför inte i näringsverksamheten. En förändring av fordran eller skulden i sig påverkar inte näringsidkarens beskattningsunderlag, såsom en förändring av en

avsättning till exempelvis periodiseringsfond gör. Skatteskulden och avsättningen finns alltså på skilda sidor i det egna kapitalet. Den inkomstskatt som minskas genom en avsättning till exempelvis en periodiseringsfond, påverkar den personliga skulden eller fordran på inkomstskatt genom att den minskar skulden eller ökar fordran. I det omvända fallet då en periodiseringsfond återförs till beskattning, ökar skulden eller minskar fordran. Inkomstskatten påverkar därför inte näringsverksamhetens resultat, utan näringsidkarens privatekonomi. Skatteverket delar därför inte utredningens uppfattning att det befintliga regelverket behandlar inkomstskatten inkonsekvent. Varken latent eller debiterad inkomstskatt ingår i näringsverksamheten och påverkar inte beskattningsunderlaget. Något skäl finns därför inte för en ändrad behandling av periodiseringsfond och ersättningsfond samt den obeskattade delen av expansionsfonden. Detsamma gäller förslaget om ändrad värdering av medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto.

Utredningens förslag medför att en enskild näringsidkare skulle kunna undgå ekonomisk dubbelbeskattning i högre grad än vad som gäller för en ägare till ett enmansaktiebolag. Enmansaktiebolagsdelägaren kan enbart få ränta på sina inlånade medel – vilka är fullbeskattade – enkelbeskattade. Förslaget innebär att den enskilda näringsidkaren får beräkna sitt utrymme för enkelbeskattad avkastning på ett underlag som näringsidkaren inte blivit beskattad för. Förslaget motverkar således regelverkets syfte att neutralisera beskattningen mellan en ägare till ett enmansaktiebolag och enskild näringsverksamhet. Inte heller löntagare har möjligheten att få viss del av sin ersättning att bli beskattad i kapital. Skatteverket bedömer därför att förslaget mot denna bakgrund riskerar att uppfattas som förtroendeskadligt för skattesystemet.

Förslaget om ändrad behandling av periodiseringsfonder mm. berör även utredningens alternativa förslag, i vilket negativ räntefördelning bibehålls. Om en justering inte sker för avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder (som idag ses som skulder), innebär det även att den enskilda näringsidkaren kan använda obeskattade medel i form av exempelvis avsättning till periodiseringsfond för privat konsumtion utan att det föranleder någon beskattning. Motsvarande möjlighet har inte en löntagare eller en delägare i ett fåmansföretag.

Utredningens förslag medför att obeskattade medel kommer att ingå i kapitalunderlaget. Detta är ett avsteg från dagens principer om att kapitalunderlag ska bestå av fullbeskattade medel (jfr prop. 1993/94:50 s. 231). Att kapitalunderlaget ska bestå av fullbeskattade medel, framstår även vara utredningens ansats, varför förslaget är motsägelsefullt.

Skatteverket delar dock utredningens bedömning att obeskattade tillgångar i form av medel på skogs-, skogsskade-, samt upphovsmannakonto behandlas inkonsekvent i kapitalunderlaget. Till skillnad mot utredningens bedömning är Skatteverkets uppfattning att eftersom medlen på de aktuella kontona inte blivit föremål för någon inkomstbeskattning, bör det teoretiskt korrekta vara att de inte skulle få ingå i kapitalunderlaget till någon del.

De aktuella kontomedlen avser intäkter som i regel inflyter oregelbundet, och kontona ger därmed möjligheten till en inkomstutjämnning. Varken uttag eller pantsättning mm. kan ske utan att medlen blir föremål för beskattning (se 21 kap. 21-41 §§ och 32 kap. II).

Allt sedan reglerna infördes har medel insatta på de aktuella kontona värderats till halva värdet trots att de inte blivit föremål för någon inkomstbeskattning. Skatteverket uppfattning

är att det är ett undantag mot systematiken i övrigt och en översyn och bedömning bör ske om detta systematiska undantag fortfarande ska gälla.

Enligt Skatteverkets bedömning medför således förslaget att ett avsteg sker från gällande regler om räntefördelning. Genom förslaget kommer obeskattade medel ingå i underlaget, vilket medför ett ökat utrymme för inkomstomvandling. Jämfört mot det befintliga systemet medför förslaget därmed en minskad neutralitet mellan enskilda näringsidkare och ägare av ett enmansaktiebolag eller anställda på ett sådant sätt att det kan medföra att förslaget kan framstå som förtroendskadligt för skattesystemet. Samtidigt medför förslaget att ett mindre antal justeringar av det bokförda egna kapitalet behöver ske. Det sistnämnda innebär i sig att regelverket förenklas.

Skatteverket har inga invändningar mot att regelverket i sig förenklas. Den föreslagna förenklingen bör dock ställas mot ett ökat utrymme för inkomstomvandling, vilket är konsekvensen av att obeskattade medel ingår i kapitalunderlaget. I den avvägningen bör även risken för att förslaget kan uppfattas vara förtroendskadligt för skattesystemet vägas in.

### **2.7.3 Värderingstidpunkten**

Utredningen föreslår att värderingstidpunkten för kapitalunderlaget för räntefördelning ska ändras och beräkningen ska ske med utgångspunkt i förhållandena vid beskattningsårets utgång. Idag sker beräkningen utifrån förhållandet vid det föregående beskattningsårets utgång. För en näringsidkare som bedrivit näringsverksamhet sedan tidigare, innebär det att kapitalunderlaget idag värderas utifrån förhållandena vid beskattningsårets ingång.

Som skäl för ändringen anges att beskattningsårets utgång ger ett mer rättvisande skattemässigt resultat för det aktuella beskattningsåret än vad dagens beräkning ger, eftersom hänsyn då tas även till innevarande års förändringar av kapitalet. En annan fördel som anges är att det blir tydligt att räntefördelning kan göras även för verksamhetens första beskattningsår.

Skatteverket ser inte varför tidpunkten beskattningsårets utgång ger ett mer rättvisande skattemässigt resultat än den som dagens beräkning ger. Från teoretisk synpunkt borde räntefördelningen grundas på kapitalunderlaget dag för dag. Av praktiska skäl är man dock hänvisad till att grunda beräkningen på förhållandena vid ingången eller utgången av beskattningsåret (se prop. 1993/94:50 s. 232). Exempelvis kan tillgångar som köpts in under året med medel som fanns vid årets ingång, genom värdeminskningsskattavdrag eller direktavdrag, ha ett betydligt lägre värde eller sakna ett värde vid årets utgång än vad medlen som användes till inköpet hade vid årets ingång. Genom att separera värderingstidpunkten från det underskott som ska läggas till, kan det ifrågasättas om förslaget medför en förenkling av regelverket. Regelverket framstår närmare att bli ologiskt och svårförklarligt. I ett och samma års underlag för räntefördelning kan poster komma att ingå som kan vara rena fiktioner.

Det kan exempelvis inträffa om fullbeskattade medel som finns i näringsverksamheten vid årets ingång används för inköp av exempelvis en tillgång för 20 000 kronor som kan dras av direkt. Vid årets utgång har tillgången således ett värde på 0 kronor i kapitalunderlaget. I den mån kostnadsföringen medför ett underskott för beskattningsåret, ska inte underskottet enligt förslaget beaktas vid beräkningen av årets kapitalunderlag. Näringsidkarens kapitalunderlag för beskattningsåret kommer därför – sett isolerat till transaktionen – att

vara 0 kronor, trots att investeringen i näringsverksamheten har bekostats av fullt beskattade medel.

Året därpå går verksamhetens med vinst, varför underskottet från föregående år kan kvittas mot vinsten. Om näringsidkaren under året tar ut medlen motsvarande föregående års inköp, kommer de inte ingå i kapitalunderlaget för det året. Däremot ska enligt förslaget det årets kapitalunderlag ökas upp med föregående års underskott. Detta år kommer således den enskilda näringsidkaren att ha ett kapitalunderlag motsvarande +20 000 kronor, trots att pengarna tagits ut ur näringsverksamheten.

I det alternativa förslaget slopas inte negativ räntefördelning. Om man bortser från gränobelopp för tillämpningen av negativ räntefördelning, och istället byter ut förutsättningen i det tidigare exemplet till att inköpet lånefinansieras till 100 procent, kommer den enskilda näringsidkaren med utredningens förslag att träffas av negativ räntefördelning inköpsåret. Året därpå då skulden betalats tillbaka kommer hen däremot att ha ett positivt kapitalunderlag på 20 000 kronor motsvarande föregående års underskott. Detta trots att näringsidkaren varken tagit ut eller tillskjutit några egna medel från verksamheten.

Med utredningens förslag om tillämpningsgränser för positiv respektive negativ räntefördelning, kan det i det sistnämnda exemplet medföra att näringsidkaren inte behöver göra negativ räntefördelning det första året, men får räkna positiv räntefördelning det andra året, trots att inget kapital tillskjutits näringsverksamheten. Det blir även effekten av huvudförslaget, i vilket negativ räntefördelning slopas.

Motsvarande möjlighet att omvandla dubbelbeskattning till enkelbeskattning på medel som inte är beskattade har inte en ägare i ett enmansaktiebolag eller en löntagare. Skulle näringsidkaren träffas av negativ räntefördelning i den givna situationen är även det felaktigt.

Nuvarande ordning för beräkningen av kapitalunderlaget baseras enligt Skatteverket på ett väl genomtänkt samband. Förslaget att separera tidpunkten för underskott från tidpunkten för värdering av tillgångar och skulder, medför som exemplen ovan visar konsekvenser som ligger utanför nuvarande regelverks syfte. Skatteverket bedömer därför att det inte är en förenkling att värderingstidpunkten för tillgångar och skulder separeras från tidpunkten för underskottet.

Om lagstiftaren väljer att bibehålla nuvarande ordning mellan räntefördelning och företagssparande, bör lagstiftaren överväga om inte också nuvarande tidpunkter bör behållas även om huvudförslaget att slopa expansionsfond antas. Skälet för det är de beräkningstekniska problem som noterades i förarbeten vid regelverkets införande (se prop. 1993/94:50 s. 232). Dessa finns även om expansionsfonden slopas. Samma beroende finns mellan räntefördelning och periodiseringsfond.

Utredningen lyfter som ett skäl för att flytta värderingstidpunkten till årets utgång, fram att då blir det tydligt att räntefördelning kan ske även för näringsverksamhetens första beskattningsår. Detta bör kunna ske även om nuvarande ordning bibehålls.

Räntefördelning sker i princip på skattemässigt värde vid årets ingång, med tanke på att det definieras utifrån skillnaden mellan tillgångar och skulder vid föregående beskattningsårs utgång. Första verksamhetsåret har inte en enskild näringsidkare något föregående

beskattningsår. Den enskilda näringsidkaren är däremot detta år enligt lag skyldig att upprätta en s.k. öppningsbalansräkning (4 kap. 3 § första stycket BFL), dvs. en balansräkning som visar tillgångar och skulder vid en viss tidpunkt.

En enskild näringsidkare som uppfyller kravet för att få upprätta ett förenklat årsbokslut och som vill tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1 måste också upprätta en öppningsbalansräkning. En öppningsbalansräkning är en förutsättning för att få tillämpa det allmänna rådet (BFNAR 2006:1 punkt 1.6). När företagaren ska upprätta öppningsbalansräkningen ska de tillgångar och skulder som är hänförliga till verksamheten enligt kapitel 3 i det allmänna rådet tas upp.

Enligt Skatteverkets mening bör inget hinder föreligga mot att en enskild näringsidkare ges möjlighet att beräkna sitt kapitalunderlag för räntefördelning det första beskattningsåret med ledning av de tillgångar och skulder som tas upp i öppningsbalansräkningen. Det förutsätter dock att det regleras i lag. Förslagsvis genom ett nytt andra stycke i 33 kap. 8 § IL med följande lydelse:

Första beskattningsåret beräknas skillnaden mellan värdet på tillgångar och värdet på skulder när näringsverksamheten påbörjas (öppningsbalansräkning).

## **2.8 Tillämpningsgränsen för räntefördelning (avsnitt 5.8 samt 6.3)**

I dag är beloppsgränsen för beräkning av räntefördelning att det positiva eller negativa kapitalunderlaget ska vara högre än 50 000 kronor. Det innebär att positiv räntefördelning inte får göras om kapitalunderlaget är 50 000 kronor eller mindre, och negativ räntefördelning inte ska ske om det negativa kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor.

Räntefördelning och kapitalunderlag beräknas per näringsverksamhet. Om exempelvis en fysisk person är enskild näringsidkare och även är delägare i ett handelsbolag, har den fysiska personen två näringsverksamheter. I detta fall ska den fysiska personen alltså beräkna två kapitalunderlag. Om räntefördelning ska eller får ske beror enligt gällande regler i 33 kap. 4 § IL i detta fall på vad summan av personens kapitalunderlag uppgår till. Om exempelvis den enskilda näringsverksamhetens kapitalunderlag är +100 000 kronor och den fysiska delägarans kapitalunderlag i handelsbolaget är -130 000 kronor, får ingen positiv räntefördelning ske i den enskilda näringsverksamheten. I detta fall ska inte heller någon negativ räntefördelning ske i personens näringsverksamhet i handelsbolaget. Personens sammanlagda kapitalunderlag (-30 000 kr) ligger i detta fall inom det intervall där räntefördelning inte ska ske. Om däremot personens kapitalunderlag i den enskilda näringsverksamhetens enbart uppgått till +60 000 kronor, hade personen fått beräkna ett positivt fördelningsbelopp och göra positiv räntefördelning i den enskilda näringsverksamheten (om inkomstunderlaget finns) på kapitalunderlaget 60 000 kronor. Personen hade däremot varit tvingad att göra negativ räntefördelning i handelsbolaget, beräknat på dess negativa kapitalunderlag -130 000 kronor, eftersom det sammanlagda kapitalunderlaget uppgår till -70 000 kronor (som ligger utanför intervallet +/-50 000 kronor).

Utredningen föreslår att tillämpningsgränsen ändras. I både huvudförslaget och det alternativa förslaget föreslås att beloppsgränsen för positiv räntefördelning slopas (se betänkandet avsnitt 5.8 samt 6.3). I det alternativa förslaget där negativ räntefördelning bibehålls, föreslås att tillämpningsgränsen för negativ räntefördelning ska ändras till ett



negativt kapitalunderlag om 100 000 kronor (se betänkandet avsnitt 6.3). I det alternativa förslaget är alltså förslaget asymmetriskt beträffande tillämpningsgränsen.

Utredningens alternativa författningsförslag innehåller ingen ändring av gällande rätt i det fall den skattskyldige ska beräkna mer än ett kapitalunderlag. Enligt förslaget är det således summan av kapitalunderlagen som avgör om negativ räntefördelning ska ske eller inte.

Skatteverket anser att en valmöjlighet i sig är ett komplicerande inslag i ett regelverk och för den enskilde. Av förenklingsskäl bör det därför finnas en tillämpningsgräns för positiv räntefördelning som medför att valrätten elimineras vid mindre belopp. Skatteverket anser därför att en slopad tillämpningsgräns för positiv räntefördelning inte medför en förenkling. Skatteverket avstyrker därför förslaget om att slopa tillämpningsgränsen för positiv räntefördelning.

Skatteverket anser vidare att dagens gräns för positiv räntefördelning på 50 000 kronor lämpligen justeras upp med inkomstutvecklingen sedan reglerna infördes. Utredningen har bedömt att det beloppet är 100 000 kronor. Skatteverket anser därför att det av förenklingsskäl bör övervägas om inte tillämpningsgränsen för positiv räntefördelning ska höjas till 100 000 kronor, istället för att slopas.

Utredningens alternativa förslag – där negativ räntefördelning bibehålls – om att höja gränsen för negativ räntefördelning till ett negativt kapitalunderlag om 100 000 kronor innebär däremot en förenkling. Skatteverket har därför inga invändningar mot att tillämpningsgränsen höjs till 100 000 kronor. Som alternativ för att förenkla ytterligare, men ändå ha kvar ett regelverk i nu gällande skattesystem som skyddar beskattningsunderlaget (se avsnitt 2.4), skulle tillämpningsgränsen kunna vara högre än vad utredningen föreslår. Eventuellt kan ett negativt kapitalunderlag om 400 000 kronor var ett väl avvägt belopp utifrån utredningens presenterade uppgifter (figur 4.7 s. 76) för att inte mindre belopp ska behöva hanteras. Det i sig bör innebära en förenkling eftersom ett större belopp skapar en ökad marginal till när en enskild näringsidkare annat än överslagsvis måste beräkna sitt kapitalunderlag.

Om utredningens alternativa förslag antas, bör asymmetrin även slå igenom på tillämpningsgränsen för negativ räntefördelning i det fall den skattskyldige ska beräkna mer än ett kapitalunderlag. I annat fall beaktas positiva kapitalunderlag vid bedömningen om negativ räntefördelning ska ske, trots att någon gräns inte finns för positiv räntefördelning. I princip innebär det en snedvridning utan någon övre gräns så länge skillnaden mellan det (de) negativa kapitalunderlaget (-en) inte överstiger det (de) positiva med mer än utredningens förslag på 100 000 kronor. Utredningens förslag till lagtext ger enligt Skatteverkets uppfattning utrymme för transaktioner i skatteplanerande syfte. För att hindra det är Skatteverkets förslag att den föreslagna regeln kompletteras så att positiva kapitalunderlag undantas vid bedömningen av tillämpningsgränsen för när negativ räntefördelning ska ske. Skatteverkets förslag är att orden *de negativa* läggs till i den föreslagna lydelsen av 33 kap. 4 § IL i det alternativa förslaget.

Negativ räntefördelning ska inte göras om det negativa kapitalunderlaget är högst 100 000 kronor. Om den skattskyldige ska beräkna mer än ett kapitalunderlag, gäller detta för summan av de negativa kapitalunderlagen.

## **2.9 Tillgångar och skulder i enskild näringsverksamhet (Avsnitt 5.7.2 och 6.2.2)**

Utredningen föreslår att en ny bestämmelse införs i inkomstskattelagen som reglerar vilka tillgångar och skulder som ska ingå i den enskilda näringsidkarens verksamhet. Regeln innebär att omfånget av vilka tillgångar och skulder som ska ingå i näringsverksamheten som utgångspunkt ska bestämmas utifrån god redovisningssed under förutsättning att något annat inte är särskilt föreskrivet i inkomstskattelagen.

Som skäl anförs i betänkandet att det direkt av lagen bör framgå att god redovisningssed är utgångspunkten för vilka tillgångar och skulder som ska hänföras till enskild näringsverksamhet. Det anges att den kopplingen inte framgår uttryckligen av lagtexten i dag, men enligt utredningens mening finns kopplingen redan indirekt idag. Genom att ange att så är fallet blir det ännu tydligare att privata skulder inte ska hänföras till verksamheten.

Skatteverkets uppfattning är att det inte är lämpligt att reglera omfånget av näringsverksamheten så som föreslås i betänkandet, utan att en utförlig kartläggning och analys av konsekvenserna av en sådan lagreglerad koppling har gjorts. En sådan kartläggning och analys bör grundas på all normgivning som enskilda näringsidkare får tillämpa, och inte enbart ta sin utgångspunkt i den skatteinpassade normgivningen, BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, som utredningen verkar utgå från (s. 137 och s. 175).

En bedömning av näringsverksamhetens omfång utifrån en skatterättslig prövning enligt 13 kap. 1 § IL, är nära kopplad till de tillgångar och skulder som ska anses hänförliga till en sådan verksamhet. Det kan uppstå komplikationer om tillgångar och skulder ska allokeras från andra regelverk – och i vissa fall närmast fristående regelverk beroende på frivilliga val – till en avgränsad näringsverksamhet som bestäms enligt skattebestämmelserna. Det har exempelvis utvecklats skatterättslig praxis gällande vissa verksamheter i relation till vad för slag av verksamheter som kan bedrivas på en jordbruksfastighet utifrån 13 kap. 1 § IL (se t.ex. RÅ 2010 ref. 111 gällande hästverksamhet).

Skatteverkets anser att det är svårt att överblicka konsekvenserna av den föreslagna regleringen. Förslaget riskerar att medföra betydande rättslig osäkerhet, innan ett nytt rättsläge blir känt. Att skapa stor rättslig osäkerhet på ett område där det finns en etablerad praxis kan knappast innebära en förenkling.

Den föreslagna regleringen av omfångsfrågan, medför även att beskattningsunderlaget för vad som ska ingå i näringsverksamheten respektive i inkomstslaget kapital, kan komma att förskjutas från riksdagen till normgivare av god redovisningssed. Så är fallet när god redovisningssed klart anger att tillgången eller skulden ska eller får vara bokförd i näringsverksamheten och det inte finns något särskilt föreskrivet i inkomstskattelagen.

Skatteverket avstyrker mot bakgrund av ovanstående förslaget att en reglering av omfånget av inkomstslaget näringsverksamhet sker genom föreslagna 13 kap. 6 a § IL.

## **2.10 Beräkningen av kapitalunderlaget för expansionsfond (avsnitt 6.2)**

I betänkandet lämnas förslag på att kapitalunderlagets beräkning ska justeras i ett antal avseenden. Eftersom kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond i huvudsak

beräknas på samma sätt idag, med den stora skillnaden att kapitalunderlagen avseende ett inkomstår beräknas utifrån förhållandena vid olika tidpunkter, sammanfaller i huvudsak förslagen som lämnats med de som lämnats för kapitalunderlaget för räntefördelning. De förslag på förändringar som sammanfaller med kapitalunderlaget för räntefördelning när negativ räntefördelning bibehålls är att:

- Medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto ska ingå med hela beloppet, till skillnad mot tidigare halva beloppet.
- Periodiseringsfond och ersättningsfond ska inte längre räknas som skuld.
- Övergångsposten ska inte längre ingå i kapitalunderlaget.

Utredningens förslag på förändrad lagstiftning som enbart gäller kapitalunderlaget för expansionsfond är att kapitalunderlaget inte längre ska ökas med outnyttjat underskott vid beskattningsårets utgång, utan istället ökas med outnyttjat underskott vid det föregående beskattningsårets utgång.

Utgångspunkten för kapitalunderlaget enligt dagens system är att posterna ska utgöras av fullbeskattat eget kapital, vilket även verkar vara utredningens utgångspunkt (se s. 177).

Skatteverket invänder inte mot utredningens bedömning att posterna ska utgöras av fullbeskattat eget kapital. Utredningens förslag är emellertid ett avsteg från denna princip. Av samma skäl som anförts vad gäller kapitalunderlaget för räntefördelning (avsnitt 2.7.2) kan det därför ifrågasättas varför kapitalunderlagets sammansättning ska förändras på så sätt att

- medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto ska ingå med hela beloppet, till skillnad mot tidigare halva beloppet
- periodiseringsfond och ersättningsfond inte längre ska räknas som skuld.

Vad gäller medel på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto är de obeskattade medel och borde därför i teoretiskt sett inte räknas in i ett kapitalunderlag som ska bestå av beskattat kapitalet. Allt sedan reglerna infördes har dock medel insatta på de aktuella kontona värderats till halva värdet trots att de inte blivit föremål för någon inkomstbeskattning. Skatteverket uppfattar att det är ett undantag mot systematiken i övrigt och en översyn och bedömning bör ske om detta systematiska undantag fortfarande ska gälla.

Beträffande förslaget att övergångsposten ska slopas, har Skatteverket inget att invända mot förslaget.

Skatteverket ifrågasätter däremot vilken förenkling förslaget att separera underskottet som ska öka kapitalunderlaget från värderingstidpunkten är. Förslaget blir inte logisk i ett sammanhang där beskattat eget kapital utgör grunden för kapitalunderlaget. Det i sin tur påverkar hur stor en avsättning till expansionsfond får vara.

Utredningens skäl till förslaget är att eftersom beräkningen ska ske med utgångspunkt i skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det innevarande beskattningsåret får det förstås som att årets resultat också ska beaktas. Detta riskerar dock enligt utredningen att leda till ett cirkelresonemang eftersom årets resultat inte är slutligt bestämt när kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas.

Kapitalunderlaget bygger emellertid på tillgångarna och skulderna vid beskattningsårets utgång. Dess storlek och sammansättning beror inte enbart på verksamhetens resultat under beskattningsåret, utan även på näringsidkarens tillskott och uttag under beskattningsåret. Utredningen har inte beaktat den aspekten, vilket leder till att utredningens förslag innebär att fiktiva värden kan påverka fondens storlek. Ett exempel på detta är en näringsidkare som i slutet av beskattningsår 1 lånar 20 000 kronor för inköp av en dator för 20 000 kronor som hen drar av direkt under år 1. Vid årets utgång har datorn därför värdet 0 kronor i kapitalunderlaget, medan skulden uppgår till 20 000 kronor. I den mån kostnadsföringen medför ett underskott för beskattningsåret, ska underskottet enligt förslaget inte beaktas vid beräkningen av årets kapitalunderlag för expansionsfond. Näringsidkarens kapitalunderlag för beskattningsår 1 kommer därför – sett isolerat till transaktionen – att vara -20 000 kronor, trots att näringsidkaren inte tagit ut några medel.

Året därpå går verksamheten med vinst med +30 000 kronor, varför underskottet från föregående år på -20 000 kronor kvittas mot vinsten. Om näringsidkaren under det året reglerar skulden (20 000 kronor) och tar ut resterande del för privata inköp (10 000 kronor) är skillnaden mellan tillgångar och skulder vid beskattningsårets utgång 0 kronor. Den enskilda näringsidkaren har alltså tömt sitt företag på medel och kvar finns enbart en tillgång som skattemässigt har ett värde av 0 kronor. Trots det kan den enskilda näringsidkaren enligt förslaget göra avsättning till expansionsfond med hela överskottet (10 000 kronor), eftersom näringsidkarens kapitalunderlag beräknas med hänsyn till föregående års underskott (20 000 kronor). Det är inte förenligt med regelverkets syfte.

Om exemplet ovan ändras till att den enskilde näringsidkaren beskattningsår 1 redan hade en expansionsfond som uppgick till maximalt belopp för ett kapitalunderlag på 39 000 kronor, dvs expansionsfonden uppgick till 50 000 kronor (128,21 procent [vilket gäller för beskattningsåret 2020] av 39 000 kronor). Beloppet motsvarar medel på bank i syfte att användas för inköp i verksamheten. Under året köper näringsidkaren en maskin för 50 000 kronor, genom att låna upp 11 000 kronor och betala resterande del med bankmedlen (39 000 kronor). Värdeminskningsavdrag sker för maskinen med 15 000 kronor (30 procent av 50 000 kronor). I övrigt går verksamheten +/-0 kronor. Vid beskattningsårets utgång består därför tillgångarna i verksamheten av maskinen vars värde är 35 000 kronor. I näringsverksamheten finns även en skuld på 11 000 kronor. Näringsverksamheten uppvisar även ett underskott motsvarande värdeminskningsavdraget på 15 000 kronor. Näringsidkarens kapitalunderlag för expansionsfond uppgår därför enligt utredningens förslag till 24 000 kronor (35 000-11 000). Givet oförändrat takbelopp (128,21 procent av kapitalunderlaget) medför det att maximal expansionsfond uppgår till 30 770 kronor (128,21 procent av 24 000 kronor). Den enskilde näringsidkaren tvingas därför med utredningens förslag att återföra 19 230 kronor (50 000-30 770) till beskattning år 1, trots att hen inte tagit ut några beskattade medel ur näringsverksamheten. Det återförda beloppet kvittas mot underskottet (15 000 kronor) och överskottet före avsättning för årets egenavgifter blir 4 230 kronor.

Med nuvarande regelverk där underskottet inte är separerat från värderingstidpunkten hade den enskilde näringsidkaren inte behövt återföra någon expansionsfond. Näringsidkarens kapitalunderlag hade uppgått till 39 000 kronor, eftersom underskottet på 15 000 kronor hade lagts till de 24 000 kronorna.

Den tvingande återföringsituation som näringsidkaren inträder i med utredningen förslag, motsvarar den slutprodukt som det cirkelresonemang ger som utredningen tar upp. Näringsidkaren kan dock inte som idag undvika att hamna i denna beskattning genom att inte frivilligt återföra expansionsfonder som kvittas mot underskott (före återföring). Med utredningens förslag finns inte denna valfrihet. På så sätt går näringsidkaren miste om det som expansionsfonden syftar till, att kunna expandera näringsverksamheten med enkelbeskattade medel motsvarande det som gäller för ett aktiebolag.

Skatteverket anser därför att exemplen ovan visar att tidpunkten för värderingen av tillgångar och skulder och underskottet i näringsverksamheten inte bör separeras från varandra, om man vill bibehålla syftet med expansionsfonden.

## **2.11 Uppräkning av sparade fördelningsbelopp (avsnitt 6.2.5)**

I utredningens alternativa förslagspaket ingår, liksom i huvudförslaget, inte det sparade fördelningsbeloppet i kapitalunderlaget, utan räknas upp separat med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut. Statslåneräntan ska som lägst anses vara 0 procent (s. 180). Utredningen föreslår att bestämmelsen om beräkningen införs i 33 kap. 7 § IL.

Till skillnad mot huvudförslaget regleras dock inte vad som ska gälla i det fall beskattningsåret omfattar kortare eller längre tid än 12 månader. Utredningen berör över huvud taget inte det. Skatteverket anser att i konsekvens med den reglering som skett i huvudförslaget, bör motsvarande regleras i det alternativa förslaget genom ett tillägg i 33 kap. 7 § andra stycket IL enligt följande:

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

Skatteverket föreslår att författningskommentaren till den sista meningen formuleras enligt följande:

Av sista meningen framgår att uppräkningsbeloppet ska justeras om det aktuella beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader. Justeringen avser själva räntekomponenten. Det sparade fördelningsbeloppet som har förts över från tidigare år ska alltså inte räknas upp eller ned med hänsyn till det innevarande beskattningsårets längd.

## **2.12 Övergångsbestämmelser – huvudförslaget (avsnitt 5.11 och 1.1)**

### **2.12.1 Punkt 2 i förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen**

Utredningens förslag är att avdrag för avsättning till expansionsfond som inte har återförts när bestämmelserna om expansionsfond upphör att gälla, ska återföras under högst tio år med minst en tiondel per år. Om någon sådan omständighet inträffar som enligt dagens regler innebär att avsättningarna direkt ska återföras, ska dock samtliga kvarvarande avdrag återföras. När återföring görs ska ett belopp som motsvarar 20,6 procent av återföringen tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Återföringen ska göras före avdrag för avsättning till periodiseringsfond och räntefördelning och kan därför ligga till grund för beräkningen av dessa avsättningar.

**Aterföring under 10 år**

Skatteverket anser att möjligheten att ha kvar expansionsfonden under så pass lång tid som upp till 10 år komplicerar regelverk, formulär, system och information på ett oönskat sätt. Under denna tid behöver det finnas rutor på både blankett NE, N3A och i inkomstdeklarationen för att kunna hantera återföring av expansionsfonden. I praktiken blir alltså de skattskyldiga exponerade för dubbla system under tioårsperioden oavsett om man är berörd av expansionsfonden eller inte.

Skatteverket avstyrker därför förslaget om att expansionsfonden ska få återföras under en tioårsperiod.

Skatteverket anser att det kan ifrågasättas om den befintliga expansionsfonden ska få återföras under en övergångsperiod. Som alternativ skulle tiden 10 år kunna kortas ned. Utöver utredningens övervägda alternativ, kan andra alternativa lösningar stå till buds. Ett sådant kan vara att kombinera en slopad eller kraftigt förkortad återföringstid med möjligheten att beräkna ackumulerad inkomst, vilket idag ges i vissa fall när expansionsfonden omedelbart måste återföras till beskattning (se 66 kap. 21 § p. 3 IL).

Övergångsbestämmelsen innehåller inget minsta belopp för när expansionsfonden får fördelas på 10 år. För att förenkla och undvika hantering av mindre belopp årligen, bör det övervägas att om expansionsfonden vid utgången av året före det år bestämmelserna ska tillämpas första gången inte var alltför hög, ska inte återföring kunna ske under flera år. Vid lägre belopp ska istället hela beloppet återföras på en gång. Om en möjlighet att beräkna ackumulerad inkomst på återfört belopp införs, bör denna gräns kunna sättas relativt högt.

**Kapitalet ska vara kvar i näringsverksamheten**

I utredningens förslag släpps kopplingen mellan expansionsfondens storlek och kapitalunderlaget under den tioårsperiod som expansionsfonden ska återföras till beskattning. Sker en ombildning under denna tid finns dock de villkor som gäller idag om realtillgångar och tillskott av tillgångar kvar (se. p 3 i övergångsbestämmelserna i förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen).

Förslaget innebär således att tillgångar kan tas ur näringsverksamheten för privata ändamål utan att det i sig kan medföra att expansionsfonden ska återföras till beskattning. Denna möjlighet har inte näringsidkaren idag. Inte heller har en löntagare motsvarande möjligheter att få ut "förskott" utan att arbetsgivaren och löntagaren beskattas. För att motverka missbruk ifrågasätter Skatteverket om inte kopplingen mellan kapitalunderlaget och expansionsfonden bör finnas kvar så länge fonden existerar. Ett sådant krav innebär dock ingen förenkling för näringsidkaren, men ingen försvårande regel heller eftersom näringsidkaren redan tidigare valt att ta på sig att beräkna kapitalunderlaget. Skatteverket anser därför att det bör övervägas om återföring även ska ske i det fall fonden överstiger takbeloppet för expansionsfond.

**Viss rederiverksamhet**

Utredningen föreslår att 39 b kap. 16 § IL justeras med anledning av förslaget att slopa expansionsfonden. Paragrafen innehåller bestämmelser om uppdelning mellan kvalificerad rederiverksamhet och annan näringsverksamhet vid tonnagebeskattning. Av gällande lydelse framgår bland annat att tidigare gjorda avdrag för avsättning till expansionsfond ska hänföras till annan näringsverksamhet.

Utredningen föreslår ingen särskild övergångsbestämmelse.

Skatteverket anser att för att förtydliga vad som gäller när återföring sker av expansionsfonden, bör det av övergångsbestämmelser framgå att vid återföring tillämpas 39 b kap. 16 § IL i sin tidigare lydelse.

Skatteverket anser därför att det i punkt två anges att vid återföring tillämpas 39 b kap. 16 § IL i sin tidigare lydelse.

### **Aterfört belopp och räntefördelning**

Utredningens förslag är att räntefördelning ska kunna ske av ett tidigare gjort avdrag för avsättning till expansionsfond som återförs till beskattning. Detta strider mot nuvarande ordning mellan företagssparande och räntefördelning. Beroende på vilken ansats lagstiftaren väljer vad gäller ordningen mellan periodiseringsfond och räntefördelning (se avsnitt 2.6), är det logiskt om denna ordning återspeglas i övergångsbestämmelsen.

Förslaget att återföring ska ske före avdrag för avsättning till periodiseringsfond, har Skatteverket ingen invändning mot.

### **Regelns förenlighet med EU-rätten**

Utredningen föreslår att om någon sådan omständighet inträffar som anges i 34 kap. 16 eller 17 §§ i dess tidigare lydelse ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond återföras omedelbart.

Det kan ifrågasättas om den föreslagna övergångsregeln är fullt ut förenlig med EU-rätten då den skattskyldige inte ges möjlighet att bibehålla den tidsbegränsade expansionsfonden om näringsverksamheten överförs till annat land inom EES inom den angivna tioårsperioden. Jfr de skäl som ligger till grund för företagna ändringar av reglerna om periodiseringsfonder i prop. 2019/20:20 Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning (s. 41 f.).

Om utredningens förslag att slopa expansionsfonden antas, anser Skatteverket att regelns förenlighet med EU-rätten bör ses över. Utöver de alternativa lösningar som beaktats av den särskilda utredaren (s. 159 f) så kan en anståndsmodell övervägas.

### **2.12.2 Punkt 3 i förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen**

Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna kan överföring av expansionsfond från eller till handelsbolaget ske. I övergångsbestämmelsen anges bland annat att vid tillämpningen av 34 kap. 18–23 §§ i deras äldre lydelse gäller att hänvisningar till andra paragrafer avser den lydelse dessa paragrafer hade före den 1 januari 2022.

Enligt gällande lydelse av 50 kap. 5 § IL ska den skattskyldiges anskaffningsutgift för en andel i ett svenskt handelsbolag minska med 79,4 procent när överlåtelse av expansionsfond sker från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL.

I förslag till ny lydelse av 50 kap. 5 § IL har bland annat de justeringar av den skattskyldiges anskaffningsutgift för andel i ett svenskt handelsbolag som är kopplade till avsättning och återföring av expansionsfond samt överföring av expansionsfond från eller till handelsbolaget utmönstrats.

Någon hänvisning till 50 kap. 5 § finns inte i 34 kap. 19 §, vilket medför att den justerade anskaffningsutgiften inte kommer att påverkas på det sätt som gäller idag. Andelens anskaffningsvärde kommer därmed att bli för hög efter det att expansionsfonderna återförts till beskattning i handelsbolaget.

Föreslagen lydelse i punkt 4 omfattar situationen då expansionsfond förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt bestämmelsen i 34 kap. 22 § IL, dvs. vid ombildning från handelsbolag till enskild näring. I det fallet ska anskaffningsutgiften ökas med 79,4 procent enligt gällande lydelse av 50 kap. 5 § IL. Däremot omfattar inte förslaget situationen när expansionsfonden förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag. Övergångsbestämmelserna behandlar således inte den justerade anskaffningsutgiften konsekvent vid de två ombildningsfallen.

Skatteverket anser att övergångsbestämmelsen bör justeras så att det framgår att 50 kap. 5 § IL i sin tidigare lydelse, ska tillämpas när överlåtelse av expansionsfond sker från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL.

Skatteverket anser vidare att det uttryckligen bör framgå i övergångsbestämmelsen att 48 kap. 12 § IL i sin tidigare lydelse ska tillämpas när en expansionsfond upphör vid en ombildning till ett aktiebolag. Detta eftersom hänvisningen i nu gällande lydelse av 34 kap. 20 § IL till 48 kap. 12 § IL kan uppfattas att vara en upplysning. Då minimeras eventuell osäkerhet om vad som gäller.

### **2.12.3 Punkt 4 i förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen**

Enligt gällande lydelse ska den skattskyldiges anskaffningsvärde för en andel i ett svenskt handelsbolag öka med 20,6 procent av det belopp som dras av vid en avsättning till expansionsfond (se 50 kap. 5 § första stycket IL). När en avsättning till expansionsfond sker, ökar således andelens anskaffningsvärde med ett belopp motsvarande den expansionsfondsskatt som andelsägaren har att betala. Eftersom avsättningen till expansionsfonden sänker delägarrens skattepliktiga inkomst med det belopp som sätts av, kommer delägarrens anskaffningsutgift vid en avsättning till expansionsfond att minska med netto 79,4 % av det belopp som sätts av.

Sätter andelsägaren av exempelvis 100 000 kronor till expansionsfond, innebär avsättningen i sig att hans anskaffningsutgift i handelsbolaget påverkas med -79 400 kronor.

I förslag till ny lydelse av 50 kap. 5 § IL har bland annat de justeringar av den skattskyldiges anskaffningsutgift för andel i ett svenskt handelsbolag som är kopplade till avsättning och återföring av expansionsfond samt överföring av expansionsfond från eller till handelsbolaget utmönstrats.

I förslaget till övergångsbestämmelser till lag om ändring i inkomstskattelagen (punkt 4) anges att om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i handelsbolaget efter den 31 december 2021, och gjorda avdrag för avsättning till expansionsfond ännu inte återförts i sin helhet enligt punkten 2, ska 50 kap. 5 § i dess lydelse före den 1 januari 2022 tillämpas vid justering av anskaffningsutgiften för andelen.

Övergångsbestämmelsen innehåller således två villkor för att anskaffningsutgiften ska justeras enligt den äldre lydelsen. Dels att andelen avyttras, dels att när avyttring sker ska det



finnas expansionsfonder att återföra till beskattning. Uppfylls inte båda villkoren, så ska ingen justering ske av anskaffningsutgiften.

Övergångsbestämmelsens utformning medför att om andelen avyttras efter det att hela expansionsfonden återförts till beskattning, kommer andelens anskaffningsvärde inte att vara korrigerad för den expansionsfondsskatt som tillgodoräknats den skattskyldige när återföringen skett under övergångsperioden.

Med exemplet ovan att avsättning skett med 100 000 kronor till expansionsfond, dvs anskaffningsutgiften påverkats med netto – 79 400 kronor, innebär detta att när expansionsfonden återförts har anskaffningsutgiften ökat med det återförda beloppet +100 000 kronor. Andelsägarens anskaffningsutgift kommer därför inte att vara nollställd efter transaktionen, utan vara +20 600 kronor.

Utformningen medför även att den justerade anskaffningsutgiften som läggs till grund för andelsägarens kapitalunderlag för räntefördelning, kommer att vara för hög. Kapitalunderlaget har inte påverkats av den expansionsfondsskatt som tillgodoräknats den skattskyldige när återföringen skett under övergångsperioden (se exemplet ovan).

Skatteverket anser att övergångsbestämmelserna bör justeras, för att inte avdrag ska medges vid en avyttring för en utgift som den skattskyldiga inte har haft. Inte heller bör positiv räntefördelning kunna grundas på fiktiva belopp.

Det bör ske genom ett tillägg av en ny punkt i övergångsbestämmelserna som anger att 50 kap. 5 § i dess lydelse före den 1 januari 2022 ska tillämpas när återföring sker av avdrag för avsättning till expansionsfond.

Föreslagen lydelse i punkt 4 ska vara kvar för att den justerade anskaffningsutgiften i ombildningsfallet när expansionsfond förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt bestämmelsen i 34 kap. 22 § IL ska bli korrekt.

#### **2.12.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (1.2)**

Huvudförslaget är att expansionsfonden ska avskaffas. Befintliga expansionsfonder som inte har återförts när bestämmelserna om expansionsfond upphör att gälla, ska återföras under högst tio år med minst en tiondel per år. När återföring sker ska 20,6 procent av återfört belopp tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt (s. 158).

Förslaget medför att under en period på tio år måste en inkomstdeklaration innehålla en uppgift som ligger till grund för beräkningen av den expansionsfondsskatt som ska tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Någon övergångsbestämmelse om detta lämnas inte i förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244). Om förslaget antas, anser Skatteverket att en övergångsbestämmelse bör finnas som reglerar att inkomstdeklarationen ska innehålla uppgift om den expansionsfond som återförts under beskattningsåret. I annat fall kan inte beräkning ske av den expansionsfondsskatt som ska tillgodoräknas vid debiteringen av den slutliga skatten.

### **2.13 Egenavgifter automatiserad behandling**

Under utredningen har Skatteverket åter aktualiserat frågan om automatiskt beräknat avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt (se Skatteverkets promemoria, 2016-02-29, dnr 131 104768-16/113). Förslaget har dock avfärdats av utredningen.

Skatteverkets bedömning är dock att förslaget innebär en reell förenkling och ett automatiserat avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt dessutom gynnar alla näringsidkare.

Skatteverket anser därför att en översyn av lagstiftningen med fokus mot förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare, bör innefatta ett genomförande av Skatteverkets förslag om automatiskt beräknat avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt.

### **2.14 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur – huvudförslaget**

Skatteverket lämnar i avsnittet synpunkter på utredningens lagtext och författningskommentarer i huvudförslaget. Skatteverkets synpunkter i avsnittet omfattar även lagrum som utredningen inte lagt något förslag om, men som tekniskt sett påverkas av utredningens förslag. Synpunkter på utredningens alternativa förslagspaket lämnas i avsnitt 2.15.

#### **2.14.1 30 kap 7 § IL**

Utredningen föreslår att första stycket ska ha följande lydelse:

En juridisk person eller en delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra sina avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. En enskild näringsidkare eller en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra sina avdrag senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

Skatteverket anser att ordvalet ”sina avdrag” blir oklart och otydligt i sammanhanget, eftersom det varje beskattningsår sker ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Skatteverket anser därför att ”sina” ska utmönstras och den föreslagna lydelsen bör ändras till:

En juridisk person eller en delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. En enskild näringsidkare eller en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

Utredningen föreslår vidare att tredje stycket ska justeras till:

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

I författningskommentaren till tredje stycket (s. 251) anges bland annat ”Det görs även en följdändring med anledning av att en paragraf i det upphävda 34 kap., tidigare 34 kap. 23 §, flyttas till den nya 14 a §.”

Skatteverket anser att hänvisningen till 14 a § i sammanhanget är felaktigt. Lagrummet 14 a § är nytt och innehåller en definition av begreppet reattillgångar, och avser inte i sig en ”ombildningssituation”. Definitionen av reattillgångar är dock inte ny, utan en definition med motsvarande innebörd finns redan i nu gällande lag i 34 kap. 23 § IL vilken utredningen föreslår att upphäva. Någon hänvisning till 34 kap. 23 § IL finns inte i nu gällande 30 kap. 7 § IL, och Skatteverket ser inte att en hänvisning dit tillför något. Skatteverket anser därför att 14 a § bör utmönstras ur föreslagen lagtext och hänvisning i detta sammanhang enbart ske till ”11-14 §§”.

Utredningens kommentar till lagförslaget bör i enlighet med detta utgå.

### **2.14.2 30 kap. 11 och 12 §§ IL-författningskommentar**

Andra stycket i författningskommentaren till 11 respektive 12 §§ motsvarar varandra. I andra meningen finns en felskrivning.

Det nya villkoret innebär att en överföring av periodiseringsfonder bara får avse sådana fonder som har satts av senast *den* sjätte beskattningsåret före det beskattningsår då överföringen görs. (Skatteverkets kursivering)

Rätteligen bör det stå ”det” istället för ”den”.

### **2.14.3 30 kap. 12 a § IL**

Utredningen föreslår att 30 kap. 12 a § fjärde stycket IL ska justeras till:

Vad som är reattillgångar framgår av 14 a §. Värdet av reattillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Författningskommentaren (s. 252) anger att ändringen innebär att hänvisningen till definitionen av reattillgångar i fjärde stycket ändras till 14 a §.

Utredningens förslag till lagtext innehåller bland annat en hänvisning till 33 kap. 12 § första stycket IL. Det lagrummet föreslår utredningen ska upphävas (se avsnitt 5.7.7 i betänkandet s. 144 ff.)

I gällande lydelse av 33 kap. 12 § första stycket IL anges:

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om fastigheter som är kapitaltillgångar finns bestämmelser också i 13 §.

Utredningen föreslår att den delen som avser skattemässiga värden flyttas till 33 kap. 8 § IL (se s. 139 och s. 256).

Eftersom förslaget är att 33 kap. 12 § IL ska upphävas, måste förslaget till lagtext justeras. Det kan ske genom en hänvisning till den bestämmelsen föreslås flyttas (33 kap. 8 § IL). I 33 kap. 8 § IL definieras dock kapitalunderlaget för räntefördelning, vilket enligt Skatteverket kan leda till att en sådan hänvisning riskerar bli otydlig i vad mån det förutom skattemässigt värde även omfattar tidpunkt.

Ett alternativ till att hänvisa till ett annat lagrum, är att det direkt i 30 kap. 12 a § IL anges att tillgångarna ska värderas till skattemässigt värde. Skatteverket anser en sådan lagstiftning blir tydligare.

Skatteverket anser därför att 30 kap. 12 a § fjärde stycket IL förslagsvis formuleras enligt följande:

Vad som är reallgångar framgår av 14 a §. Värdet av reallgångarna beräknas till det skattemässiga värdet. Fastigheter som är kapitalgångar får också beräknas enligt 33 kap. 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Skatteverket föreslår att författningskommentaren kompletteras med följande (kursiv text).

Paragrafen innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar en periodiseringsfond får tas över av en fysisk person som genom ett benefikt förvärv tar över hela eller delar av näringsverksamheten. Ändringen innebär att hänvisningen till definitionen av reallgångar i fjärde stycket ändras till 14 a §. Se kommentaren till den paragrafen. *Vidare utgår hänvisningen till 33 kap. 12 § IL då den bestämmelsen upphävs, och ersätts med en direkt angivelse hur reallgångars värde beräknas.*

#### **2.14.4 33 kap. 13 § IL**

Utredningen har inte lämnat något förslag om att 33 kap. 13 § IL ska justeras. I paragrafens tredje stycke återfinns dock en justeringsregel som relaterar till tidpunkten ”föregående beskattningsårs utgång”, dvs. tidpunkten för kapitalunderlaget för räntefördelning enligt nu gällande lag. Utredningen föreslår att den tidpunkten ska ändras till beskattningsårets utgång (se avsnitt 5.7.1 s. 135ff.)

Skatteverket anser att i konsekvens med utredningens förslag om att ändra tidpunkten till beskattningsårets utgång, bör även tidpunkten i 33 kap. 13 § tredje stycket IL justeras till beskattningsårets utgång.

#### **2.15 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur – alternativa förslagspaketet**

Skatteverket lämnar i avsnittet synpunkter på lagtext och författningskommentarer till utredningens alternativa förslagspaket. Skatteverkets synpunkter i avsnittet omfattar även lagrum som utredningen inte lagt något förslag om, men som tekniskt sett påverkas av utredningens framlagda alternativa förslagspaket.

##### **2.15.1 30 kap. 6 § IL**

Utredningen föreslår att ett tidigare avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som återförs till beskattning inte ska kunna sättas av till periodiseringsfond. Återföringen ska därför göras efter årets avsättning till en periodiseringsfond har beräknats (s. 171).

Utredningen föreslår därför att det i 30 kap. 6 § IL anges att vid bestämningen av det för periodiseringsfond justerade resultatet, ska resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond bland annat minskas med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 7–10 a §§ (se näst sista strecksatsen i förslag till lagtext s. 282).

Lagförslaget omfattar 8 och 10 a §§. I 8 § regleras när en juridisk person ska återföra sina avdrag även om tiden i 7 § inte har löpt ut. I 10 a § regleras när en delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra sina avdrag

även om tiden enligt 7 § inte löpt ut. 6 § omfattar inte juridiska personer, varför 8 § bör utmönstras i förslaget till lagtext. Beskattningen av delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster omfattas inte av utredningen. Något förslag om 10 a § lämnas inte heller i utredningens förslag till lagtext i huvudförslaget (se s. 22) Skatteverket ställer sig därför tveksam till att lagförslaget ska omfatta 10 a §.

### **2.15.2 30 kap. 12 a § IL**

Utredningen lämnar inget författningsförslag eller författningskommentar gällande 30 kap. 12 a § IL.

Lagrummet innehåller i fjärde stycket en hänvisning till ett lagrum som utredningen i det alternativa förslaget föreslår ska upphävas (33 kap. 12 § första stycket IL).

Vad som är reallgångar framgår av 34 kap. 23 §. Värdet av reallgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Eftersom förslaget är att 33 kap. 12 § IL ska upphävas, måste förslaget till lagtext justeras. Skatteverket anser att det lämpligen sker genom att direkt i lagrummet ange hur reallgångars värde beräknas (se avsnitt 2.14.3).

Skatteverket anser därför att 30 kap. 12 a § fjärde stycket IL förslagsvis formuleras enligt följande:

Vad som är reallgångar framgår av 34 kap. 23 §. Värdet av reallgångarna beräknas till det skattemässiga värdet. Fastigheter som är kapitalgångar får också beräknas enligt 33 kap. 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Skatteverket föreslår att författningskommentaren formuleras enligt följande:

Paragrafen innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar en periodiseringsfond får tas över av en fysisk person som genom ett benefikt förvärv tar över hela eller delar av näringsverksamheten. Ändringen innebär att hänvisningen till 33 kap. 12 § IL i fjärde stycket utgår, då den bestämmelsen upphävs. Hänvisningen ersätts med en direkt angivelse hur reallgångars värde beräknas.

### **2.15.3 33 kap. 8 § IL**

I författningskommentaren till 8 § anges bland annat:

Kapitalunderlaget ska *minska* med sådana tillskott under beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten. Det innebär att det är tillskott under innevarande beskattningsår som ska beaktas.

Kommentaren stämmer med vad utredningen anger i avsnitt 6.2.8. Att det är tillskott under beskattningsåret som beaktas är en förändring jämfört mot gällande lydelse. Nu gällande lydelse anger att det är tillskott under det föregående beskattningsåret som ska beaktas.

I förslag till lagtext anges inte att någon förändring har skett. För att lagförslaget och författningskommentaren ska stämma överens, ska lagförslagets sista strecksats justeras till:

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

**2.15.4 33 kap. 13 § IL**

Utredningen har inte lämnat något förslag om att 33 kap. 13 § IL ska justeras. I paragrafens tredje stycke återfinns dock en justeringsregel som relaterar till tidpunkten ”föregående beskattningsårs utgång”, dvs. tidpunkten för kapitalunderlaget för räntefördelning enligt nu gällande lag. Utredningen föreslår att den tidpunkten ska ändras till beskattningsårets utgång (se avsnitt 6.2.1 s. 173ff)

Skatteverket anser att i konsekvens med utredningens förslag om att ändra tidpunkten till beskattningsårets utgång, bör även tidpunkten i 33 kap. 13 § tredje stycket IL justeras till beskattningsårets utgång.

**2.15.5 33 kap. 19 § IL**

Ett förslag om kapitalunderlaget för räntefördelning avseende andel i handelsbolag jämte författningskommentar återfinns i betänkandet.

Skatteverket anser att lagförslaget och kommentarerna till förslaget delvis är oklara.

Oklarheten gäller förslagen om att kapitalunderlaget ska öka respektive minskas med poster hänförliga till expansionsfond, vilka enligt 50 kap. 5 § IL ska påverka andelens justerade anskaffningsutgift (JAU). Justeringarna i 50 kap. 5 § IL sker dels för att neutralisera uttag och tillskott avseende expansionsfondsskatt. Regleringen i denna del medger att uttag för att betala expansionsfondsskatten kan tas ut från handelsbolaget utan att det påverkar storleken på expansionsfonden. (Detta tas tillbaka när fonden återförs). Konstruktionen av dagens bestämmelse i 50 kap. 5 § utgår således från tanken att delägaren gör ett uttag för att kunna betala expansionsfondsskatten. Det uttaget minskar anskaffningsutgiften. Motsvarande belopp ska emellertid läggas till anskaffningsutgiften och någon förändring av den justerade anskaffningsutgiften uppkommer därför inte på grund av uttaget. Den andra delen i regleringen avser att justera för effekter på JAU, då enbart avsättning eller återföring av expansionsfonden sker i denna näringsverksamhet pga. överlåtelse av expansionsfond sker från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag eller från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet.

I utredningens kommentar till lagförslaget framstår det som att korrigeringarna är en följd av utredningens förslag om en kongruent behandling av skattefordringar och skatteskulder. Skatteverket anser dock att det är oklart om det är det utredningen avsett, eftersom justering enbart sker för överlåtelse av expansionsfond från andel i handelsbolag eller till andel i handelsbolag.

Det är därtill oklart varför lagförslaget gällande kapitalunderlaget återfinns i betänkandet. Utredningen anför nämligen att den beslutat att inte lämna något förslag på området (se avsnitt 6.2.9 s. 189). Mot bakgrund av det ser Skatteverket ett behov av att förslaget klarläggs och oklarheter i förslaget utreds.

**2.15.6 34 kap 7 § IL**

I författningskommentarens tredje stycke anges följande:

I andra stycket ändras hänvisningarna till paragraferna i 33 kap. angående vilka tillgångar och skulder som ska räknas samt hur dessa ska värderas. Hänvisningen till reglerna om övergångsposten tas bort.

Skatteverket uppfattar att det saknas något eller några ord i författningskommentaren för att den ska vara tydlig. Skatteverket föreslår att den formuleras enligt följande

I andra stycket ändras hänvisningarna till paragraferna i 33 kap. angående vilka tillgångar och skulder som ska räknas till näringsverksamheten samt hur dessa ska värderas. Hänvisningen till reglerna om övergångsposten tas bort.

### **2.15.7 34 kap. 13 § IL**

Ett förslag om kapitalunderlaget för expansionsfond avseende andel i handelsbolag jämte författningskommentar återfinns i betänkandet.

Skatteverket anser att lagförslaget och kommentarerna till förslaget delvis är oklara.

Oklarheten gäller förslagen om att kapitalunderlaget ska öka respektive minskas med poster hänförliga till expansionsfond, vilka enligt 50 kap. 5 § IL ska påverka andelens justerade anskaffningsutgift (JAU). Justeringarna i 50 kap. 5 § IL sker dels för att neutralisera uttag och tillskott avseende expansionsfondsskatt. Regleringen i denna del medger att uttag för att betala expansionsfondsskatten kan tas ut från handelsbolaget utan att det påverkar storleken på expansionsfonden. (Detta tas tillbaka när fonden återförs). Konstruktionen av dagens bestämmelse i 50 kap. 5 § utgår således från tanken att delägaren gör ett uttag för att kunna betala expansionsfondsskatten. Det uttaget minskar anskaffningsutgiften. Motsvarande belopp ska emellertid läggas till anskaffningsutgiften och någon förändring av den justerade anskaffningsutgiften uppkommer därmed inte på grund av uttaget. Den andra delen i regleringen avser att justera för effekter på JAU, då enbart avsättning eller återföring av expansionsfonden sker i denna näringsverksamhet pga. överlåtelse av expansionsfond sker från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag eller från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet.

I utredningens kommentar till lagförslaget framstår det som att korrigeringarna är en följd av utredningens förslag om en kongruent behandling av skattefordringar och skatteskulder. Skatteverket anser dock att det är oklart om det är det utredningen avsett, eftersom justering enbart sker för överlåtelse av expansionsfond från andel i handelsbolag eller till andel i handelsbolag.

Det är därtill oklart varför lagförslaget gällande kapitalunderlaget återfinns i betänkandet. Utredningen anför nämligen att den beslutat att inte lämna något förslag på området (se avsnitt 6.2.9 s. 189). Mot bakgrund av det ser Skatteverket ett behov av att förslaget klarläggs och oklarheter i förslaget utreds.

### **2.15.8 34 kap. 18 § IL**

Utredningen lämnar inget författningsförslag eller författningskommentar gällande 34 kap. 18 § IL.

Lagrummet innehåller i tredje stycket en hänvisning till ett lagrum som utredningen i det alternativa förslaget föreslår ska upphävas (33 kap. 12 § första stycket IL).

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reall tillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna reall tillgångarna utgör av samtliga

realtillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av realtillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Eftersom förslaget är att 33 kap. 12 § IL ska upphävas, måste förslaget till lagtext justeras. Skatteverket anser att det lämpligen sker genom att direkt i lagrummet ange hur realtillgångars värde beräknas (se avsnitt 2.14.3).

Skatteverket anser därmed att 34 kap. 18 § tredje stycket IL förslagsvis formuleras enligt följande:

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som realtillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av realtillgångarna beräknas till det skattemässiga värdet. Fastigheter som är kapitaltillgångar får också beräknas enligt 33 kap. 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Skatteverket föreslår att författningskommentaren formuleras enligt följande.

Paragrafen innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar en expansionsfond får tas över av en fysisk person som genom ett benefikt förvärv tar över hela eller delar av näringsverksamheten. Ändringen innebär att hänvisningen till 33 kap. 12 § IL i tredje stycket utgår då den bestämmelsen upphävs, och ersätts med en direkt angivelse hur realtillgångars värde beräknas.



### **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Bedömningen av förslagen är att både huvudförslaget och det alternativa förslaget medför att initiala merkostnader kommer att uppstå i form av ändringar i formulär, IT-system, utbildning, extern information etc. Uppskattade totala initiala kostnader uppgår till 6 125 000 kronor för huvudförslaget och 4 958 000 kronor för det alternativa förslaget.

Huvudförslaget beräknas medföra minskade löpande kostnader med 383 000 kronor per år.

Det alternativa förslaget bedöms inte påverka de löpande kostnaderna.

#### **3.1 Omarbetning av befintliga formulär**

Tre deklarationsformulär (NE, N3A och Beräkning räntefördelning och expansionsfond) påverkas av förslagen. Kostnaden för ändringar avseende huvudförslaget bedöms uppgå till 230 000 kronor.

Det alternativa förslaget innebär att något färre ändringar behöver göras i formulären. Kostnaden uppskattas till 173 000 kronor.

#### **3.2 IT-system**

Ett flertal olika IT-system berörs av förslagen. Huvudförslaget bedöms medföra en kostnad på 728 000 kronor.

Det alternativa förslaget bedöms medföra en kostnad på 514 000 kronor.

#### **3.3 Intern utbildning**

Flera interna utbildningar behöver omarbetas samt en kortare nyhetsutbildning tas fram. Kostnaden uppskattas till 1 152 000 kronor.

Ca 1 000 medarbetare uppskattas behöva ta del av nyhetsutbildningen som bedöms behöva vara 3 h vilket ger en kostnad 1 950 000 kronor. Total uppskattad kostnad för huvudförslaget är 3 102 000 kronor.

Det alternativa förslaget innebär att något färre ändringar behöver göras i utbildningarna och att nyhetsutbildningen kan kortas ned något. Kostnaden uppskattas till 2 327 000 kronor.

#### **3.4 Information webb och broschyrer**

Förslagen innebär att webbtexter och broschyrer behöver uppdateras. Huvudförslaget bedöms medföra en kostnad på 360 000 kronor.

Det alternativa förslaget uppskattas medföra en kostnad på 270 000 kronor.

#### **3.5 Besvara allmänhetens frågor (Skatteupplysningen)**

Skatteverket uppskattar att det kommer ringa ca 20 % över prognos under deklarationsperioden det året de förenklade skattereglerna införs. Skatteverket bedömer att skillnaderna mellan de två förslagen, i kontakter till Skatteupplysningen, endast skiljer sig marginellt. Kostnaden för att besvara de extra samtalen under perioden det året reglerna införs beräknas för båda förslagen uppgå till 1 583 000 kronor.

Huvudförslaget beräknas medföra minskade löpande kostnader med 383 000 kronor per år.

Det alternativa förslaget bedöms inte påverka de löpande kostnaderna.

### **3.6 Kostnad för omarbetning av Rättslig vägledning**

Skatteverket kommer att behöva omarbeta den rättsliga vägledningen. Kostnaden för huvudförslaget beräknas till 122 000 kronor.

Det alternativa förslaget uppskattas ge upphov till en kostnad på 91 000 kronor.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Bo Svensson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, avdelningschef skatteavdelningen Marie Carlsson, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Lisabeth Björk.

  
Katrin Westling Palm