

YTTRANDE

Datum 2002-11-04 Dnr 530-5453-02/150

Finansdepartementet

103 33 STOCKHOLM

**Betänkandet SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare
Del 1 3:12-reglerna och Del 2 Generationsskiften**

Riksskatteverket (RSV) har sänt betänkandet på underremiss till skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Östersund och Linköping. Yttrandena bifogas.

1 Sammanfattning**1.1 3:12-reglerna**

RSV delar utredningens uppfattning att det definitivt finns ett behov av 3:12-reglerna. RSV delar även utredningens uppfattning att en normallönemodell inte ska införas.

RSV tillstyrker dessutom i stort utredningens förslag att

- spärrarna i löneunderlagssammanhang slopas
- vinstandelsbevis i utländsk valuta ska omfattas av 3:12-reglerna. Dessutom föreslår RSV att även konvertibla skuldebrev i utländsk valuta bör omfattas av regelsystemet.
- motivuttalanden om verksam i betydande omfattning kodifieras.
- "staketmodellen" införs när det gäller huruvida man ska anses som verksam i betydande omfattning i indirekt ägt företag
- den nuvarande indexregeln och alternativregeln utmönstras
- en alternativregel införs för beräkning av gräns- och lättnadsbelopp
- slopa ränteuppräknings av separat utdelningsutrymme

Datum
2002-11-04

- hela vinsten upp till 100 prisbasbelopp beskattas i inkomstslaget tjänst

RSV tillstyrker inte utredningens förslag om en BEK-modell. Enligt RSV:s uppfattning innebär en fiktiv andraledsbeskattning ett systemfrämmande inslag i skattesystemet. Men framför allt är det RSV:s uppfattning att BEK-modellen kommer att medföra betydande tillämpningssvårigheter för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Dessutom kommer skattemyndigheterna att få stora praktiska problem med kontrollen av det föreslagna kapitalunderlaget, vilket kommer att ta stora resurser i anspråk. Inte minst gäller detta när fråga är om koncerner. 3:12-reglerna behöver inte kompliceras ytterligare, tvärtom behöver de förenklas. BEK-modellen är därför ett steg i fel riktning.

RSV tar inte ställning till klyvningsrättans storlek.

1.2 Återköp av egna aktier

RSV avstyrker förslaget om att inlösen av eller återköp av bolagets egna aktier ska beskattas enligt reglerna om kapitalvinst. Anledningen är att förslaget öppnar möjligheter till skatteplanering samtidigt som det finns andra, motsvarande enkla, sätt att genomföra ett generationsskifte.

1.3 Närståendebegreppet

RSV tillstyrker att sambo betraktas som närstående men ställer sig tveksam till att syskonkretsen ska utmönstras ur närståendekretsen.

1.4 Generationsskiften

RSV tillstyrker förslagen om att

- fastighetsförvaltande näringsverksamhet ska omfattas av lättnadsreglerna
- sparad räntefördelning ska kunna tas över vid benefika fång

Datum
2002-11-04

- periodiseringsfonder och expansionsfonder ska få övertas helt eller delvis
- delningsprincipen avskaffas
- successiva överlåtelser får ske i arvs- och gåvoskattesammanhang
- förhandsbesked ska kunna ges i arvs- och gåvoskattefrågor

RSV avstyrker förslagen om att

- substansvärdeметoden ska införas som den enda värderingsmetoden vid aktievärdering
- ett bokslut som har upprättats i nära anslutning till skattskyldighetens inträde alltid ska få användas vid arvs- och gåvoskatteberäkning
- inventarier alltid ska värderas till sitt inkomstskattemässiga värde
- den latent skatteskulden alltid ska beaktas till 50 %
- den särskilda posten ska läggas till grund för positiv räntefördelning

Dessutom har RSV synpunkter på bl.a. värdering av lager, pensionsåtaganden och uttagsbeskattning.

2 3:12-reglerna

2.1 Allmänt

RSV delar utredningens ställningstagande att ett behov av 3:12-regler föreligger så länge skattesystemets grundstruktur innefattar en lägre beskattning av kapitalinkomster än av arbetsinkomster. Det nuvarande regelsystemet är dock mycket svårtillämpat och alla förenklingar är av den anledningen välkomna.

2.2 Normallönemodell

Utredningen har prövat tre olika modeller när det gäller att bestämma en normallön, den individuella, den branschanknutna och den förmånsanknutna normallönen.

Datum
2002-11-04

En normallönemodell kan i och för sig framstå som en förenkling av regelsystemet. RSV delar dock utredningens uppfattning att en normallönemodell inte är ett realistiskt reformalternativ. Ett sådant regelsystem skulle uppfattas som alltför orättvist och orimligt såväl jämfört med andra löntagare i motsvarande situation som mot andra former av näringsverksamhet. För att motverka detta skulle nya komplicerade spärregler behöva införas.

2.3 BEK-modellen

Enligt utredningens förslag ska den nuvarande indexregeln och alternativregeln ersättas av BEK-modellen (Beskattat Eget Kapital). Kapitalunderlaget föreslås få tas upp som anskaffningsutgift vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelarna i företaget. Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgångarna och skulderna i företaget vid det föregående beskattningsårets utgång. För att inte avsteg ska göras från principen att det kapitalbeskattade utrymmet ska baseras på fullbeskattat kapital som tillskjutits företaget, måste en fiktiv andraledsbeskattning göras vid kapitalunderlagets bestämmande. Utredningen anser att BEK-modellen bättre än dagens regler speglar den verkliga kapitalavkastningen hos företagen.

Enligt RSV:s uppfattning innebär principen med en fiktiv andraledsbeskattning ett systemfrämmande inslag i skattesystemet. Principen bör vara att det kapitalbeskattade utrymmet beräknas på faktiskt fullbeskattat och inte ett fiktivt beskattat kapital. Om modellen införs tillskapas också en bristande neutralitet jämfört med andra företagsformer, där räntefördelning sker med faktiskt beskattat kapital som bas. Det kan medföra att dessa grupper måste ges motsvarande förmån, vilket medför att skattesystemet kompliceras ytterligare.

Förslaget innebär att omkostnadsbeloppet för andelarna, till skillnad mot vad som i stort gällt

Datum
2002-11-04

hittills, kommer att ändras från år till år. Kapitalunderlaget måste räknas ut varje beskattningsår. Uträkningen är tekniskt komplicerad och det kan befaras att betydande tillämpningsproblem uppkommer. Eftersom sparutdelningsutrymme inte är föremål för något fastställandeförfarande kan en beräkning dessutom behöva ske för flera beskattningsår bakåt i tiden. Det kan då finnas risk att företagets deklARATIONER inte längre finns arkiverade hos skattemyndigheten, vilket gör att det vara svårt att ta fram de skattemässiga värden på vilka beräkningen bygger.

Bedömningen blir dessutom svårare att genomföra i och med att motsvarande beräkning ska göras för dotterbolag varje år. Reglerna om kapitalunderlag finns visserligen även i det nuvarande regelsystemet. Men då "fastställdes" kapitalunderlaget vid ett tillfälle och en särskild granskning genomfördes vid det tillfället. Att göra denna bedömning varje år kommer att bli mycket resurskrävande. RSV uppskattar att denna arbetsinsats kan beräknas till mellan 50 och 100 årsarbetskrafter. Dessutom behövs det ett utbyggt datastöd för den ordinarie granskningen av BEK-underlagen. Vidare kommer det att behövas någon form av elektronisk liggare, så att skattemyndigheterna har möjlighet att efter det att självdeklarationerna gallrats ut kunna kontrollera de redovisade kapitalunderlagen i enlighet med vad som redovisats i stycket ovan.

RSV har i och för sig förståelse för utredningens strävan att hitta en modell som bättre än dagens regler speglar den faktiska kapitalavkastningen i företagen. Med hänsyn till de betydande tillämpningsproblem BEK-modellen kan befaras medföra kan RSV dock inte ställa sig bakom ett införande av modellen.

Om en ny kapitalunderlagsregel ska införas anser RSV att man som ett alternativ även borde utreda huruvida man i stället skulle kunna utgå från det bokförda resultatet utan beaktande av obeskattade reserver. När det gäller dotterföretag skulle man

Datum
2002-11-04

kunna utgå från koncernbalansräkningen i de fall en sådan upprättas. Utgångspunkten skulle i så fall kunna vara att endast förstaledsbeskattat kapital skulle få ingå i kapitalunderlaget. Kapitalunderlaget skulle med fördel kunna beräknas efter samma kriterier som anges i förslaget till 43 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) utan beaktande av vad som sägs om obeskattade reserver. Även detta förslag strider emellertid mot principen att det endast är fullbeskattat kapital som ska vara underlag för kapitalbeskattat utrymme, men förslaget är åtminstone enklare att tillämpa än den föreslagna BEK-modellen. Se även vad som redovisas nedan under avsnitt 2.7 när det gäller lagtexten till 43 kap. 21 § IL.

2.4 Löneunderlag

Alla spärrar och begränsningar som finns i det nuvarande regelsystemet när det gäller löneunderlaget föreslås slopade. Regelförändringarna kommer att innebära att den skattskyldige får större möjligheter att omvandla löneinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. 3:12-reglerna har ju tillkommit just för att förhindra detta. De föreslagna förändringarna när det gäller löneunderlaget kommer dock tveklöst att medföra inte oväsentliga förenklingar av regelsystemet. Förslagen kommer att medföra förenklingsvinster och mindre administrativt arbete både för de skattskyldiga och för skattemyndigheterna. Därför tillstyrker RSV förslagen i denna del, trots att de till viss del motverkar själva syftet med 3:12-reglerna.

2.5 Tillämpningsområdet för 3:12-reglerna

2.5.1 Huvudregler

Utredningen föreslår en utvidgning av 57 kap. 2 § IL innebärande att vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta likställs med andra delägarrätter.

RSV tillstyrker förslaget men anser att det, för att få regelsystemet mer heltäckande, ska omfatta även konvertibla skuldebrev i utländsk valuta.

Datum
2002-11-04

2.5.2 Kvalificerade andelar

RSV tillstyrker att det tidigare motivuttalandet om att en person alltid ska anses verksam i betydande omfattning i företaget om hans arbetsinsats har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget kodifieras.

Såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna har stora tillämpningsproblem när det gäller att bedöma huruvida arbetsinsatsen haft betydelse för vinstgenereringen eller inte. RSV anser dock att en ytterligare lagreglerad precisering av begreppet, utöver kodifieringen av motivuttalandet, sannolikt snarare skulle öka komplexiteten än minska den. Därför bör denna precisering, precis som i dag, ske genom praxis.

RSV välkomnar också den föreslagna "staketmodellen" när det gäller huruvida man ska anses som verksam i betydande omfattning i indirekt ägt företag. Förändringen innebär inte bara att den gamla koncernregeln återinförs, förslaget innebär dessutom en utvidgning som försvårar kringgående av det avsedda regelsystemet. RSV anser dessutom att förutsebarheten ökar med detta förslag och tillstyrker därför förslaget.

RSV tillstyrker även förslagen när det gäller karenstid, utomståenderegeln samt när fåmansföretag ändrar karaktär. RSV konstaterar dock att det sistnämnda förslaget innebär ett brott mot huvudregeln i 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden, men samtidigt ger förslaget ett materiellt mer korrekt resultat i det fall man både har andelar som är kvalificerade och andelar som anskaffats efter det att bolaget upphört att vara ett fåmansföretag.

2.6 Klyvningsreglerna

Utredningens ställningstagande är att BEK-modellen bör införas. Många av de övriga förändringarna som föreslås torde i stor utsträckning vara beroende av att så blir fallet. Som framgått anser RSV att BEK-

Datum
2002-11-04

modellen inte bör införas, vilket medför, om RSV:s uppfattning vinner gehör, att flera av utredningens övriga förslag faller eller måste ändras. RSV utgår dock i den fortsatta framställningen från att BEK-modellen införs och kommenterar utredningens förslag med det som utgångspunkt.

När det gäller nivån på normal avkastning tar RSV inte ställning till hur stor den ska vara. Risken är dock stor, precis som experten P-O Edin anser i sitt yttrande, att med en så pass hög klyvningsränta ökar incitamentet att skapa "money-machines", dvs. man använder sitt bolag som en sparbössa och får på så sätt en mycket bra avkastning. Dessutom ökar möjligheten att omvandla löneinkomster till kapitalinkomster med en hög klyvningsränta.

RSV tillstyrker förslaget att den nuvarande indexregeln och alternativregeln utmönstras. Även förtydligandet om att den s.k. schablonregeln inte får utnyttjas tillstyrks.

Den föreslagna alternativregel 2, innebärande att normalavkastningen på samtliga andelar i ett företag bestäms till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret, innebär en förenkling för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. RSV tillstyrker förslaget i denna del.

Genom utredningens förslag att slopa ränteuppräknings av sparat utdelningsutrymme och sparat lättnadsutrymme försvinner incitamentet att behålla upparbetade vinstmedel i företaget för att få ränta på ränta effekt på de sparade gräns- och lättnadsbeloppen. Därigenom blir det mindre lönsamt att behålla upparbetade vinstmedel för att därefter avyttra företaget. Dessutom medför förslaget en förenkling av regelsystemet. RSV tillstyrker förslaget.

RSV tillstyrker att den nuvarande bestämmelsen om hälftindelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av den del av en kapitalvinst på

Datum
2002-11-04

kvalificerade andelar som överstiger sparat utdelningsutrymme slopas.

Dessutom tillstyrker RSV förslaget att behålla beloppstaket, 100 prisbasbelopp, på den kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

2.7 Synpunkter på den föreslagna lagtexten samt av RSV i övrigt föreslagna förändringar av lagtexten

43 kap. 12 § IL

Enligt förslaget ska ersättningar utbetalda till bl.a. arbetstagare bosatta inom EES-området medräknas om ersättningen hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Rekvisitet att inkomsten ska tas upp i inkomstslaget tjänst kan knappast förstås på annat sätt än att beskattning ska ske i Sverige. Ersättningar till anställda i utländska dotterbolag beskattas inte som tjänsteinkomst i Sverige. Möjligen är det så att rekvisitet "...bosatt i en stat..." i andra meningen ersätter rekvisitet att inkomsten ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Lagtexten bör utöver det sagda förtydligas genom att ordet *kontant* läggs till framför "Ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet...". Detta för att tydliggöra att det enbart är kontant ersättning som får räknas med även för arbetstagare i utlandet. Vidare synes sista meningen i första stycket syfta tillbaka enbart på första meningen i paragrafen om inte detta tillägg görs.

För att undvika ovannämnda tolkningsproblem bör bestämmelsens andra mening kompletteras enligt följande: "*Kontant* ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet får ingå i löneunderlaget endast under förutsättning att *ersättningen, om den hade utbetalts av en svensk arbetsgivare till en arbetstagare i Sverige, skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst och arbetstagaren är bosatt i en stat inom...*".

Datum
2002-11-04

43 kap. 13 § IL

Vid beräkning av löneunderlaget ska ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med. Det är oklart om uttrycket "statliga" även omfattar utländska motsvarigheter till "svenska staten". Med hänsyn till utvidgningen i 43 kap. 12 § IL borde det vara så. I IL gäller som en allmän princip att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte framgår att bara svenska företeelser avses. Det sagda gäller dock inte bestämmelser som avser staten, se 2 kap. 2 § IL. Med hänsyn till detta kan ett förtydligande av 43 kap. 13 § IL vara önskvärt.

Det kan också ifrågasättas om inte regeln i 43 kap. 13 § IL borde utformas på ett sådant sätt att den omfattar lönebidrag utbetalat även av andra offentlighetsrättsliga sammanslutningar än stater, t.ex. bidrag beslutade av den Europeiska Unionen.

43 kap. 18 § IL

Som *anskaffningsutgift* får vid beräkning av *omkostnadsbeloppet* tas upp kapitalunderlaget i företaget. RSV ifrågasätter om det är terminologiskt riktigt att säga att kapitalunderlaget ska tas upp som *anskaffningsutgift* och samtidigt inte reglera hur ovillkorliga aktieägartillskott ska beaktas.

Enligt den princip som gäller i IL utgörs omkostnadsbeloppet av anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter, se 44 kap. 13 § IL. Det kan innebära att ovillkorliga aktieägartillskott är att betrakta som en förbättringsutgift vilken ska läggas till *anskaffningsutgiften* för att få fram omkostnadsbeloppet. Effekten blir att det sker en dubbelräkning av tillskottet. Tillskottet kommer att ingå i kapitalunderlaget och därmed i *anskaffningsutgiften* enligt 43 kap. 18 § IL. Eftersom underlaget för lättnadsbelopp och gränsbelopp enligt 43 kap. 4 § IL utgår från andelens *omkostnadsbelopp* kan det innebära att den framräknade anskaffningsutgiften ska ökas med

Datum
2002-11-04

förbättringsutgiften, dvs. aktieägartillskottet. Problemet kan undvikas genom att lägga till en andra mening i 43 kap. 18 § första stycket IL med följande lydelse: "*Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott.*" Denna mening motsvaras i princip av den nuvarande andra meningen i stycket i fråga.

43 kap. 19 § IL:

I paragrafen anges att kapitalunderlaget ska beräknas vid det föregående *beskattningsårets* utgång. Eftersom 43 kapitlet avser inkomstslaget kapital är det den fysiske personens beskattningsår som avses. Jämför lydelsen i 43 kap. 12 § IL där året före beskattningsåret också avser den fysiska personens beskattningsår. Eftersom det i det här sammanhanget (19 §) inte är den fysiske personens beskattningsår utan företagets beskattningsår som avses måste detta förtydligas. I annat fall kan man komma att tvingas göra en beräkning av kapitalunderlaget per kalenderårets utgång i de fall bolaget har brutet räkenskapsår.

Lydelsen bör ändras till "*...i företaget vid utgången av det räkenskapsår, som avslutats närmast före beskattningsåret, kvoterad...*". Regeln kan med fördel förtydligas med ett exempel i författningskommentarerna på ett företag med brutet räkenskapsår.

43 kap. 19 a § IL:

Här anges att ett villkorligt aktieägartillskott får räknas som tillgång under vissa förutsättningar. Ett aktieägartillskott är i sig ingen tillgång. Mer korrekt är att säga att ett belopp motsvarande ett villkorligt aktieägartillskott får räknas som tillgång under förutsättning att...

Dessutom ifrågasätts om inte tillskottet bör kunna beaktas *till den del* det inte motsvaras av fritt eget kapital. Som förslaget är utformat verkar ett tillskott på 100 få beaktas om det fria egna kapitalet är 90.

Datum
2002-11-04

Vidare bör det förtydligas vid vilken tidpunkt kraven att beslut ska ha fattats om återbetalning respektive att tillskottet ska motsvaras av fritt eget kapital ska vara uppfyllda.

43 kap. 21 § IL

Om regeln införs kan, i det fall ett företag ingår i en koncern med dotterföretag inom landet och/eller andra länder, komplicerade beräkningar av kapitalunderlag uppkomma. Detta förenklar givetvis inte skattesystemet. Utländska företag behöver inte ha samma beskattningsår som svenska företag. Redovisnings- och beskattningsregler kan vara utformade på annat sätt än svenska regler. Det kan medföra att komplicerade sammanställningar av uppgifter måste göras innan ett underlag kan tas fram för moderföretaget. Eftersom denna beräkning ska ske årligen kommer företagen att belastas med kostnader för att ta fram dessa underlag. Om regeln ändå införs bör anges vilket beskattningsår som avses för dotterföretaget i det fall detta inte överensstämmer med moderföretagets.

Dessutom anser RSV att regeln får ett materiellt sett felaktigt resultat. I paragrafen regleras att andelar i dotterföretag ska tas upp till ett värde motsvarande kapitalunderlaget i dotterföretaget. Hur kapitalunderlaget ska beräknas framgår av 43 kap. 24 § IL. Det kapitalunderlag som räknats fram blir således dotterföretagets värde när man ska räkna fram skillnaden mellan tillgångar och skulder i moderföretaget. Den del av skillnaden mellan tillgångar och skulder som ska ingå i moderföretagets kapitalunderlag räknas därefter fram med ledning av reglerna i 43 kap. 24 § IL. Det innebär att dotterföretagets kapital kommer att "räknas ned" två gånger. Låt ett exempel illustrera:

Moderföretaget har som tillgångar aktier i dotterföretaget på 1 000 samt aktiekapital 100 och balanserade vinstmedel med 900. Dotterföretaget har en balansräkning som ser likadan ut, tillgångar 1 000, aktiekapital 100 samt balanserade vinstmedel 900. När kapitalunderlaget för moderföretaget ska

Datum
2002-11-04

räknas fram börjar man med dotterföretaget. Kapitalunderlaget i dotterföretaget kan beräknas till $100 + 900 \times 45\% = 505$. Dessa 505 ses som tillgång i moderföretaget, vars kapitalunderlag nu ska räknas fram. Det kan beräknas till $100 + 405 \times 45\% = 282,25$. Detta innebär att det egna kapitalet i dotterföretaget blir reducerat två gånger, vilket måste vara fel. Ännu värre blir det om det är en koncern med dotter, dotterdotter etc. i en lång kedja. I stället borde man beakta dotterföretagets värde vid beräkning av moderföretagets kapitalunderlag på följande sätt. Beskattat kapital i dotterföretaget räknas som tillgång i moderföretaget till 100 % och obeskattat kapital i dotterföretaget beräknas som tillgång med 72 %. På så sätt sker beräkningen av kapitalunderlaget bara en gång på koncernnivå, vilket ger ett materiellt riktigt resultat. I ovanstående exempel skulle moderföretagets kapitalunderlag bli 505 i stället för 282,25.

43 kap. 22 § IL

Eftersom man enligt förslaget ska utgå från det beskattade egna kapitalet bör, inte minst av förenklingsskäl, paragrafen utgå. Fastigheter bör i alla lägen få beaktas endast till ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. RSV ser inte att det finns ett behov av en så pass komplicerad regel. Om regeln ska behållas måste i så fall en komplettering göras i 43 kap. 24 § IL. Skillnaden mellan värdet enligt 22 § och det skattemässiga värdet är rimligtvis att jämställa med icke beskattade vinstmedel. Någon regel som reglerar hur ej beskattade vinstmedel, utöver periodiseringsfonder och ersättningsfonder, ska beräknas finns inte. Givetvis bör även dessa medel i så fall få beaktas till 32 %.

Dessutom blir det, såväl för den skattskyldige som för skattemyndigheterna, näst intill omöjligt att bedöma en utländsk fastighets marknadsvärde vid utgången av år 1989.

43 kap. 24 § IL

Datum
2002-11-04

RSV konstaterar att regelsystemet gäller för såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar. I 43 kap. 24 § IL regleras hur stor del av skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget som ska ingå i kapitalunderlaget. Av uppställningen framgår emellertid att man endast beaktat hur det egna kapitalet i aktiebolag ska fördelas. Det bundna egna kapitalet i en ekonomisk förening består bl.a. av medlemsinsatser och förlagsinsatser. Paragrafen bör kompletteras med hur man ska beakta dessa insatser. En förlagsinsats redovisas som eget kapital, men i inkomstskattesammanhang behandlas den som en fordringsrätt hos innehavaren. Dessutom kan förlagsinsatser tillskjutas även av andra än medlemmar. Det bör rimligtvis betyda att i BEK-modellen bör en förlagsinsats behandlas inte som eget kapital utan som en skuld och därmed beaktas i 43 kap. 19 § IL. Därför bör en korrigerings göras även i 43 kap. 19 § IL.

Resonemanget förstärks dessutom av att avkastningen på förlagsinsatser gjorda av ägaren inte synes omfattas av 3:12-reglerna. Det kan i sammanhanget ifrågasättas om inte en sådan avkastning borde omfattas av 3:12-reglerna. I annat fall torde man kunna tillskjuta förlagsinsatser och besluta om en stor utdelning och få denna beskattad i inkomstslaget kapital, samtidigt som den mindre utdelningen på medlemsinsatsen kan bestämmas till ett belopp som motsvarar det kapitalbeskattade utrymmet.

Av paragrafen framgår att den del av skillnaden mellan tillgångar och skulder som ska ingå i kapitalunderlaget ska kvoteras på ett visst sätt. Kapitalunderlaget beräknas utifrån de skattemässiga värdena men kvoteringen ska, såvitt RSV förstår, ske utifrån den civilrättsliga fördelningen av eget kapital och reserveringar. Det innebär att differenser kan uppkomma i de fall de bokförda och de skattemässiga värdena inte överensstämmer. Det framgår inte av förslaget hur dessa differenser ska beaktas. Exempel på detta har redovisats ovan vid 43 kap. 22 § IL. En sådan differens som beskrivs där

Datum
2002-11-04

kan inte omfattas av 45 %-kvoteringen eftersom differensen inte är hänförlig till beskattade vinstmedel utan obesattade. Därmed ska den differensen kvoteras till 32 % motsvarande vad som gäller för exempelvis periodiseringsfonder. Punkt 3 bör därför formuleras enligt följande: "3. avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder samt övriga obesattade vinstmedel 32 procent."

Dessutom kan man med fördel förtydliga hur man räknar fram kapitalunderlaget med ett exempel i författningskommentaren.

Nyemitterat aktiekapital medräknas med 100 % medan fondemitterat medräknas med endast 45 %. En svårighet kan vara att reda ut vad som är nyemitterat respektive fondemitterat aktiekapital, i synnerhet om andelarna i företaget är förvärvade efter det att emissionen genomförts.

43 kap. 24 a § IL

Enligt RSV:s uppfattning ska kapitalunderlaget inte reduceras med ett redovisat underskott. Underskottet har redan reducerat kapitalet i företaget en gång, i och med att förlusten täckts av företagens egna kapital. Därmed skulle kapitalunderlaget komma att reduceras två gånger för samma underskott, vilket givetvis är en gång för mycket. Möjligtvis kan hävdas att ett skattemässigt underskott som kan utnyttjas i framtiden har ett *positivt* värde, men hur ett sådant underskott i så fall ska värderas har RSV ingen uppfattning om. Av förenklingskäl bör inget värde åsättas ett sådant underskott och RSV föreslår att paragrafen inte införs. I alla lägen ska i stället tillgångarna minskas med skulderna. Det värde som blir kvar ska fördelas i enlighet med reglerna i 24 §.

50 kap. 7 § IL

Enligt RSV:s uppfattning bör det övervägas om inte en följdändring av 50 kap. 7 § IL bör göras med anledning av att hälftindelningen avseende

Datum
2002-11-04

kapitalvinster på kvalificerade andelar föreslås slopad. Motsvarande regler som föreslås av utredningen bör gälla även om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit kvalificerad om den ägts direkt av den fysiska personen.

Dessutom bör det övervägas om inte basbeloppsregeln, dvs. att max. 100 basbelopp ska beskattas i inkomstslaget tjänst, även bör gälla i ovannämnda fall. RSV ser ingen anledning till att ha olika regler i dessa fall.

57 kap. 2 § IL

För att få regelsystemet mer heltäckande anser RSV att utöver vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta bör även konvertibla skuldebrev i utländsk valuta omfattas av bestämmelserna i 57 kapitlet.

Dessutom anser RSV att paragrafen bör förtydligas när det gäller exempelvis vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Som den nuvarande lagtexten är formulerad kan det ifrågasättas om dessa instrument verkligen omfattas av regelsystemet i 57 kapitlet. I 57 kap. 2 § 2 st. IL finns en hänvisning till "andra delägarrätter". Begreppet delägarrätter definieras i 48 kap. 2 § 1st IL. I 48 kap. 2 § 2st IL sägs att bestämmelserna avseende delägarrätter även ska tillämpas på vissa andra tillgångar, bl.a. vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Det innebär emellertid inte att de instrumenten är att betrakta som delägarrätter, och därmed skulle de kunna falla utanför 3:12-reglerna. Ett förtydligande vore önskvärt. Före inkomstskattelagens tillkomst skedde hänvisningen i stället till sådana instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL vilket omfattade även dessa tillgångar. Någon materiell ändring i detta avseende har inte varit avsedd.

För att klargöra att 3:12-reglerna även ska tillämpas på de tillgångar som omnämns i 48 kap. 2 § 2st IL kan hänvisningen i 57 kap. 2 § ha följande lydelse:

Datum
2002-11-04

"Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarrätter, *tillgångar enligt 48 kap. 2 § andra stycket*, vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta *samt konvertibelt skuldebrev i utländsk valuta* som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådan andel."

Vad avser förlagsinsatser se vad som ovan anförts vid 43 kap. 24 § IL.

57 kap. 5 § IL

Andra meningen i första stycket bör omarbetas så att det klart framgår hur bedömningen ska ske, att tidsgränsen inte enbart avser de särskilda skälen utan att tidsgränsen även avser ägandet.

Under andra stycket 2 sägs "...på den kvalificerade andelen..." när utgångspunkten i första stycket är att andelen inte är kvalificerad på grund av att utomstående äger del i företaget. Formuleringen är olycklig och bör om möjligt omarbetas.

Dessutom anser RSV att ett förtydligande behövs i följande fall. Enligt 57 kap. 4 § IL avses med kvalificerad andel en andel under förutsättning att "andelsägaren...under beskattningsåret...varit verksam i betydande omfattning i företaget". Enligt 57 kap. 5 § IL ska vid bedömningen "förhållandena under beskattningsåret...beaktas". Antag att utomstående äger 30 % i företaget. Därmed är, vid utdelningstillfället, reglerna i 57 kapitlet inte tillämpliga. Kort efter utdelningen men under samma beskattningsår säljer den utomstående ägaren sina andelar till någon som kommer att betraktas som verksam i betydande omfattning. Den nye ägaren behöver inte ens ha varit ägare tidigare. Som regeln är formulerad kan personen som från början ägde och alltjämt äger 70 % av företaget komma att vid taxeringen bli beskattad enligt 3:12-reglerna, fastän utomståenderegeln var tillämplig vid utdelningstillfället. Regeln kan även tolkas så att motsvarande skulle kunna inträffa om den som ägde 70 % av andelarna först säljer sina andelar och den utomstående därefter säljer sina andelar under samma

Datum
2002-11-04

år, under förutsättning att bägge säljer till någon som anses som verksam i betydande omfattning. Resultatet blir orimligt och regeln borde, i det fall utdelning lämnats eller avyttring skett, utformas så att det är förhållandet under beskattningsåret fram till själva händelsen dvs. utdelningstillfället/försäljningstillfället som ska vara avgörande, inte den efterföljande delen av beskattningsåret.

57 kap. 10 § IL

RSV ifrågasätter om den nya formuleringen av 10 § inkluderar att den skattskyldige får rulla vidare ett separat utdelningsutrymme i det fall man inte lyft någon utdelning utan man ska beräkna ett gränsbelopp vid årets utgång. Anledningen till detta är att den nuvarande definitionen av gränsbeloppet i 57 kap. 7 § IL inkluderar separat utdelningsutrymme.

Den nu föreslagna lydelsen i 7 § har en annorlunda utformning. Där definieras gränsbeloppet som underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökat med tio procentenheter. Här inkluderas således inte förra årets sparade utdelningsutrymme.

10 § bör i stället ha följande lydelse: "Om utdelningen understiger gränsbeloppet eller schablonbeloppet *och tidigare separat utdelningsutrymme*, skall skillnaden (separat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Lämnar företaget inte någon utdelning, skall hela gränsbeloppet eller schablonbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång *samt tidigare separat utdelningsutrymme*, föras vidare."

Dessutom kan ett förtydligande behövas när det gäller separat utdelningsutrymme i det fall en andel upphör att vara kvalificerad för att något år senare återigen bli kvalificerad. Om andelen upphör att vara kvalificerad bör ett ej utnyttjat separat

Datum
2002-11-04

utdelningsutrymme av förenklings-skäl bortfalla och därmed inte kunna föras vidare.

3:12-reglerna, synpunkter i övrigt

Löneunderlagsreglerna

Med anledning av författningskommentaren till 43 kap. 12 § IL samt utredningens förslag på sid. 414, del 1 vill RSV fästa uppmärksamhet på att i det fall företaget har brutet räkenskapsår kan inte en avstämning mot kontoplan och SRU göras beträffande löneunderlaget. Inte ens om räkenskapsåret omfattar kalenderåret kan en exakt avstämning göras eftersom SRU-kod 512 inkluderar även en förändring av löneskulden jämfört med årets ingång.

Konsekvenser av utredningens förslag

På sid. 274 i del 2 finns en figur hämtad från betänkandet Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster SOU 1996:119. På sid. 275 finns en tabell. RSV ifrågasätter om tabellen är riktig. Varför ska exempelvis bolag D exkluderas? Som ytterligare exempel kan nämnas att bolag F väl inte ska inkluderas till den del löneunderlaget för F ska tilldelas B i egenskap av delägare till bolag D?

3 Återköp av egna aktier

Utredningen föreslår att aktieägare, som vid inlösen eller återköp av aktier överlåter hela sitt kvalificerade aktieinnehav till bolaget, ska beskattas enligt reglerna för kapitalvinst i stället för som nu enligt reglerna om utdelningsbeskattning.

Enligt utredningen är anledningen till förslaget att en sådan regel skulle underlätta generationsskiftet.

RSV ser dock möjligheter att utnyttja de föreslagna reglerna på ett inte avsett sätt. RSV menar också att det finns andra, i princip lika enkla, sätt att genomföra ett generationsskifte. Ett klassiskt sätt att genomföra ett generationsskifte är att de "gamla" ägarna först bildar ett nytt bolag och

Datum
2002-11-04

därefter säljer in andelarna i det gamla bolaget till det nya. Betalning brukar ske genom att det nya bolaget ställer ut en revers. I och med denna transaktion minskar värdet på den nya koncernen med ett belopp som i princip motsvarar köpeskillingen på det gamla bolaget. Därefter överlåter man koncernen till den yngre generationen. Alternativt fusionerar man först upp dottern i modern. En sådan transaktion är i princip lika enkel men öppnar inte samma möjligheter till skatteundandragande som utredningens förslag gör.

Ett sätt att utnyttja den föreslagna regeln är exempelvis att två makar äger hälften var av ett bolag. Den ena maken överlåter samtliga aktier till bolaget och blir beskattad enligt kapitalvinstreglerna i stället för reglerna om utdelning. Efter något år, när bolaget genererat ytterligare vinstmedel kan makarna genomföra en bodelning så att makarna på nytt äger hälften var av bolaget. Ånyo kan den ena maken överlåta samtliga aktier i bolaget och än en gång bli beskattad enligt reglerna om kapitalvinster. På så sätt kan man fortsätta och under årens lopp tömma bolaget på vinstmedel och samtidigt ha bolaget kvar. Ersättningarna, som i verkligheten givetvis borde betraktas som utdelningar, har i stället blivit beskattade som kapitalvinst. För mycket vinstrika företag kan det bli ytterligare förmånligt genom att man inom en femårsperiod endast behöver redovisa 100 basbelopp som inkomst av tjänst.

Ett annat sätt att kringgå regelsystemet har Skattemyndigheten i Malmö redovisat i sitt yttrande på sidorna 8 - 10.

Med hänsyn till att de föreslagna reglerna öppnar möjligheter till skatteplanering avstyrker RSV förslaget.

4 Närståendebegreppet

4.1 Syskonkretsen

Datum
2002-11-04

RSV anser inte att syskonkretsen ska utelämnas när det gäller närståendebegreppet. RSV delar inte utredningens uppfattning att nära samhörighet inte kan presumeras mellan syskon. Ett syskonförhållande kan normalt inte utan vidare anses innebära ett sådant tvåpartsförhållande mellan oberoende parter som typiskt sett medför att transaktioner dem emellan sker på marknadsmässiga villkor. Därmed torde syskon oftare ha fler intressen och möjligheter än andra att samverka för en gemensam ekonomisk verksamhet. Uppfattningen förstärks dessutom av det faktum att utredningen föreslår, när det gäller underskottsavdrag i bolagssektorn, att då ska syskons innehav beaktas.

Ett uteslutande av syskonkretsen ur närståendekretsen får konsekvenser vid tillämpningen av bl.a. 3:12-reglerna. Många familjeägda företag kommer att falla utanför regelsystemet, utan att detta kan anses motiverat. Utdelning och kapitalvinst från ett bolag som exempelvis ärvt och ägs av 3 syskon, där två är aktiva och den tredje är passiv delägare, kommer inte längre att träffas av fördelningsreglerna då det passiva syskonet ses som utomstående ägare. Även det fallet att bara två syskon äger företaget och den ene inte anses verksam i betydande omfattning kommer att hållas utanför fördelningsreglerna.

RSV anser vidare att den föreslagna inskränkningen medför inte acceptabla konsekvenser även i andra sammanhang.

Med den föreslagna regeln kommer exempelvis en villafastighet eller mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet som ärvt eller köpts av två syskon, hos det ena syskonet att kunna betraktas som en näringsfastighet. Detta inträffar när ett av syskonen bebor fastigheten i fråga. För den som bebor fastigheten kommer fastigheten att betraktas som en privatbostadsfastighet medan för det andra syskonet kommer fastigheten att betraktas som en näringsverksamhet. Det innebär för det sistnämnda syskonet inte bara att andra skatteregler blir aktuella med bl.a. fråga om uttagsbeskattning om man

Datum
2002-11-04

inte tar ut en marknadsmässig hyra på sin del av fastigheten. Det innebär också att det syskonet kommer att bli bokföringsskyldig för sin del av fastigheten enligt reglerna i 2 kap. 6 § bokföringslagen.

RSV konstaterar att redan utredningen om slopade stoppregler, SOU 1998:116, föreslog att vuxna syskon inte skulle inräknas i närståendekretsen. RSV motsatte sig i sitt yttrande även då att en sådan regel skulle införas. RSV ser inte att förhållandena ändrats eller nya argument tillkommit som gör att läget kommit i annan dager. Därför ställer sig RSV tveksam till förslaget i denna del.

4.2 Sambo

RSV tillstyrker förslaget att även sambor ska inräknas i närståendebegreppet. Redan i ovannämnda yttrande över betänkandet om slopade stoppregler ansåg RSV att även sambor skulle omfattas av närståendebegreppet.

Även om kontroll- och gränsdragningsproblem uppstår anser RSV att bestämmelsen bör införas. Enligt ett nytt förslag om folk- och bostadsräkning ska lantmäteriet börja föra register även över lägenheter, varvid personer kommer att folkbokföras på en specifik lägenhet. Detta kommer att underlätta den framtida kontrollen. I och för sig kan, i något fall, en utredning komma att upplevas som integritetskränkande. RSV anser dock inte att detta problem ska överdrivas och därigenom hindra att förslaget genomförs.

RSV har inget att erinra mot att sambor hålls utanför utvidgningen av det skatterättsliga makebegreppet när det gäller förmögenhetsskatten.

5 Generationsskiften

De förslag som utredningen framför i denna del kan RSV till stor del ställa sig bakom. De synpunkter som RSV har framgår nedan. I övriga delar har RSV inget att invända mot att förslagen genomförs.

Datum
2002-11-04

5.1 Värderingen av fast egendom

Vid arvs- och gåvobeskattning ska fast egendom upptas till taxeringsvärdet året före det år skattskyldigheten inträdde. Saknas särskilt taxeringsvärde ska skattemyndigheten åsätta egendomen ett särskilt värde. Sådan värdering behövs dock inte om det inte är uppenbart att egendomens värde inte överstiger 50 000 kr. Utredningen föreslår att den nuvarande regeln bibehålls.

Den nuvarande gränsen tillkom genom lagstiftning 1983. RSV menar att en höjning av denna värdegräns till 100 000 kr är motiverad med hänsyn till den prisutveckling som ägt rum sedan 1983. En höjning av värdet torde inte medföra några nämnvärda effekter på skatteuttaget men skulle medföra en förenkling av handläggningen av boupptecknings- och gåvodeklarationsärenden och en arbetsbesparing för skattemyndigheterna. Arvs- och gåvoskattekommittén (SOU 1987:62) föreslog en motsvarande höjning.

Enligt utredningens förslag införs i 24 a § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) en ny regel, som innebär att utländsk näringsfastighet värderas till 75 % av marknadsvärdet. I själva lagtexten anges inte värderingstidpunkten, men i kommentaren anges att denna av förenklingsskäl bör vara tidpunkten för gåvan eller dödsfallet. För svensk näringsfastighet gäller däremot som tidigare nämnts att värderingstidpunkten infaller året före.

Det kan ifrågasättas om inte likformighets- och neutralitetsskäl talar för att samma tidpunkt bör gälla för såväl svenska som utländska fastigheter. Förslaget kan också strida mot EG-reglerna om fri rörlighet för kapital.

RSV välkomnar förslaget om att fastighetsförvaltande verksamhet ska omfattas av lättnadsregeln i AGL. Det finns ingen anledning att betrakta sådan verksamhet på annat sätt än andra näringsverksamheter.

5.2 Värderingen av lös egendom

Datum
2002-11-04

5.2.1 Aktier

Lättnadsregeln ej tillämplig

I betänkandet föreslås att värdering av företagsegenom ska ske genomgående enligt substansvärdemetoden även i de fall lättnadsreglerna inte är tillämpliga. I dag värderas dessa företag till marknadsvärdet vilket innebär att förutom substansvärdet även avkastningsvärdet och faktiska försäljningspriser kan komma att beaktas vid bestämmandet av gåvovärdet. Utredningsförslaget innebär att man i många fall skulle undervärdera egendomen vilket gynnar även sådana gåvotransaktioner som inte utgör den typ av generationsskiften som lättnadsreglerna tar sikte på. Värderingen kommer att bli betydligt förmånligare i de fall lättnadsreglerna inte är tillämpliga i och med att marknadsvärdesprincipen frångås. Frågan är om avsikten varit att kraftigt underlätta även sådana gåvotransaktioner som inte utgör den typ av generationsskiften som lättnadsreglerna tar sikte på.

RSV avstyrker förslaget om värdering till substansvärdet i dessa fall eftersom det i många fall leder till en undervärdering av egendomen. Här bör i stället marknadsvärdet gälla även fortsättningsvis.

Lättnadsregeln tillämplig

Utredningen föreslår att nuvarande värderingsmodell vid tillämpning av lättnadsreglerna, substansvärdemetoden i kombination med en reduktion till 30 % på rörelsedelen, i princip ska kvarstå oförändrad. RSV menar att den nuvarande värderingsmodellen är förenad med betydande brister. Dels finns en bedömnings- och avgränsningsproblematik som rör frågan om i vad mån företaget var rörelsedrivande vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde samt vilka tillgångar och skulder som kan anses vara hänförliga till rörelsen respektive rörelsefrämmande. Dels finns svagheter i

Datum
2002-11-04

substansvärdemetoden som generellt uttryck för företagets värde. Olika kategorier av företag, "substansföretag" respektive "kunskapsföretag", blir inkonsekvent värderade i förhållande till sitt verkliga värde.

Det kan också synas omotiverat att man genom diverse transaktioner förhållandevis lätt kan justera det skattemässiga substansvärdet utan att bolagets faktiska värde förändrats i motsvarande mån. Detta kan man göra exempelvis genom att med belånade medel i bolaget köpa O-listade aktier inför en gåva av själva bolaget. Bolaget har då en rörelsedel och en rörelsefrämmande del. Den rörelsefrämmande delen kan komma att värderas till ett negativt värde p.g.a. att de O-listade aktierna värderas till 30 % medan skulder värderas till 100 %. Detta negativa värde får enligt nuvarande regler räknas av mot den till 30 % reducerade förmögenheten i själva rörelsedelen. Ett företag med betydande substans kan genom att före gåvan ta upp ett lån för att anskaffa aktier på O-listan på detta sätt reducera aktievärdet till ett minimum. Värderingen av den rörelsefrämmande förmögenheten borde vara kopplad till marknadsvärdet så till vida att ett underskott av rörelsefrämmande förmögenhet får avräknas från rörelseförmögenheten bara om underskottet är verkligt.

Det bör också noteras att marknadsvärdet kan vara lägre än substansvärdet. Någon anknytning till marknadsvärdet måste därför finnas kvar även om substansvärdet är huvudmetod.

Avsikten med att generellt använda substansvärdemetoden vid värderingen, varvid substansvärdet alltid beräknas på samma sätt, torde vara bl.a. att söka förenkla värderingsreglerna så att utfallet av en planerad transaktion ska kunna förutses. Med hänsyn till de praktiska svårigheter som är förenade med en uppdelning mellan rörelseförmögenhet och rörelsefrämmande förmögenhet och de nackdelar som är förenade med substansvärdemetoden är frågan om den inte skulle vara mer rättvisande och även utredningstekniskt

Datum
2002-11-04

enklare att hävda marknadsprincipen fullt ut förenat med ett högt grundavdrag i lätttnadsfallen.

Större delen av den avgränsnings- och bedömningsproblematik som rör frågan om i vad mån företaget är rörelsedrivande samt vilka tillgångar och skulder som är hänförliga till rörelsen skulle komma att försvinna om en marknadsvärdesprincip genomförs. Det blir också svårare att "manipulera" värdet för arvs- och gåvoskatteändamål genom olika transaktioner.

En ytterligare fördel skulle vara att olika typer av företag, både "substansföretag" och "kunskapsföretag" blir värderade enligt samma måttstock.

Det kan invändas att marknadsvärdet är svårare att fastställa än substansvärdet. Det behöver dock inte bli avsevärt svårare att räkna fram ett försiktigt beräknat marknadsvärde om man på samma sätt som i RSV:s anvisning Ser 1 1972:7 har substansvärdet som huvudprincip men kan tillämpa andra metoder om det visar sig att substansvärdet inte alls avspeglar bolagets verkliga värde.

En marknadsvärdesprincip kombinerat med ett högt grundavdrag skulle dessutom innebära att värdering inte skulle behöva ske i så många fall som i dag. I flertalet ärenden skulle man bara genom en enkel kontroll kunna konstatera att värdet understiger skattepliktigt belopp.

RSV vill även påtala ett annat problem. Under senare tid har det blivit allt vanligare att företag på börsen eller andra noterade företag blir föremål för uppköpserbjudande från ett annat företag. När minst 90 % av aktieägarna accepterat erbjudandet, avregistreras vanligtvis bolaget från börsen/från notering och tvångsinlösen av resterande aktier begärs. Härefter är aktierna i det tidigare registrerade/noterade bolaget plötsligt onoterade och ska värderas av skattemyndigheterna vid en arvs- eller gåvoskattesituation. Inlösenvärdet är ofta föremål för process under en ganska lång tid. Dessa

Datum
2002-11-04

fall vållar såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna åtskilliga problem. RSV anser att en klar förenkling i dessa sammanhang skulle vara om aktierna värderades till det pris som köparen erbjudit minoritetsaktieägarna. I de fall det gäller stora bolag och spritt aktieäggande kan man inte kräva att arvtagarna lämnar in en egen utredning om värdet. Ofta är det ju dessutom fråga om innehav av relativt sett mindre poster aktier. Det är också viktigt att värdet bestäms på samma sätt i samtliga bouppteckningar.

RSV anser sammanfattningsvis att utredningen borde ha utrett alternativa modeller till de nuvarande värderingsreglerna vid tillämpning av lättnadsreglerna, t.ex. marknadsvärdet kombinerat med ett högt grundavdrag.

5.2.2 Tidpunkten för värdering av näringsverksamhet

RSV ifrågasätter förslaget i 21 § andra stycket AGL, att till ledning för värdering av näringsverksamhet använda ett bokslut som har upprättats i nära anslutning till skattskyldighetens inträde.

Regeln förefaller obehövlig. Det enda bokslut som under alla omständigheter är korrekt är bokslutet per dödsdagen respektive gåvodagen. Även om bokslutsdagen ligger mycket nära men före tidpunkten för skattskyldighetens inträde, kan bolaget efter bokslutsdagen ha genomfört sådana affärstransaktioner som innebär att bokslutet inte kan läggas till grund för värderingen.

Värderingen kan i allmänhet ske med ledning av senast upprättade årsbokslut då den substansförändring som inträffat mellan tidpunkterna med hänsyn till skatteeffekten oftast är relativt marginell. Så är fallet särskilt när det gäller arv.

Gåvor är däremot planerade transaktioner och det är vid gåvor vanligare att affärshändelser som påverkar värdet inträffat mellan bokslutsdagen och värderingstidpunkten. Det kan vara fråga om en rörelseöverlåtelse eller fastighetsaffär som

Datum
2002-11-04

genomförts dagen före gåvan. Detta är särskilt vanligt i samband med gåvotransaktioner. För att kontrollera att värdet är korrekt upptaget räcker det inte med ett bokslut för viss tidpunkt före gåvodagen även om bokslutet ligger nära i tiden. Det krävs också tillgång till ett bokslut per gåvodagen eller vid senare tidpunkt.

En hjälpregel kan lätt missförstås så att det förmodas att värdering även kan eller ska göras vid denna andra tidpunkt. Det bör därför räcka med huvudregeln att värdering ska ske med hänsyn till tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

5.2.3 Inventarier

Enligt gällande regler i arvs- och gåvoskattesammanhang värderas inventarier till anskaffningsvärdet efter skäligt avdrag för avskrivningar. I praktiken har bokförda värden godtagits. Dessa regler har ingen anknytning till de inkomstskattemässiga värdena. Enligt gällande redovisningsregler är en bruttoredovisning god redovisningssed. Bruttoredovisning innebär att skillnaden mellan planenliga och skattemässiga avskrivningar redovisas som en obeskattad reserv.

Utredningen föreslår att de värderingsregler som gäller vid inkomsttaxeringen även ska gälla vid arv och gåva. Som skäl anges att värderingsreglerna för inventarier enligt AGL inte överensstämmer med inkomstskattereglerna och att förändringen skulle medföra en avsevärd förenkling för familjeföretagen.

I praktiken har värdering till planenligt värde tillämpats med stor försiktighet och då det varit fråga om stora reserver. Reglerna har gett möjlighet att beakta dessa reserver, som i annat fall inneburit ett stort avsteg från värdering av tillgångarna till sina verkliga värden. Den förenkling som anförs som skäl till ändringen ifrågasätts, eftersom de företag som reglerna kan beröra, dvs. de lite större med betydande ackumulerade överavskrivningar, bruttoredovisar

Datum
2002-11-04

inventarierna i enlighet med vad som beskrivits ovan.

Den föreslagna regeln om att inventariernas skattemässiga värde ska ligga till grund för värderingen innebär att värdet blir beroende av hur stora avskrivningarna har varit hos det enskilda företaget. Avskrivningarnas storlek bestäms i sin tur av bl.a. hur stor vinsten varit i företaget och hur mycket man varit villig att redovisa som skattepliktig vinst. Samma inventarier hos olika företag kan komma att åsättas olika värden, vilket framstår som en brist i förslaget.

RSV anser att inventarierna inte ska tas upp till det skattemässiga värdet då detta kan vara väsentligt lägre än anskaffningsvärdet minskat med planerliga avskrivningar. I stället förordas, mot bakgrund av som ovan anförts, att den nuvarande regeln, som fungerar väl i praktiken, kvarstår.

5.2.4 Lager

Utredningen föreslår ingen förändring när det gäller värdering av lager.

Lagertillgångar tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxeringen minskat med skäligt avdrag för prisfallsrisk. Ur förenklingssynpunkt vore det här, till skillnad mot vad som gäller vid värdering av inventarier, mer motiverat att låta värderingsreglerna för lager följa inkomstskattelagens regelsystem eftersom inventarier, som ovan nämnts, bruttoredo visas.

Om regeln om prisfallsrisk togs bort skulle det innebära att man enkelt ur räkenskaperna kan få fram vilka värden som avses när det gäller lager.

5.2.5 Latent skatteskuld

RSV anser det rimligt att den latent skatteskulden för nu aktuella avsättningar får beaktas. Däremot ifrågasätts om halva det avsatta beloppet ska få tas upp som skuld.

Datum
2002-11-04

Utredningen anför att det som möjligtvis kan uppfattas som tveksamt är om den latent skatteskulden för expansionsfonder ska beaktas till 50 %, detta p.g.a. att 28 % av avsättningen redan är beskattad och att den latent skatten i realiteten därför är avsevärt lägre. En avsättning till expansionsfond är dessutom till sin karaktär normalt en långfristig avsättning vilket innebär att en återföring till beskattning ligger långt i framtiden.

Eftersom förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet dessutom värderas till 30 % anser RSV att den latent skatteskulden ska beaktas till ett värde som ligger närmare dess verkliga värde.

RSV anser i likhet med utredningen, när det gäller fysiska personer, att det är rimligt att utgå från en latent skatteskuld med 50 % när det gäller periodiseringsfonder. När det gäller den latent skatteskulden för expansionsfonder anser RSV emellertid, med anledning av vad som sagts ovan, att den latent skatteskulden endast ska få beaktas med 20 %.

Vad utredningen inte verkar ha beaktat är att när det gäller periodiseringsfonder i aktiebolag kommer skatten aldrig att överstiga 28 %. Det finns ingen anledning att skatteskulden ska beaktas till en större procentsats än den verkliga och därför föreslår RSV att latent skatteskuld i aktiebolag m.m. endast ska beaktas med 28 %.

5.2.6 Pensionsåtaganden

RSV håller med utredningen att pensionsutfästelser som inte har tryggats får tas upp som skuld om den avser annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över företaget.

Utredningen föreslår att det bestämmande inflytandet anknyts till 5 § tryggandelagen. Av paragrafen framgår att till grund för bedömandet huruvida en person har bestämmande inflytande läggs hans eget

Datum
2002-11-04

samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar. Här saknas således både syskonkretsen och sambo.

Syftet med begränsningen till annan än den som har det bestämmande inflytandet är att undvika utfästelser för skens skull. RSV anser därför att den föreslagna närståendekretsen är för snäv. RSV anser att närståendekretsen i nuvarande 2 kap. 22 § IL framstår som mera lämplig, med tillägg för sambo, i enlighet med utredningens förslag när det gäller närståendebegreppet.

5.3 Blandade fång och successiva förvärv i inkomstskattelagen

5.3.1 Den särskilda posten

Enligt gällande rätt får den särskilda posten enbart medföra att negativ räntefördelning undviks och att expansionsfond inte ska behöva återföras på grund av det benefika fastighetsförvärvet. Utredningen föreslår att den särskilda posten ska få beaktas även vid beräkning av positiv räntefördelning samt vid avsättning till expansionsfond.

Reglerna om att den särskilda posten får räknas in i kapitalunderlaget för räntefördelning respektive expansionsfond utgör ett undantag från huvudprincipen att underlagen ska utgöras av fullbeskattat kapital. Syftet med reglerna är endast att hindra att näringsidkaren drabbas av negativ räntefördelning eller att han tvingas återföra avdrag för avsättning till expansionsfond i samband med generationsskiften.

Förslaget innebär ett avsteg från principen om att räntefördelning ska ske på fullbeskattat kapital och RSV anser inte att det finns skäl att gå utöver vad som är syftet med reglerna, nämligen att undvika negativ räntefördelning.

Dessutom öppnar förslaget möjligheter till skatteplanering inom närståendekretsen genom

Datum
2002-11-04

benefika överlåtelser mot vederlagsreverser. Exempelvis kan två makar med en gemensamt bedriven fastighetsförvaltning med låga restvärden gå till väga på följande sätt. Den ena maken överför sin hälft av några av de gemensamt ägda fastigheterna till den andra maken mot vederlagsrevers. Då erhåller den maken en särskild post som "blåser upp" hans kapitalunderlag. Den ränta som erlaggs för lånet beskattas i kapital hos mottagaren och är avdragsgill i näringsverksamhet hos utbetalaren. Dessutom erhåller utbetalaren en särskild post som gör att räntan, genom räntefördelning, kan "flyttas" en gång till från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. På motsvarande sätt överlåter den andra maken sin hälft av övriga fastigheter till den första maken och därigenom har båda makarna kunnat kraftigt "blåsa upp" sina kapitalunderlag och därigenom getts möjlighet att flytta högbeskattade inkomster som rätteligen skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet till lågbeskattade inkomstslaget kapital.

RSV avstyrker följaktligen förslaget.

5.3.2 Sparad räntefördelning

RSV tillstyrker förslaget att sparad räntefördelning ska få övertas vid benefika fång. Däremot kan det exempelvis i författningskommentaren behöva tydliggöras att om man övertar sparad räntefördelning och samtidigt ska beräkna en särskild post ska den särskilda posten reduceras med övertagen sparad räntefördelning. I annat fall kommer sparad räntefördelning att medräknas två gånger i kapitalunderlaget.

5.3.3 Periodiseringsfonder och expansionsfonder

RSV tillstyrker i princip förslaget om att överta hela eller delar av periodiseringsfonder och expansionsfonder vid benefikt förvärv av näringsverksamhet.

Enligt förslaget ska de övertagna tillgångarna motsvara minst samma värde som den övertagna fonden.

Datum
2002-11-04

Eventuella övertagna skulder verkar inte beaktas. Enligt RSV:s uppfattning bör det inte vara värdet på tillgångarna som ska motsvara fonden utan värdet på tillgångarna minus övertagna skulder, dvs. nettovärdet av den övertagna verksamheten ska minst uppgå till ett belopp motsvarande övertagen periodiseringsfond och 72 % av övertagen expansionsfond.

För att det inte ska råda oklarhet om vilka periodiseringsfonder som övertagits i de fallen inte samtliga periodiseringsfonder övertagits bör det införas någon form av turordningsregler. I annat fall kan det uppkomma tvister såväl mellan SKM och de skattskyldiga som mellan givare och mottagare om vilka periodiseringsfonder som övertagits. Motsvarande behövs en turordningsregel när det gäller fall där man övertar såväl periodiseringsfonder som expansionsfonder och nettotillgångarna inte uppgår till stipulerade krav.

5.3.4 Uttagsbeskattning

Utredningen föreslår att det i 22 kap. 5 § IL ska införas en bestämmelse om att överföring av näringstillgångar genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död inte ska räknas som uttag. RSV delar utredningens åsikt att beskattningskonsekvenserna vid skifte av näringstillgångar i dödsbo bör bli föremål för en lagreglering.

Enligt RSV:s uppfattning kommer den föreslagna regleringen att bli mer omfattande än vad som rimligtvis har varit syftet. Såvitt framgår av utredningens analys finns det en osäkerhet om begreppet "överlåtelse" i 22 kap. 3 § IL omfattar de ovan nämnda fången eller inte. Möjligen har utredningen önskat slå fast att de aktuella äganderättsövergångarna inte ska räknas som överlåtelse och att uttagsbeskattning inte ska ske på den grunden. När man nu generellt slår fast att dessa äganderättsövergångar inte ska räknas som uttag synes förslaget få konsekvenser som inte varit avsedda. Som regeln formulerats innebär den att

Datum
2002-11-04

uttagsbeskattning aldrig kan bli aktuell vid dessa överföringar, detta oavsett om näringsverksamheten fortsätter att bedrivas eller inte.

Enligt nu gällande regler kan man i dessa fall uttagsbeskatta p.g.a. att näringsverksamheten *upphört*. Enligt RSV:s uppfattning bör den nya regeln vara tillämpbar endast i de fall övertagaren fortsätter bedriva den övertagna näringsverksamheten, alternativt att tillgångarna förs över till en redan existerande näringsverksamhet hos övertagaren.

Uttagsbeskattning bör således ske i de fall näringstillgångar efter övertagandet inte längre har samma karaktär, d.v.s. en parallell till reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § IL. För att bestämmelsen ska få denna innebörd föreslår RSV att lagtexten formuleras på följande sätt:

"Överföring av näringstillgångar genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död skall inte räknas som uttag. Detta förutsätter att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår."

RSV vill även påpeka följande. I 18 kap. 7 § IL sägs att anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller liknande sätt. Om inventarierna förvärvats på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Denna regel fungerar inte tillsammans med regeln i 22 kap. 5 § IL. Där sägs att uttagsbeskattning inte ska ske, men samtidigt får mottagaren räkna sig tillgodo marknadsvärdet om han sätter in den mottagna tillgången i sin näringsverksamhet. Det medför att kontinuiteten bryts i det fall inventarier i dödsboets näringsverksamhet skiftas ut (utan att dödsboets verksamhet samtidigt förs över till samme mottagare) till en arvtagare som sätter in inventarierna i sin egen näringsverksamhet. Ett förtydligande behövs i 18 kap. 7 § IL.

Datum
2002-11-04

Förslagsvis kan 18 kap. 7 § IL få följande lydelse:

"Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller liknande sätt. Om inventarier överförs genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död och de ingått i den tidigare ägarens näringsverksamhet tar den nye ägaren över den gamle ägarens skattemässiga värde på inventarierna. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde."

RSV vill även påpeka en annan oklarhet när det gäller uttagsbeskattning och den nye ägarens anskaffningsutgift. Frågan gäller ärvda avverkningsrätter.

1953 års skatteflyktskommitté föreslog i sitt betänkande SOU 1963:52 bl.a. en generell regel om att "separata tillgångar i förvärvskälla" skulle uttagsbeskattas till sitt verkliga värde när de övergår till förvärvare genom arv, testamente, bodelning m.fl. fång (s.13 och 140 ff.). Förslaget ledde till lagstiftning endast vad gäller avverkningsrätt till skog (prop. 1965:129 s. 30 ff. och SFS 1965:571). Denna regel om uttagsbeskattning vid bl.a. arvs gifte fanns t.o.m. 1991 års taxering i KL 21 § anv. p. 5 sista stycket (ursprungligen i anv. p 3 tredje stycket). I 1990 års skattereform ansågs denna bestämmelse obehövlig och togs bort (prop. 1989/90:110 s. 648). Någon motsvarande regel finns inte heller med i IL.

Förutom att vissa i detta sammanhang ej aktuella transaktioner är undantagna enligt 22 kap. 9-12 §§ IL, kan undantag från uttagsbeskattning enligt IL göras om villkoren i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser är uppfyllda. I 23 kap. 3 § IL sägs "Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning...". Äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död omfattas dock inte av begreppet överlåtelse (SOU 1998:1 s. 293 och prop. 1998/99:15

Datum
2002-11-04

s. 270). Härav följer att reglerna om underprisöverlåtelser inte kan tillämpas.

I 22 kap. 2 § IL anges två olika situationer där uttag ska anses föreligga. Dels att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk och dels att han för över en tillgång till en annan näringsverksamhet. Inte i någon av dessa situationer byter tillgången ifråga ägare. I det första fallet tar den skattskyldige ut en tillgång för egen konsumtion och i det andra fallet för han över den till en annan näringsverksamhet som han bedriver. Något uttag enligt denna paragraf kan knappast anses föreligga när tillgångar överförs till ny ägare genom arvskifte.

I 22 kap. 3 § IL sägs att "Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning...". Som ovan anförts omfattas emellertid inte äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död av begreppet överlåtelse. Uttagsbeskattning kan alltså inte heller ske med stöd av denna paragraf.

Uttagsbeskattning ska emellertid ske enligt 22 kap. 5 § IL när en näringsverksamhet upphör. Den av den avlidne och därefter dödsboet bedrivna näringsverksamheten torde i detta sammanhang inte i sig anses ha upphört enbart genom det förhållandet att verksamheten i och med skiftet upphört hos det skattesubjekt som dödsboet utgör. I annat fall skulle uttagsbeskattning alltid ske vid arvskifte enligt 22 kap. 5 § IL. Ett dödsbos näringsverksamhet torde få anses ha upphört vid skiftet om verksamheten som sådan upphört genom att inte någon arvtagare driver den vidare. Detta bör innebära att uttagsbeskattning inte kan ske om någon arvtagare övertar dödsboets näringsverksamhet eller en gren av denna och helt eller delvis fortsätter verksamheten.

Enligt 13 kap. 1 § IL räknas alltid innehav av avverkningsrätt till skog som näringsverksamhet. Sammantaget innebär detta att den arvtagare som tillskiftats en avverkningsrätt till skog beskattas

Datum
2002-11-04

när han säljer avverkningsrätten medan dödsboet inte torde kunna uttagsbeskattas. Det är oklart vilket anskaffningsvärde en arvtagare har för en sålunda förvärvad avverkningsrätt. Även detta bör regleras i likhet med vad RSV ovan föreslår när det gäller arvskifte av inventarier vid 18 kap. 7 § IL.

5.3.5 Frivillig avskattning - fastigheter

Utredningen föreslår att en bestämmelse införs som ger möjlighet till frivillig avskattning i de fall gåvotagaren lämnar en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde och överstiger givarens omkostnadsbelopp på fastigheten.

RSV har principiellt inget emot förslaget, men ifrågasätter om det fyller något större behov. Som utredningen funnit är de nuvarande reglerna mycket gynnsamma, varför det kan antagas att den nya regeln endast i undantagsfall kommer att utnyttjas. Dessutom kan det vid en framtida avyttring av fastigheten bli mer komplicerat att få fram exempelvis anskaffningsvärdet, eftersom det kan vara oklart huruvida en "avskattning" skett vid det benefika förvärvet.

Ur kontrollsynpunkt vore det därför bättre att regeln om avskattning gjordes tvingande. Ytterligare argument för att göra regeln tvingande är att man då inte för över skattebördan på nästa generation samt att regelsystemet förenklas i och med att de krångliga reglerna om den särskilda posten också skulle kunna utmönstras. Alternativt borde det åtminstone göras klart i ett *skriftligt* överlåtelseavtal att avskattning ska ske så att den skattskyldige kan visa detta vid en framtida avyttring av fastigheten.

5.3.6 Kapitalvinstbeskattning vid gåva av lös egendom

RSV välkomnar förslaget om att delningsprincipen avskaffas och ersätts med ett avskattningsförfarande. Den föreslagna regeln

Datum
2002-11-04

innebär en klar förenkling jämfört med nuvarande regelsystem.

5.4 Successiva överlåtelser och blandade fång i AGL

RSV tillstyrker förslagen i denna del.

5.5 Förhandsbesked

RSV tillstyrker förslaget även i denna del och anser det värdefullt att även komplicerade skattefrågor vid arv och gåva ske kunna behandlas med den snabbhet som förhandsbeskedsinstrumentet ger möjlighet till.

5.6 Synpunkter på den föreslagna lagtexten

23 § femte stycket AGL

Aktier m.m. som inte omfattas av första - tredje styckena ska värderas enligt reglerna för företagsegendom i 24 - 24 c §. Som lagtexten är formulerad innebära detta att t.ex. ett rörelsedrivande dotterbolag ska värderas enligt dessa regler, inklusive reduceringsregeln i 24 c §. Hur det sen ska förfaras när värdet av dotterbolaget ska överföras till moderbolaget, framgår däremot inte. Tidigare har detta reglerats i RSV:s värderingsanvisningar, där det angivits att reduceringen till 30 % kan ske bara i ett led. Således har det oreducerade värdet av dotterbolaget överförts till moderbolaget och värderingen "fortsatt" där.

RSV anser att det bör komma till uttryck i lagtexten att reducering enligt 24 c § kan ske bara i ett led. Det är inte bara i koncernförhållanden denna fråga uppkommer, utan även vid mindre ägarandelar i rörelsedrivande företag.

24 a och 24 b §§ första styckena AGL

Reglerna om att tillgångar och skulder "får värderas till det lägsta/högsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed" innebär att de värden som

Datum
2002-11-04

enligt god redovisningssed upptagits i en årsredovisning inte behöver användas utan kan frångås i vissa fall. För att undvika de fall särskilda värderingsregler inte tillskapats i AGL anser RSV att ovanstående uttryck ändras till "värderas enligt god redovisningssed".

24 a § sjätte stycket AGL

"omfattar" ska ersättas med "omfatta".

24 a § sjunde stycket AGL

Kommatecknet mellan "Medel" och "på" ska tas bort.

24 c § AGL

Paragrafen borde kompletteras med regler som förhindrar att ett negativt värde av rörelsefrämmande förmögenhet kan avräknas från ett till 30 % reducerat substansvärde av näringsverksamheten. Se vad som ovan sagt under avsnitt 5.2.1.

43 § tredje stycket AGL

Stycket bör kompletteras med regler som innebär att samma kvotering ska ske om transaktioner sker i en juridisk person.

43 a § andra stycket AGL

"lämnad" ska ersättas med "lämnat".

33 kap. 15 § andra stycket IL

Ett förtydligande bör göras så att man inte såväl kan beräkna en särskild post som använda ersättningen som anskaffningsutgift. Förslagsvis kan följande formulering användas:

"...till beskattning skall i stället för en särskild post den lämnade ersättningen..."

33 kap. 16 § IL

Datum
2002-11-04

Ett förtydligande bör göras, antingen i lagtexten eller i författningskommentarerna, som klargör att om ett sparat fördelningsbelopp som är hänförligt till näringsverksamheten, där den övertagna fastigheten ingick, övertas i samband med övertagandet av fastigheten eller senare, ska ett motsvarande belopp reducera den särskilda posten. I annat fall blir mottagaren kompenserad två gånger för detta belopp.

Om regeln om att den särskilda posten får utnyttjas även för positiv räntefördelning inte införs, bör nuvarande tredje stycke vara kvar.

34 kap. 8 § IL

Sista meningen i andra stycket bör vara ett eget stycke.

34 kap. 22 a § IL

Formuleringen "...vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till." är obehövlig. När det gäller expansionsfonder är det, till skillnad mot när det gäller periodiseringsfonder, ointressant vid vilken tidpunkt man gjort avsättningen. Därför bör formuleringen tas bort. Om den inte tas bort skulle det dessutom kunna innebära att kapitalunderlaget för räntefördelning retroaktivt skulle komma att behöva räknas om för övertagaren i de fall han redan bedriver enskild näringsverksamhet.

5.7 Synpunkter på författningskommentarerna

34 kap. 10 § IL

Hänvisningen till avsnitt 5.4.1.4 torde avse avsnitt 5.4.1.3.

34 kap. 18 och 18 a §§ IL

Hänvisningen till avsnitt 5.4.3.4 torde avse avsnitt 5.4.3.3.

Datum
2002-11-04

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit skattedirektörerna Vilhelm Andersson, Björne Sjökvist, Stina Ögren och Monika Linder samt skatteexperten Ingvar Håkansson, föredragande.

Alf Nilsson

Ingvar Håkansson