

Neutral företags beskattning

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2014



National Library
of Sweden

hos enskilda

näringsidkare och handelsbolag

SOU 1991:100

Neutral företags beskattning

Betänkande av
utredningen om
beskattning av inkomster
hos enskilda
näringsidkare och handelsbolag

Ref KB Oc



Statens offentliga utredningar
1991:100
Finansdepartementet

Neutral företags- beskattning

Betänkande av utredningen om beskattning av inkomster
hos enskilda näringsidkare och handelsbolag
Stockholm 1991

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 48

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malm Morgsgatan 5, Stockholm.

Till statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut i december 1990 bemyndigade regeringen dåvarande statsrådet Erik Åsbrink att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utforma och värdera förslag bl.a. om särskild redovisningsmetod för enskilda näringsidkare och om handelsbolag som skattesubjekt i det nya skattesystemet.

Med stöd av bemyndigandet tillkallades jag som särskild utredare. Utredningen antog namnet utredningen om beskattning av inkomst hos enskilda näringsidkare och handelsbolag. Utredningens sakkunniga och experter finns upptagna i en särskild förteckning.

Härmed överlämnas betänkandet Neutral företagsbeskattning.

Bilagorna 2—6 har författats av experten Kristoffersson.

Till betänkandet har fogats särskilda yttranden av experterna Eriksson, Jönsson och Stenman gemensamt samt av experten Persson.

Arbetet är härmed slutfört.

Stockholm den 18 december 1991

Klas Herrlin

Sakkunniga

Departementsrådet Peder André
Professorn Nils Mattsson
F.d. departementsrådet Gustaf Sandström

Experter

Skattedirektören Ulf Allert
Direktören Leif Eriksson
Departementssekreteraren Lars Häggmark
Redovisningskonsulten Torulf Jönsson
Departementssekreteraren Anders Kristoffersson
Hovrättsassessorn Annika Lundius
Taxeringsdirektören Gösta Nilsson
Civilekonomen Christer Persson
Kammarrättsassessorn Per Sjöblom
Direktören Olle Stenman
Kammarrättsassessorn Johan Svanberg

Innehåll

Förkortningar	9
Sammanfattning	11
Summary	15
Författningsförslag	19
1 Lag om räntefördelning	19
2 Lag om expansionsmedel	22
3 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	26
4 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	33
5 Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv	41
6 Lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	52
7 Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring	54
8 Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	58
9 Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring	60
10 Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)	61
1 Bakgrunden och direktiven	63
2 Utländsk rätt	67
2.1 Danmark	67
2.1.1 Skatteunderlag och skattesatser för fysiska personer	67
2.1.2 Handelsbolag m.m.	68
2.1.3 Virksomhedsordningen	69
2.2 Norge	71
2.2.1 Skatteunderlag och skattesatser	71
2.2.2 Handelsbolag m.m.	72
2.2.3 Klyvning	73
2.3 Finland	75
2.3.1 Skatteunderlag och skattesatser m.m.	75
2.3.2 Handelsbolag m.m.	76

3	Statistiska uppgifter	79
4	Enskilda näringsidkare	83
4.1	Förvärvskällor m.m.	83
4.2	Skuldallokering	86
4.3	Kapitalavkastning	88
4.3.1	Enmansaktiebolag	88
4.3.2	Enskild näringsverksamhet	90
4.3.3	Överväganden och förslag	91
4.3.3.1	Principen	91
4.3.3.2	Fördelningsunderlaget	93
4.3.3.3	Räntesatsen	94
4.3.3.4	Gränsbelopp m.m.	95
4.3.3.5	Förhållandet till den allmänna försäkringen	95
4.4	Expansion med förstaledsbeskattade vinstmedel	96
4.5	Ett exempel	99
5	Handelsbolag	101
5.1	Fortsatt delägarbeskattning eller beskattning hos bolaget?	101
5.2	Förvärvskällor	102
5.3	Kapitalavkastning	104
5.4	Expansionsmedel	105
5.5	Särskilda frågor	107
5.5.1	Den skattemässiga inkomstfördelningen	107
5.5.2	Passiva kommanditdelägare	109
5.5.3	En fråga rörande tillämpning av dubbelbeskattningsavtal	110
5.5.4	Tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL på andelar i handelsbolag	111
6	Näringsfastigheter m.m.	113
7	Surv	117
8	Dödsbon	121
9	Makar	123
10	Skogsavdrag m.m.	125
11	Författningskommentar	127
11.1	Lagen om räntefördelning	127
11.2	Lagen om expansionsmedel	128
11.3	Kommunalskattelagen (1928:370)	131
11.4	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	133
11.5	Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv	133
11.6	Lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	136
11.7	Lagen (1962:381) om allmän försäkring	137

11.8	Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	137
11.9	Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring	138
11.10	Bokföringslagen (1976:125)	138
12	Ikraftträdande	139
13	Finansiella konsekvenser för det allmänna	141
13.1	Ett exempel	141
13.2	De finansiella konsekvenserna	143
	13.2.1 Allmänt	143
	13.2.2 Analyserade förändringar m.m.	144
	13.2.3 Resultat	145
	Särskilda yttranden	147
	Särskilt yttrande av experterna Eriksson, Jönsson och Stenman	147
	Särskilt yttrande av experten Persson	150
	Bilagor	
1	Utredningens om särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet sammanfattning av sina förslag	153
2	Räntesats vid räntefördelning	155
3	Räntesats vid räntefördelning för passiva delägare i kommanditbolag	163
4	Skattebelastning för fastigheter i enskild näringsverksamhet, särskilt vid avyttring	167
5	K-surv utan schablonskatt för juridiska personer	183
6	Exempel på skatteberäkning vid föreslagna regler	187

11.8	Lagen (1901-10) om försäkringskassor
11.9	Lagen (1901-10) om försäkringskassor
11.10	Bokföringslagen (1901-10)
12	Handelsrätt
13	Handelsrättens kassor
13.1	En sammanfattning
13.2	De handelsrätts kassor
13.3	Handelsrättens kassor
13.4	Handelsrättens kassor
13.5	Handelsrättens kassor
13.6	Handelsrättens kassor

Särskilda författningar

Särskilda författningar avseende handelsrätt
Särskilda författningar avseende handelsrätt

Bilagor

1	Underlag för de olika kassorna
2	Kassorna i handelsrätt
3	Kassorna i handelsrätt
4	Kassorna i handelsrätt
5	Kassorna i handelsrätt
6	Kassorna i handelsrätt

Förkortningar

AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
HBL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SLF	Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
Survlagen	Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv
K-surv	Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknad på beskattat eget kapital
I-surv	Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknad på beskattningsårets inkomst
L-surv	Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknad på beskattningsårets lönesumma

Förkortningar

ABF	Lagen (1962:321) om allmän försäkring
HBL	Lagen (1980:1103) om handelsbolag och enkla bolag
KL	Kommunalskattelagen (1928:710)
SL	Lagen (1947:276) om skattlig inkomstskatt
SLF	Lagen (1990:699) om särskild höskatt på vissa förvärvskomster
Stuv-lagen	Lagen (1990:654) om skatteuppgiftsmyndigheter
K-skyv	Ändring till skatteuppgiftsmyndigheters beräkning på beskattat eget kapital
I-skyv	Ändring till skatteuppgiftsmyndigheters beräkning på beskattad skattlig inkomst
L-skyv	Ändring till skatteuppgiftsmyndigheters beräkning på beskattad skattlig inkomst

Sammanfattning

I betänkandet lämnas förslag som syftar till att ge enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skattemässiga villkor som är likvärdiga med dem som gäller för företagare som driver sin verksamhet genom ett aktiebolag. Förslagen är i huvudsak följande.

Enskilda näringsidkare

Indelningen i *förvärvskällor* avskaffas.

Näringsidkaren får fritt *allokera skulder* mellan näringsverksamheten och privatsfären.

Den gällande räntefördelningen — med utredningens terminologi negativ räntefördelning — kompletteras med en *positiv räntefördelning*. Räntefördelningen innebär att en schablonmässigt beräknad ränta — fördelningsbeloppet — flyttas från näringsverksamheten till privatsfären (positiv räntefördelning) eller i motsatt riktning (negativ räntefördelning).

Fördelningsbeloppet beräknas med utgångspunkt i ett fördelningsunderlag som består av det ingående kapitalunderlaget enligt survlagen (i fråga om surv föreslås bl.a. att kapitalunderlaget för fysiska personer skall avse förhållandena vid utgången av beskattningsåret) justerat på visst sätt. Ett fördelningsbelopp för positiv räntefördelning — positivt fördelningsbelopp — utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året för beskattningsåret minskad med två procentenheter multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag. Ett negativt fördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan vid den nämnda tidpunkten ökad med en procentenhet multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

Räntefördelning sker endast om fördelningsunderlaget är större än 50 000 kr. eller mindre än minus 50 000 kr. Ett positivt fördelningsbelopp sparas om inkomsten inte räcker till för räntefördelning eller om näringsidkaren inte önskar utnyttja möjligheten till räntefördelning det aktuella beskattningsåret.

Räntefördelningen får till effekt att inkomsten av näringsverksamheten i princip beräknas som om det egna kapitalet i verksamhet är noll kr. oavsett hur förhållandet faktiskt gestaltar sig.

En företagare som driver verksamhet genom ett aktiebolag kan fondera vinstmedel som undergått endast förstaledsbeskattning. En motsvarighet till denna möjlighet skapas för enskilda näringsidkare.

Det styrande elementet i denna motsvarighet utgörs av en post i

deklarationen benämnd *expansionsmedel*. En ökning av posten medför i princip samma konsekvenser som när inkomst fonderas i ett aktiebolag. På motsvarande sätt medför en minskning av posten i princip samma beskattning som när fonderad inkomst i ett fåmansbolag delas ut.

Närmare bestämt medför en ökning av *expansionsmedel* att en del av inkomsten av näringsverksamheten som motsvarar tio sjundedelar av ökningen beskattas med endast statlig inkomstskatt efter 30 %. En minskning av *expansionsmedel* medför att ett belopp motsvarande minskningen beskattas som inkomst av tjänst (socialavgifter utgår inte).

Expansionsmedel får tas upp till högst kapitalunderlaget enligt survlagen justerat på visst sätt. Denna regel förhindrar att tillgångar motsvarande *expansionsmedel* kan användas för privata ändamål.

När näringsverksamheten upphör eller överläts skall i princip befintliga *expansionsmedel* tas upp som intäkt av tjänst. Vid gåva av verksamheten till en fysisk person får dock *expansionsmedel* övertas av förvärvaren. Denna möjlighet finns även vid arv och testamente. Vidare kan beskattningen av *expansionsmedel* skjutas upp vid byte av företagsform.

Delägare i handelsbolag

Ordningen att inkomsten hos ett handelsbolag beskattas hos delägarna behålls.

Indelningen i *förvärvskällor* avskaffas såvitt gäller verksamhet inom ett handelsbolag. Vad gäller inkomst från ett handelsbolag och annan inkomst kvarstår *förvärvskälleindelningen* i den meningen att sådana inkomster beräknas för sig. En enskild näringsidkare som innehar en andel i ett handelsbolag får dock beräkna inkomsterna gemensamt varvid överskott och underskott utjämnas. Ett val av gemensam inkomstberäkning får till konsekvens att reavinst vid avyttring av andelen beskattas som intäkt av näringsverksamhet. I fråga om kommanditdelägare beräknas inkomsten från bolaget alltid för sig.

Räntefördelning sker på delägarnivå. Fördelningsunderlaget utgörs i princip av det justerade ingångsvärde som ligger till grund för beräkning av reavinst vid avyttring av andel i handelsbolag.

Expansionsmedel tas upp av delägarna. Möjligheten att ta upp *expansionsmedel* begränsas av ett villkor som är knutet till det justerade och det ursprungliga ingångsvärdet för andelen i bolaget. Vid bl.a. avyttring av en andel får *expansionsmedel* övertas av förvärvaren. Beskattningen av *expansionsmedel* kan skjutas upp även vid byte av företagsform.

För passiva *kommanditdelägare* utgörs räntesatsen för positiv räntefördelning av statslåneräntan minus 5 procentenheter. I fråga om sådana delägare gäller vidare att första ledet i dubbelbeskattningen utgörs av särskild löneskatt som utgår efter 30 % och andra ledet av kapitalinkomstskatt.

Reglerna i 3 § 12 mom. *SIL* blir tillämpliga vid avyttring av andel i handelsbolag. Det innebär att hälften av den del av en reavinst som överstiger sparade fördelningsbelopp vid positiv räntefördelning tas upp som intäkt av tjänst.

Övriga frågor

Reduktionen av värdena på fastigheter och bostadsrätter m.m. som används i näringsverksamhet med 30 % vid bestämmande av kapitalunderlaget enligt *survlagen* försvinner.

Reavinst vid avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter m.m. som används i näringsverksamhet tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Genom möjligheten att göra avsättning till surv och öka expensionsmedel kan vinsten återinvesteras i verksamheten på samma skattemässiga villkor som för aktiebolag. För att ytterligare minska inlåsningsbegränsas skatteuttaget vid avyttring av tillgångar av det aktuella slaget som innehas av fysisk person eller dödsbo i samband med att den skattskyldige upphör med näringsverksamhet. Skattelättnaden beror av förhållandet mellan vinsten och försäljningspriset. Om skatten på inkomst av näringsverksamhet utgår efter 51 % på hela reavinsten är den sammanlagda skatte- och avgiftssatsen ca 32 % om hela försäljningspriset utgörs av vinst. Någon lättnad erhålls inte när reavinsten understiger ca 25 % av försäljningspriset. Den sammanlagda skatte- och avgiftssatsen är då ca 63 %.

Kapitalunderlagen enligt *survlagen* för de olika verksamhetsformerna förenhetligas. Det innebär bl.a. att beräkningen av schablonskatt för aktiebolag försvinner, att kapitalunderlaget för enskilda näringsidkare beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret och att kapitalunderlaget för handelsbolag blir enhetligt. I-surven transformeras till L-surv.

Handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon försvinner. Den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomst hos sådana dödsbon tas ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Summary

In the report, the proposals presented aim at establishing tax neutrality between business activities performed by individuals and partnerships, on the one hand, and by corporations, on the other. The new rules are proposed to be effective from January 1, 1993.

Unincorporated businesses (excl. partnerships)

In contrast to the present rules, where by definition a distinction for tax purposes is made between income from different lines of business activities, all business income of a taxpayer will be treated together, with full deductibility for losses, as is the case for corporations.

The debt of an individual performing business activities could at the taxpayer's own discretion be allocated between the business sphere and the private sphere.

Capital income

The existing rules for reclassification of interest expenses, for the present only applicable for businesses with a negative equity, are expanded to be applicable also in the case with a positive equity. The base for reclassification is the equity capital according to the opening balance sheets, adjusted in a certain way.

In the case with a *positive* equity, the base is given by equity capital reduced by (1) allocations to the tax equalization reserve (surv) and (2) means intended for expansion purposes (see below). Business income up to a maximum, given by the adjusted equity capital multiplied by the interest rate on long term Government bonds minus 2 percentage points, is treated as capital income and taxed at a flat rate of 30 per cent (25 per cent from 1993).

As earlier, in the case with a *negative* equity, an imputed income — corresponding to the equity capital (in absolute terms) multiplied by the interest rate on Government bonds plus 1 percentage point — is added to income from business activities. Correspondingly, the same imputed amount is deducted against capital income.

The reclassification of income is applied only when the equity capital (in absolute terms) exceeds 50 000 SEK. In the case with a positive equity, the reclassification of income to capital income for one year is postponed to a later year if the business income is insufficient or at the taxpayer's own discretion.

Means intended for expansion purposes

For corporations, after income tax profits can be consolidated in the corporate sector. A similar possibility is proposed for unincorporated businesses.

At the annual assessment the taxpayer can choose to exclude business income from the normal taxation of such income, i.e. the levying of social security contributions as well as the regular personal income tax on earned income. Instead the excluded amount is taxed only at a flat rate of 30 per cent (corresponding to the corporate tax rate). The after tax profits which have been taxed under this special regime — means intended for expansion purposes — are noted as an entry in the tax return. When the sum of such profits is reduced a later year such reduced amount will be subject to the regular taxation on earned income (except that no social security contributions are levied).

To prevent that these lower taxed profits are being used for personal expenses specific rules are proposed that will guarantee that the profits are being maintained within the business sphere.

Partnerships

As earlier partnerships are not treated as separate taxpaying entities. Instead net income from partnerships is taxed in the hands of the partners.

As for corporations, all income from partnerships are for tax purposes treated together. When an individual receives income from a partnership as well as from other business activities, the different items of income are calculated separately. However, the different items could, at the individual's own choice, be calculated together (with loss set-offs without any limitations). In this case capital gains on shares in partnerships will be taxed as business income (not as capital income).

The above mentioned reclassification of income regarding partnerships is done for each separate partner. The base for reclassification is given by the annually adjusted acquisition cost of the share. Means intended for expansion purposes are calculated for each partner.

For silent partners in limited partnerships, the interest rate applied in the reclassification of income is given by the long term rate for Government bonds minus 5 percentage points.

The rules governing the tax treatment of capital gains on shares in closely held companies will be applied also for capital gains on shares in partnerships.

Miscellaneous

Presently, only 70 per cent of the assessed value of real property used in business activities is included in the base for the tax equalization reserve on equity (K-surv). This reduction is to be abolished.

Capital gains on business real property will, in principle, be taxed as income from business activities (subject to social security contributions

and income tax). For gains reinvested in business, the possibilities for allocations to K-surv and the building-up of means for expansion mean that the effective tax rate will be the same as for corporations. For gains withdrawn from business, a deduction, dependent on the relation between the capital gain and the sales price, is allowed in order to limit 'locking-in' effects.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om räntefördelning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § För fysiska personer och dödsbon sker räntefördelning enligt denna lag.

2 § Med *positiv räntefördelning* avses att avdrag medges för ett positivt fördelningsbelopp vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och att samma belopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av kapital enligt lagen om statlig inkomstskatt.

Med *negativ räntefördelning* avses att ett negativt fördelningsbelopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt och att avdrag medges med samma belopp vid beräkning av inkomst av kapital enligt lagen om statlig inkomstskatt.

3 § Ett *positivt fördelningsbelopp* utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret minskad med två procentenheter multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag. I fråga om kommanditdelägare och sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser minskas dock statslåneräntan med fem procentenheter om verksamheten i bolaget för delägaren utgör sådan passiv näringsverksamhet som avses i 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Ett *negativt fördelningsbelopp* utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

4 § Ett positivt fördelningsbelopp sparas i den mån inkomsten av näringsverksamheten före räntefördelning understiger fördelningsbeloppet eller den skattskyldige yrkar att räntefördelning inte skall ske. Sparat fördelningsbelopp får utnyttjas ett senare beskattningsår. Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

5 § I fråga om verksamhet som inte bedrivs i handelsbolag utgörs fördelningsunderlaget av kapitalunderlaget enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv ökat med underskott av näringsverksamheten i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 33 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) samt minskat med avsättning till skatteutjämningsreserv och med expensionsmedel enligt lagen (0000:00) om expensionsmedel, allt avseende förhållandena vid ingången av beskattningsåret. Föreskriften i 3 § andra stycket 3 lagen om skatteutjämningsreserv skall härvid avse kapitaltillskott under beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret.

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet delas fördelningsunderlaget enligt andra stycket upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

I fråga om verksamhet som bedrivs i handelsbolag utgörs fördelningsunderlaget av delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vid ingången av beskattningsåret. Det justerade ingångsvärdet minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret och med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet.

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas fördelningsunderlaget med hänsyn härtill.

6 § Vid beräkning av fördelningsunderlag läggs för varje år kvarstående sparade fördelningsbelopp till kapitalunderlaget enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv eller det justerade ingångsvärdet enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

7 § Räntefördelning sker inte om fördelningsunderlaget avviker från noll med högst 50 000 kronor. Skall för den skattskyldige beräknas mer än ett fördelningsunderlag avser undantaget i första meningen summan av fördelningsunderlagen.

8 § Vid tillämpning av 28 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet även ökas med ett positivt fördelningsbelopp och minskas med ett negativt fördelningsbelopp.

9 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

I fråga om delägare i handelsbolag skall vid tillämpning av 5 § vid 1994—1999 års taxeringar det justerade ingångsvärdet ökas med en övergångspost. Övergångsposten är ett belopp motsvarande ett negativt fördelningsunderlag bestämt med bortseende från 5 § sista stycket i den mån det överstiger 50 000 kronor vid 1994 års taxering eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från bolaget detta år, vid 1995 års taxering.

Övergångsposten skall reduceras i den mån delägarrens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991—1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

2 Förslag till Lag om expansionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

1 § I fråga om fysisk person eller dödsbo som

1. bedriver näringsverksamhet i fråga om vilken föreligger skattskyldighet här i riket för inkomst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller

2. är delägare i handelsbolag i fråga om vilket personen eller dödsboet är skattskyldig här för inkomst enligt de nämnda lagarna tas på sätt föreskrivs i denna lag hänsyn till en post betecknad *expansionsmedel* vid beräkning av inkomst enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt.

Är en näringsidkare delägare i ett handelsbolag får det finnas en post för näringsverksamheten och en för andelen i bolaget. Motsvarande gäller om någon är delägare i flera handelsbolag. Beräknas inkomst från ett handelsbolag och av enskild näringsverksamhet gemensamt får det dock inte finnas någon post för andelen i bolaget. Vad som föreskrivs om expansionsmedel gäller varje post för sig.

Posten expansionsmedel tas upp i allmän självdeklaration.

2 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) medges avdrag med tio sjundedelar av en ökning av expansionsmedel.

Skatt på förvärvsinkomst enligt 10 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas på förvärvsinkomsten efter avdrag för tio sjundedelar av ökningen. På samma belopp utgår i stället statlig inkomstskatt efter 30 procent.

3 § En minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I fråga om kommanditdelägare och sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser skall en minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av kapital om verksamheten i bolaget för delägaren utgör sådan passiv näringsverksamhet som avses i 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Föreskriften i första meningen gäller inte om för den skattskyldige eller någon sådan honom närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen verksamheten i bolaget under något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgjort sådan aktiv näringsverksamhet som avses i 11 kap. 3 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.

4 § I fråga om verksamhet som inte bedrivs i handelsbolag får expansionsmedel ökas med högst 70 procent av inkomsten av verksamheten enligt taxeringen till statlig inkomstskatt.

5 § I fråga om verksamhet som bedrivs i handelsbolag får expansionsmedel ökas med högst 70 procent av delägarrens inkomst från bolaget enligt taxeringen till statlig inkomstskatt.

6 § I fråga om verksamhet som inte bedrivs i handelsbolag får expansionsmedel tas upp till högst kapitalunderlaget enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv ökat med underskott av verksamheten i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 33 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och minskat med avsättning till skatteutjämningsreserv (takbeloppet).

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet fördelas takbeloppet mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

7 § I fråga om verksamhet som bedrivs i handelsbolag får expansionsmedel inte tas upp i den mån delägarrens justerade ingångsvärde enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för andelen i bolaget understiger ingångsvärdet enligt 24 § 1 mom. samma lag för andelen. Härvid skall det justerade ingångsvärdet minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet.

8 § Föreligger inte längre förutsättningar för expansionsmedel enligt 1 § första stycket tas ett belopp motsvarande befintliga expansionsmedel upp som intäkt enligt 3 § om inte annat följer av 9 eller 10 §.

9 § I fråga om verksamhet som inte bedrivs i handelsbolag tas inte expansionsmedel upp som intäkt på grund av 8 §:

1. I den mån minskningen motsvaras av ett underskott av verksamheten.
2. I den mån vid övergång genom gåva eller bodelning av samtliga reelltillgångar i verksamheten till en fysisk person som är bosatt här i riket parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren. Motsvarande gäller vid arv och testamente om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.
3. I den mån den skattskyldige i samband med en överlåtelse av samtliga reelltillgångar i verksamheten till ett handelsbolag i vilket han innehade eller genom överlåtelsen kommit att inneha en andel lämnat en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för näringsverksamhet till expansionsmedel för andelen i bolaget. En sådan förklaring har den verkan att dels delägaren skall anses vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret ha haft expansionsmedel för andelen uppgående till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för andelen, uppgående till det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet, dels det justerade ingångsvärdet för andelen enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt minskas med det överförda beloppet.

4. I den mån den skattskyldige i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten till ett aktiebolag i vilket han ägde eller genom överlåtelsen kommit att äga aktier dels lämnat en skriftlig förklaring av innebörd att han önskar att expansionsmedlen skall ersättas av enkelbeskattat kapital i bolaget, dels skjutit till kapital till bolaget. I den mån minskningen av expansionsmedel inte tas upp som intäkt på grund av föreskrifterna i föregående mening skall hänsyn inte tas till tillskottet vid beräkning av anskaffningsvärde för aktierna.

I fall som avses i första stycket 1 medges inte avdrag för underskott enligt 3 § 13 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

I fall som avses i första stycket 2 skall förvärvaren anses vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet uppgående till samma belopp som de expansionsmedel avseende näringsverksamhet som överlåtaren eller dödsboet då hade eller, om förvärvaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, uppgående till summan av de nämnda beloppen.

10 § I fråga om verksamhet som bedrivs i handelsbolag tas inte expansionsmedel upp som intäkt på grund av 8 §:

1. I den mån vid upplösning av bolaget minskningen motsvaras av en på den skattskyldige belöpande andel av ett underskott i den av bolaget bedrivna näringsverksamheten.

2. I den mån vid avyttring eller överlåtelse genom gåva eller bodelning av andelen till en fysisk person som är bosatt här i riket parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren. Motsvarande gäller vid arv och testamente om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

3. I den mån en delägare som genom skifte vid upplösning av bolaget erhållit realtillgångar lämnat en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för andelen i bolaget till expansionsmedel för näringsverksamhet. En sådan förklaring har den verkan att delägaren skall anses vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet uppgående till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, uppgående till det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

I fall som avses i första stycket 1 medges inte avdrag för underskott enligt 3 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I fall som avses i första stycket 2 skall förvärvaren anses vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret ha haft expansionsmedel för andelen uppgående till samma belopp som de expansionsmedel avseende andelen som överlåtaren eller dödsboet då hade.

11 § Vid tillämpning av 28 § lagen första stycket (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet även minskas med en ökning av expansionsmedel och ökas med en minskning av expansionsmedel som skall tas upp som intäkt enligt 3 § eller som inte skall tas upp som intäkt på grund av föreskrifterna i 10 § första stycket 3.

12 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

I fråga om delägare i handelsbolag skall vid tillämpning av 7 § vid 1994—1999 års taxeringar det justerade ingångsvärdet ökas med en övergångspost. Övergångsposten är ett belopp motsvarande ett negativt justerat ingångsvärde efter de i 7 § angivna justeringarna i den mån det överstiger 50 000 kronor vid 1994 års taxering eller, om delägaren på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst från bolaget detta år, vid 1995 års taxering.

Övergångsposten skall reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag utöver tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991—1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettointkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

3 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häriigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)¹

dels att 44 §, punkt 16 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 av anvisningarna till 23 §, anvisningarna till 44 §, punkt 4 av anvisningarna till 53 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall upphöra att gälla,

dels att 3, 18 och 47 §§, 53 § 3 mom., punkt 1 av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 av anvisningarna till 23 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §²

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått ut närmast före taxeringsåret.

För andra skattskyldiga än sådana som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för *viss förvärvskälla* under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 24 §. Som ytterligare förutsättning gäller

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits; och

b) i fråga om skattskyldig, som inte avses i a), att räkenskapsåret omfattar tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i andra stycket b), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskatt-

För andra skattskyldiga än sådana som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för *näringsverksamhet* under förutsättning att föreskrifterna i 12 § bokföringslagen (1976:125) iakttagits.

Inkomst hos ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt eller, om den skattskyldige då inte taxeras för annan inkomst på grund av förlängning av räkenskapsår, vid den närmast följande taxeringen.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedrivna verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

18 §³

För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Vid bedömningen av om verksamheter som den skattskyldige bedriver utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar tillsammans en förvärvskälla. Har en verksamhet tidigare utgjort passiv näringsverksamhet och uppkom underskott det sista beskattningsår då verksamheten utgjorde sådan näringsverksamhet utgör dock verksamheten en särskild förvärvskälla så länge den alltjämt visar underskott. Aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet bildar en särskild förvärvskälla om den skattskyldige begär det

Varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla.

Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i

Inkomst avseende näringsverksamhet som bedrivs av ett handelsbolag och annan inkomst av näringsverksamhet beräknas för sig om inte andelen i bolaget utgör omsättningstillgång i näringsverksamheten.

Första stycket gäller inte då ett handelsbolag innehar en andel i ett annat handelsbolag.

Är en skattskyldig för första gången skattskyldig för både inkomst av enskild näringsverksamhet och inkomst från ett visst handelsbolag får han underlåta att tillämpa första stycket. Gör han det är stycket inte tillämpligt i fortsättningen.

I fråga om kommanditdelägare och sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser beräknas inkomst avseende näringsverksamhet som bedrivs av bolaget alltid för sig.

Nuvarande lydelse

utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

För delägare i ett handelsbolag hänförs inkomst från bolaget och annan inkomst till skilda förvärvskällor. Inkomsten från bolaget hänförs — även om det är fråga om aktiv näringsverksamhet — till flera förvärvskällor om verksamheterna i bolaget saknar naturlig anknytning till varandra.

*Föreslagen lydelse*47 §⁴

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av näringsverksamhet och tjänst, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 §, utgör taxerad förvärvsinkomst.

I fråga om kommanditdelägare och sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medräknas dock inte inkomst från bolaget av sådan passiv näringsverksamhet som avses i 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Av 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att inkomsten tas upp som intäkt av kapital. Föreskrifterna i första och andra meningarna gäller inte om för den skattskyldige eller någon sådan honom närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § verksamheten i bolaget under något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgjort sådan aktiv näringsverksamhet som avses i 11 kap. 3 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Den taxerade förvärvsinkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

53 §

3 mom.⁵ Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt fränfalle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt fränfalle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Bestämmelserna om handelsbolag i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § tillämpas dock inte. Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad, som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas intill utgången av nyss angiven tid om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas till och med det taxeringsår som följer närmast efter det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad.

Anvisningar
till 22 §

1.⁶ Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av

1. näringsfastighet,
2. sådan bostadsrätt, aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om bostadsrättslägenheten eller den till aktien eller andelen knutna lägenheten inte utgör privatbostad,
3. andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt om innehavet betingats av näringsverksamhet,
4. andel i handelsbolag om inkomst avseende näringsverksamhet som bedrivs av bolaget och enskilt bedriven näringsverksamhet beräknats gemensamt och
5. — i fråga om handelsbolag — utöver vad som anges i 1-3 också andra tillgångar som avses 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt samt tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. den nämnda lagen.

Realisationsvinst som avses i tredje stycket beräknas med tillämpning av 24–30 §§ lagen om statlig inkomstskatt.

Innehades tillgång som avses i tredje stycket 1 eller 2 av en fysisk person eller ett dödsbo medges ett särskilt avdrag från intäkten. Avdraget utgörs av skillnaden mellan 67 procent av vinsten och 17 procent av vederlaget om skillnaden är positiv. Avdrag medges endast om kapitalunderlaget enligt

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Utagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

till 23 §

1.⁷ Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar. Till kostnad i näringsverksamhet hänförs även räntor på lån för anskaffande av inventarier m.m., näringsfastighet och sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.

lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv antingen understiger kapitalunderlaget beräknat med hänsyn till förhållandena vid ingången av beskattningsåret med minst det högsta belopp som tillgången då skulle ha fått tas upp till enligt 7 § den nämnda lagen eller är noll kronor eller negativt.

Har en tillgång tagits ut ur näringsverksamhet sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

1. Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar. Till kostnad i näringsverksamhet hänförs även räntor på lån för skuld som av den skattskyldige hänförs till näringsverksamheten.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

I fråga om handelsbolag räknas räntor på lån som kostnad i näringsverksamheten även när detta inte följer av första stycket. Utgifter i ett handelsbolag för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri anses inte som kostnad i verksamheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas — utom vad avser punkt 16 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) — första gången vid 1994 års taxering.

Inkomst hos ett handelsbolag som med tillämpning av äldre rätt skulle ha tagits upp vid 1994 års eller, om den skattskyldige då inte taxeras, vid 1995 års taxering skall tas upp i enlighet med äldre rätt om de nya bestämmelserna föranleder att inkomsten annars inte tas upp vid ifrågavarande taxeringar.

¹Senaste lydelse av

punkt 16 av anvisningarna till 22 § 1990:1421

punkt 2 av anvisningarna till 23 § 1990:650

punkt 4 av anvisningarna till 53 § 1991:180

punkt 12 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) prop. 1991/92:60

punkt 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) prop. 1991/92:60.

²Senaste lydelse 1990:650.

³Senaste lydelse 1990:650.

⁴Senaste lydelse 1990:650.

⁵Senaste lydelse 1991:180.

⁶Senaste lydelse 1991:411.

⁷Senaste lydelse 1990:650.

4 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 1 mom., 3 § 1 och 12 mom. samt 5 och 10 §§ lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

1 mom.² Bestämmelserna i 3—5, 18—27, 31—34, 41—44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:

370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

1 mom. Bestämmelserna i 3—5 §§, 18 § sista stycket, 19—27, 31—34, 41—43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag. *Bestämmelserna i 18 § första och andra styckena kommunalskattelagen tillämpas för fysiska personer och dödsbon.*

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde—åttonde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig gäller dock följande. *Beskattningsåret får avse — utom kalenderår — räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni, den 1 september—den 31 augusti eller tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. Har skattskyldig påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton*

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde—sjunde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall räkenskapsåret avse kalenderår om inte föreskrifterna i 12 § bokföringslagen iakttagits.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedrivna verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas — utöver vad som följer av första och andra styckena — löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och — med den begränsning som anges i 14 mom. — förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas — utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1—8 mom. och 26 § 1—6 mom.

3 §

1 mom.³ Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser, ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

1 mom. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser, ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål,

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Andel
fåmansföretag

inkomst som avses i 5 § andra
stycket.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses herefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

12 mom.⁴ Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Uppkommer realisationsförlust genom att aktierna förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag eller andel i ett fåmansägt handelsbolag skall hälften av den del av vinsten som överstiger — i fråga om aktier — kvarstående sparad utdelning eller — i fråga om andel i handelsbolag — sparade fördelningsbelopp enligt 6 § lagen

Nuvarande lydelse

genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall vid tillämpning av första stycket det överskjutande beloppet minskas med förlusten.

Bestämmelserna i första—tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första—tredje styckena följande.

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första—fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

Föreslagen lydelse

(0000:00) om räntefördelning tas upp som intäkt av tjänst. Uppkommer realisationsförlust genom att aktier förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall vid tillämpning av första stycket det överskjutande beloppet minskas med förlusten.

Bestämmelserna i första—tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. *Första meningen har motsvarande tillämpning i fråga om realisationsvinst på andel i handelsbolag.* I fråga om aktier och andelar i handelsbolag som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första—tredje styckena följande.

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna *eller handelsbolagsandelarna* vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första—fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2. Anskaffningskostnaden får — om den inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 — räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första—tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första—tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första—tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Bestämmelserna i första—tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om i fråga om aktiebolag den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första—tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första—tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst på grund av avyttring av aktie eller andel i handelsbolag gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Om den skattskyldiges make eller — såvitt gäller skattskyldig under 18 år — förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första—tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller *aktieinnehav* i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första—tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknings enligt fjärde stycket 2 inte medges.

5 §⁵

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av *näringsverksamhet och tjänst*, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 §, utgör taxerad förvärvsinkomst.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av *förvärvsverksamhet*, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 §, utgör taxerad förvärvsinkomst.

I fråga om kommanditdelägare och sådana delägare i han-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

delsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medräknas dock inte inkomst från bolaget av sådan passiv näringsverksamhet som avses i 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Av 3 § 1 mom. framgår att inkomsten tas upp som intäkt av kapital. Föreskrifterna i första och andra meningarna gäller inte om för den skattskyldige eller någon sådan honom närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) verksamheten i bolaget under något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgjort sådan aktiv näringsverksamhet som avses i 11 kap. 3 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Den taxerade förvärvsinkomsten avrundas nedåt, för fysiska personer och dödsbon till helt hundratal kronor och för annan skattskyldig till helt tiotal kronor.

10 §⁶

För fysiska personer och dödsbon beräknas statlig inkomstskatt enligt följande. För fysiska personer beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 170 000 kronor vid 1992 års taxering. Vid följande taxeringar uppgår skiktgränsen till skiktgränsen för föregående taxeringsår multiplicerad med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober andra året före taxeringsåret och prisläget i oktober tredje året före taxeringsåret med tillägg av två procentenheter. Skiktgränsen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skatt på kapitalinkomst utgör 25 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom.

Andra och tredje styckena gäller även för dödsbon. Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade utgör dock skatten på

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

*förvärvsinkomst 100 kronor samt
20 procent av den beskattningsbara
förvärvsinkomsten.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.
²Senaste lydelse 1990:651.
³Lydelse enligt prop. 1991/92:60.
⁴Lydelse enligt prop. 1991/92:60.
⁵Senaste lydelse 1990:651.
⁶Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

5 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv¹

dels att 11 och 12 §§ skall upphöra att gälla,
dels att nuvarande 13–16 §§ skall betecknas 11–14 §§,
dels att 1–10 §§ och punkt 6 av övergångsbestämmelserna skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskatte-
telagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får
avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till skat-
teutjämningsreserv av

1. svenska aktiebolag,
2. svenska ekonomiska föreningar,
3. svenska sparbanker och sparbankernas säkeretskassa,
4. svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag,
5. sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst,
6. utländska juridiska personer,
7. fysiska personer och dödsbon.

(11 § första och andra styckena)

I fråga om handelsbolag beräk-
nas avdrag för *avsättning till skat-
teutjämningsreserv för* bolaget.

Avdrag medges inte om mer än
tio procent av bolagets egna kapital
eller mer än tio procent av bolagets
inkomst belöper på personer som
inte är berättigade till avdrag enligt
1 §.

Livförsäkringsföretag och under-
stödsföreningar som avses i 2 §
6 mom. och sådana företag som
avses i 2 § 7 mom., 8 mom. åtton-
de stycket och 10 mom. samt 7 §
4 mom. och 8 mom. andra stycket
lagen om statlig inkomstskatt är
inte berättigade till avdrag. *Det-
samma gäller i fråga om dödsbon
som behandlas som handelsbolag.*

I fråga om handelsbolag beräk-
nas avdrag för bolaget. Avdrag
medges inte om mer än tio procent
av bolagets egna kapital eller mer
än tio procent av bolagets inkomst
belöper på personer som inte är
berättigade till avdrag enligt *första
stycket*.

Livförsäkringsföretag och under-
stödsföreningar som avses i 2 §
6 mom. och sådana företag som
avses i 2 § 7 mom., 8 mom. åtton-
de stycket och 10 mom. samt 7 §
4 mom. och 8 mom. andra stycket
lagen om statlig inkomstskatt är
inte berättigade till avdrag.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Att särskilda regler gäller i fråga om handelsbolag framgår av 11 §.

Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Avdraget skall återföras till beskattning närmast följande beskattningsår.

2 §

Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknas på kapitalunderlag, löneunderlag och inkomstunderlag.

Avsättning till skatteutjämningsreserv beräknas på ett kapitalunderlag eller ett löneunderlag.

3 §³

Kapitalunderlaget är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten med de justeringar som anges i andra stycket och 4–6 §§.

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,

2. belopp som har avsatts till ersättningsfond,

3. kapitaltillskott under beskattningsåret.

4 §⁴

Vid beräkning av kapitalunderlaget för juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–6 gäller följande.

(3 § andra stycket)

Som tillgång räknas inte

1. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar om företagets röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen om statlig inkomstskatt eller om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller andelarna enligt tredje stycket b nämnda moment,

2. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier eller andelar om den underliggande egendomen är aktie eller andel i

Som tillgång räknas inte

1. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar om företagets röstetal för aktierna eller andelarna är så stort som anges i 7 § 8 mom. tredje stycket a lagen om statlig inkomstskatt eller om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna eller andelarna enligt tredje stycket b nämnda moment,

2. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier eller andelar om den underliggande egendomen är aktie eller andel i

Nuvarande lydelse

svenskt företag och innehavet av tillgångarna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av företaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära,

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företags kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering.

(3 § tredje stycket)

Som skuld räknas även

1. en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,

2. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,

3. belopp som har avsatts till ersättningsfond,

4. kapitalunderlag hos ett företag i intressegemenskap i den utsträckning som anges i 12 § tredje stycket.

(3 § fjärde stycket)

Som skuld räknas inte belopp som har avsatts till skatteutjämningsreserv. Som skuld räknas inte heller i fråga om skadeförsäkringsföretag belopp som har avsatts till regleringsfond för trafikförsäkring eller utjämningsfond.

(4 § andra stycket)

Som tillgång räknas inte egen-

Föreslagen lydelse

svenskt företag och innehavet av tillgångarna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av företaget eller av annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära,

3. en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företags kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering,

4. fordran avseende inkomstskatt samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324).

Som skuld räknas även

1. insatskapital i en ekonomisk förening i form av förlagsinsatser,

2. kapitalunderlag hos ett företag i intressegemenskap i den utsträckning som anges i 10 § tredje stycket.

Som skuld räknas inte

1. skuld avseende inkomstskatt samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen,

2. i fråga om skadeförsäkringsföretag belopp som har avsatts till regleringsfond för trafikförsäkring eller utjämningsfond.

5 §⁵

Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande.

Som tillgång räknas inte egen-

Nuvarande lydelse

dom som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

(4 § sista stycket)

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionkostnader samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

Föreslagen lydelse

dom som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionkostnader samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

6 §⁶

Vid beräkning av kapitalunderlaget för handelsbolag gäller följande.

Som tillgång räknas inte en fordran på ett företag i intressegemenskap i den mån det andra företagets kapitalunderlag inte har reducerats med motsvarande belopp vid samma års taxering.

Som skuld räknas även

1. delägars andel av kapitalunderlaget i bolaget om delägarens andel i bolaget ingår i hans kapitalunderlag,

2. kapitalunderlag hos ett företag i intressegemenskap i den utsträckning som anges i 10 § tredje stycket.

7 §

(5 § första stycket)

Vid värderingen av tillgångarna hos juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–6 skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som

Vid värderingen av tillgångarna skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som

Nuvarande lydelse

avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. sådana tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

5. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och andelar i utländska juridiska personer till 65 procent därav,

6. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier och andelar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket och 3 mom. samma lag eller, om den underliggande egendomen är andel i utländsk juridisk person, till 65 procent därav,

7. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

8. andra tillgångar än som avses i punkterna 1–7 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

(6 § tredje stycket)

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

(5 § andra–fjärde styckena)

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången av år 1991 får som anskaffningsvärde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid

Föreslagen lydelse

avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. sådana tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

5. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och andelar i utländska juridiska personer till 65 procent därav,

6. andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. nämnda lag än aktier och andelar tas upp till de värden som anges i 27 § 2 mom. första stycket och 3 mom. samma lag eller, om den underliggande egendomen är andel i utländsk juridisk person, till 65 procent därav,

7. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

8. andra tillgångar än som avses i punkterna 1–7 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

9. medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

Har fastighet som avses i första stycket 4 förvärvats före ingången av år 1991 får som anskaffningsvärde i stället anses viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid

Nuvarande lydelse

1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet,
4. lantbruksenheter 100 procent av taxeringsvärdet.

Värdet enligt andra stycket skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 procent av värdet enligt andra stycket.

Vid tillämpning av första och andra styckena avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

(7 §)

Löneunderlaget är summan av de belopp som under beskattningsåret har erlagts som lön till arbetstagare i förvärvskällan.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn tas dock inte till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avser arbete som utförts för annans räkning utan att anställning föreligger.

Föreslagen lydelse

1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet,
4. lantbruksenheter 100 procent av taxeringsvärdet i den mån detta inte utgör bostadsbyggnadsvärde eller tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370).

Värdet enligt andra stycket skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 procent av värdet enligt andra stycket.

Vid tillämpning av första och andra styckena avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

8 §⁷

Löneunderlaget är summan av de belopp som under beskattningsåret har erlagts som lön till arbetstagare i förvärvskällan.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn tas dock inte till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avser arbete som utförts för annans räkning utan att anställning föreligger.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

I löneunderlaget ingår även den till kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten av verksamheten eller — i fråga om handelsbolag — summan av de delägares, som är fysisk person, till kommunal inkomstskatt taxerade inkomster av verksamheten i bolaget.

(8 §)

Inkomstunderlaget är inkomstunderlaget den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före avdrag för underskott från föregående år, avdrag för avgift för pensionsförsäkring enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), avdrag för särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, avdrag för uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och avdrag för årets avsättning till skatteutjämningsreserv beräknad på inkomstunderlaget. Intäkt enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ingår inte i underlaget.

9 §⁸

Juridiska personer som avses i 1 § första stycket 1–6 får avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget med den begränsning som följer av 12 §.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av underlaget.

Avdrag för avsättning på löneunderlaget får uppgå till högst 15 procent av underlaget.

Avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv medges på antingen kapitalunderlaget eller löneunderlaget med den begränsning som följer av 10 §.

Avdrag för avsättning på kapitalunderlaget får uppgå till högst 30 procent av underlaget. Avdrag får inte göras om kapitalunderlaget är 50 000 kronor eller mindre.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*10 §⁹

(12 §)

Bestämmelserna i andra—femte styckena gäller för företag i intressegemenskap om något av företagen yrkat avdrag enligt 9 § för avsättning på kapitalunderlaget. Intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I en intressegemenskap kan ingå sådana företag som avses i 1 § första stycket 1—6 och är berättigade till avdrag, handelsbolag och sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Övriga företag i intressegemenskapen får inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. I fråga om handelsbolag gäller att avdrag för avsättning får beräknas på kapitalunderlaget och i förekommande fall även på inkomstunderlaget. För varje företag i intressegemenskapen beräknas ett kapitalunderlag.

Är två eller flera företag i intressegemenskap och innehar ett av företagen andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur — direkt eller indirekt — innehar aktier eller andelar i det andra eller de andra företagen gäller följande. Vid beräkning av kapitalunderlaget i det förstnämnda företaget tas som skuld upp ett belopp motsvarande 65 procent av kapitalunderlaget i det andra företaget eller av summan av kapitalunderlagen i de andra företagen. Som skuld tas dock inte upp större belopp än 65 procent av värdet av andelarna i den utländska juridiska personen. Om särskilda skäl föreligger får skulden jämkas till ett lägre belopp. Med aktier och andelar likställs andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig

Bestämmelserna i andra—femte styckena gäller för företag i intressegemenskap om något av företagen yrkat avdrag enligt 9 § för avsättning på kapitalunderlaget. Intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som vid utgången av året före taxeringsåret är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I en intressegemenskap kan ingå sådana företag som avses i 1 § första stycket 1—6 och är berättigade till avdrag, handelsbolag och sådana företag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Övriga företag i intressegemenskapen får inte avdrag för avsättning på löneunderlaget. För varje företag i intressegemenskapen beräknas ett kapitalunderlag.

Är två eller flera företag i intressegemenskap och innehar ett av företagen andelar i en utländsk juridisk person som i sin tur — direkt eller indirekt — innehar aktier eller andelar i det andra eller de andra företagen gäller följande. Vid beräkning av kapitalunderlaget i det förstnämnda företaget tas som skuld upp ett belopp motsvarande 65 procent av kapitalunderlaget i det andra företaget eller av summan av kapitalunderlagen i de andra företagen. Som skuld tas dock inte upp större belopp än 65 procent av värdet av andelarna i den utländska juridiska personen. Om särskilda skäl föreligger får skulden jämkas till ett lägre belopp. Med aktier och andelar likställs andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig

Nuvarande lydelse

inkomstskatt. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den utländska juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe här i riket eller har bestämmande inflytande över annan utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet.

För företag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt motsvarande 23 procent av underlaget multiplicerat med en räntesats som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets utgång med tillägg av fem procentenheter. Någon intäkt beräknas inte i den mån det negativa underlaget täcks genom att ett positivt kapitalunderlag överförs från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen öppet vid samma års taxering. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.

I fråga om handelsbolag tillämpas 3 §, 5 § och 11 § fjärde stycket vid beräkningen av kapitalunderlag enligt fjärde stycket. Är kapitalunderlaget negativt beräknas en intäkt för de företag som beskattas för handelsbolagets inkomst. Som intäkt tas för vart och ett av företagen upp ett belopp motsvarande intäkten enligt fjärde stycket multiplicerad med företagets andel av handelsbolagets inkomst.

Föreslagen lydelse

inkomstskatt. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning om den utländska juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe här i riket eller har bestämmande inflytande över annan utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet.

För företag med negativt kapitalunderlag beräknas en intäkt motsvarande 23 procent av underlaget multiplicerat med en räntesats som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets utgång med tillägg av fem procentenheter. Någon intäkt beräknas inte i den mån det negativa underlaget täcks genom att ett positivt kapitalunderlag överförs från ett annat företag om såväl givare som mottagare redovisar överföringen öppet vid samma års taxering. Om företagens sammantagna kapitalunderlag (summan av de positiva och de negativa underlagen) är negativt får ett motsvarande belopp vid tillämpning av detta stycke behandlas som ett positivt underlag hos det företag som har det högsta negativa underlaget.

Är kapitalunderlaget för ett handelsbolag negativt beräknas en intäkt för de företag som beskattas för handelsbolagets inkomst. Som intäkt tas för vart och ett av företagen upp ett belopp motsvarande intäkten enligt fjärde stycket multiplicerad med företagets andel av handelsbolagets inkomst.

6.¹⁰ Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande. Vid 1993–1999 års taxeringar skall som kapitalunderlag anses den skattskyldiges kapitalunderlag enligt 4 § med tillägg för en övergångspost. Övergångsposten är ett

6. Vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon gäller följande. Vid 1994–1999 års taxeringar skall som kapitalunderlag anses den skattskyldiges kapitalunderlag enligt 3 och 5 §§ med tillägg för en övergångspost. Övergångsposten

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

belopp motsvarande den skattskyldiges negativa kapitalunderlag vid 1993 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1994 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger *fribeloppet enligt punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370)*.

Har den skattskyldige flera förvärvskällor skall vid tillämpning av första stycket övergångsposten bestämmas med ledning av förvärvskällornas sammanlagda kapitalunderlag. Är det sammanlagda kapitalunderlaget negativt skall det fördelas mellan förvärvskällorna med negativt kapitalunderlag i förhållande till deras andel av det sammanlagda kapitalunderlaget i dessa förvärvskällor. Det sålunda beräknade negativa underlaget utgör förvärvskällans övergångspost till den del beloppet överstiger det till förvärvskällan hänförliga fribeloppet.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1993 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1994 års taxering, skall fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar tas upp till det högsta av de värden som följer av 6 § andra stycket.

Bestämmelserna i första—tredje styckena gäller inte vid tillämpning av 11 §.

är ett belopp motsvarande den skattskyldiges negativa kapitalunderlag vid 1994 års taxering *beräknad med hänsyn till förhållandena vid ingången av beskattningsåret* eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1995 års taxering, till den del detta negativa underlag överstiger 50 000 kronor.

Vid beräkning av kapitalunderlaget vid 1994 års taxering eller, om företaget på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras detta år, vid 1995 års taxering, skall fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar tas upp till det högsta av de värden som följer av 7 § första och andra styckena.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas — utom vad avser punkt 6 av övergångsbestämmelserna — första gången vid 1994 års taxering.

¹Senaste lydelse av

11 § 1990:1446

12 § 1990:1446.

²Senaste lydelse 1990:1446.

³Senaste lydelse 1990:1446.

⁴Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

⁵Senaste lydelse 1990:1446.

⁶Senaste lydelse 1990:1446.

⁷Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

⁸Senaste lydelse 1990:1446.

⁹Senaste lydelse 1990:1446.

¹⁰Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

Häriigenom föreskrivs att 1 § lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår haft inkomst av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 3 §, och hänför sig inkomsten till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande.

Föreslagen lydelse

1 §²

Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår haft inkomst av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 3 §, och hänför sig inkomsten till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande. *I fråga om expansionsmedel beaktas endast sådan intäkt av tjänst som grundas på 8 § lagen (0000:00) om expansionsmedel.*

Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvarrt av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som är i fråga, efter justering med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan

1. taxeringsåret och närmast föregående taxeringsår om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,
2. taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,
3. taxeringsåret och tredje taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår eller
4. taxeringsåret och fjärde taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

Hänför sig inte hela den ackumulerade inkomsten till tid före taxeringsåret, skall — på sätt följer av punkt 2 av anvisningarna — hänsyn tas här till vid bedömningen i vad mån justering för skiktgränsens förändring skall göras.

Vid genomsnittsbereäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt den skatteskala som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall skatteberäkningen ske, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Föreligger förutsättningar för såväl skatteberäkning enligt denna lag som nedsättning av skatt enligt lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall tillämpas den av lagarna som leder till lägst skatt.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1990:1431.

²Senaste lydelse 1990:1431.

7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § samt 11 kap. 3 och 4 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 2 §²

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller andra skattepliktiga förmåner som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Med inkomst av anställning likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i samskattningslandet. Som inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunal-skattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som enligt 1 § första stycket 2–6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt. Som inkomst av

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller andra skattepliktiga förmåner som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Med inkomst av anställning likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i samskattningslandet. Som inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunal-skattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som enligt 1 § första stycket 2–6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt. *Som inkomst av*

Nuvarande lydelse

annat förvärvsarbete räknas inte sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Föreslagen lydelse

annat förvärvsarbete räknas inte belopp motsvarande tio sjundedelar av en ökning eller hela beloppet av en minskning av expensionsmedel enligt lagen (0000:00) om expensionsmedel. Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte heller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I fråga om ersättning som utgör inkomst av näringsverksamhet, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning skall bortses från ersättning som idrottsutövare får från sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte kan antas uppgå till minst ett halvt basbelopp.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av skattepliktiga förmåner skall de tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första—fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***11 kap.****3 §³**

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av *aktiv näringsverksamhet* här i riket;

a) inkomst av näringsverksamhet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet);

b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;

d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts samt

e) ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.

4 §⁴

Till grund för beräkning av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under visst år skall läggas den försäkrades taxering till *statlig* inkomstskatt avseende nämnda år. Avser taxeringen beskattningsår som ej sammanfaller med kalenderår, skall inkomst under beskattningsåret anses hava åtnjutits under det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret.

Till grund för beräkning av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under visst år skall läggas den försäkrades taxering till *kommunal* inkomstskatt avseende nämnda år. Avser taxeringen beskattningsår som ej sammanfaller med kalenderår, skall inkomst under beskattningsåret anses hava åtnjutits under det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret.

Närmare bestämmelser rörande beräkningen av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete beslutas av riksdagen särskilt.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Angående beräkningen av inkomst av anställning, för vilken den försäkrade inte är skattskyldig här i riket eller för vilken den försäkrade har att betala sjömansskatt, finns det särskilda bestämmelser.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas i fråga om inkomster efter utgången av år 1992.

¹Lagen omtryckt 1982:120.

²Senaste lydelse 1991:689.

³Senaste lydelse 1991:1040.

⁴Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

8 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster**

Häriigenom föreskrivs att 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år till staten betala särskild löneskatt med 21,85 procent på inkomst av *passiv näringsverksamhet* här i riket samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel åderspension eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter samt vidare på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

*Föreslagen lydelse*2 §²

En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år till staten betala särskild löneskatt med 21,85 procent på inkomst *enligt kommunalskattelagen (1928:370) av annan näringsverksamhet än sådan aktiv näringsverksamhet som avses i 11 kap. 3 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring (passiv näringsverksamhet)* samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel åderspension eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter samt vidare på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Kommanditdelägare och delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser skall dock betala särskild löneskatt med 30 procent på inkomst av passiv näringsverksamhet från bolaget.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Skatt beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring.

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen om socialavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:688.

²Lydelse enligt prop. 1991/92:60.

9 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring¹

dels att i 1 och 2 §§ ordet "statlig" skall bytas ut mot "kommunal",

dels att i 4 § uttrycket "lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt" skall bytas ut mot "kommunalskattelagen (1928:370)".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Äldre föreskrifter gäller fortfarande vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för år 1992 eller tidigare år.

¹Lagen omtryckt 1976:1015.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1976:1015

1 § 1991:507

2 § 1990:349

4 § 1990:660.

10 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 12 § bokföringslagen (1976:125) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹

Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. För enskild näringsidkare, dödsbo, handelsbolag där fysisk person eller dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst och sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall kalenderåret utgöra räkenskapsår. Annan bokföringsskyldig får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni eller den 1 september—den 31 augusti.

Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader än som följer av första stycket skall utgöra räkenskapsår.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av skattemyndigheten.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. *Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas.* För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Femte stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Femte stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern. *Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993.

¹Senaste lydelse 1990:665.

10 Förelägg till

I lag om ändring i bolags-

Härigenom föreskrivs om

Värdepappers

Räkenskapsåret skall utredas och redovisat i en årsredovisning, handelsbolag utredas och redovisas i en handelsbolagsredovisning. Årsredovisningen skall innehålla en balansräkning och en räkenskapsplan. Handelsbolagsredovisningen skall innehålla en balansräkning och en handelsbolagsredovisningsplan. Räkenskapsplanen skall innehålla en balansräkning och en räkenskapsplan. Handelsbolagsredovisningsplanen skall innehålla en balansräkning och en handelsbolagsredovisningsplan.

Om det med hänsyn till de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

När bolagsförlingsstyrelsen utredar och redovisar de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

Tillämpningen av bestämmelserna i denna lag skall göras i enlighet med de bestämmelser som föreligger i denna lag.

Den som är behörig att utreda och redovisa de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

För att de bestämmelser som föreligger i denna lag skall kunna tillämpas, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

För att de bestämmelser som föreligger i denna lag skall kunna tillämpas, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

För att de bestämmelser som föreligger i denna lag skall kunna tillämpas, kan det vara nödvändigt att göra en omständighetsvis utredning av de förhållanden som föreligger i ett handelsbolag.

1 Bakgrunden och direktiven

Frågan huruvida beskattningen av inkomst av verksamhet i enskild näringsverksamhet och handelsbolag kan anpassas till vad som gäller för aktiebolag väcktes i början på 1980-talet. Den utreddes av 1980 års företagsskattekommitté som lämnade två betänkanden om en s.k. staketmetod, ett avseende enskild näringsverksamhet och ett avseende handelsbolag (SOU 1984:70 och 1986:44). Betänkandena ledde inte till lagstiftning.

Frågan aktualiserades på nytt av utredningen om reformerad företagsbeskattning som dock av tidsskäl inte kunde behandla den fullständigt. Utredningen förordade dock att handelsbolaget skulle göras till skattesubjekt (SOU:1989:34). Vad gäller en staketmetod för enskild näringsverksamhet — nu benämnd särskild redovisningsmetod — föreslogs att frågan om en sådan metod skulle utredas vidare. En särskild utredare tillkallades vilken lämnade betänkandet Särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet (SOU 1989:94).

Utredarens sammanfattning av sina förslag har tagits in i *bil. 1* till betänkandet. I prop. 1989:110 anförde föredraganden bl.a. följande i anslutning till förslagen (s. 518). Den föreslagna modellen medför den principiella fördelen att den ger egenföretagare möjlighet att expandera verksamheten på likartade villkor som aktiebolag utan att bolagsformen behöver väljas. Ett problem med modellen är emellertid att den visserligen kan ge lämpliga ekonomiska effekter i ett visst typfall men att effekterna kan bli helt annorlunda om förutsättningarna varierar. Därtill kommer modellens komplexitet. Med hänsyn till det anförda ansåg föredraganden att det inte förelåg förutsättningar för att genomföra en lagstiftning på grundval av utredarens förslag men att frågan borde utredas vidare.

Regeringen beslöt i december 1990 att tillkalla en särskild utredare med uppgift att utforma och värdera förslag bl.a. om särskild redovisningsmetod för enskilda näringsidkare och om handelsbolaget som skattesubjekt i det nya skattesystemet.

I direktiven anfördes följande beträffande utredningens uppdrag.

Vid utformningen av skatteregler för skilda företags- och organisationsformer bör det i princip vara möjligt att i skattelagstiftningen arbeta med endast två var för sig enhetliga regeluppsättningar, en som möjliggör uppbyggnad av enkelbeskattat kapital och en som bygger på omedelbar dubbelbeskattning. Med detta synsätt blir den

civilrättsliga organisationsformen sekundär i skattemässigt avseende. I princip bör det vara möjligt för enskilda näringsidkare och handelsbolag att tillämpa i allt väsentligt samma skatteregler som gäller för aktiebolag. Det innebär bl.a. att expansion av verksamheten kan finansieras med enkelbeskattade medel samt att företagens ersättning för arbete beskattas som arbetsinkomst och att hans ersättning för kapital kan beskattas som kapitalinkomst.

En utgångspunkt för skattereformen är att alla slag av inkomster på ett eller annat sätt skall bli föremål för dubbelbeskattning. Det gäller arbetsinkomster med uttag av socialavgifter eller särskild löneskatt i det första ledet och med uttag av inkomstskatt i det andra ledet. Det gäller också avkastning på eget kapital, där en förstaledsbeskattning sker i företaget och där inkomsterna därefter beskattas hos företagens ägare. Vid utformningen av modeller till särskild redovisningsmetod (SRM) och handelsbolag som skattesubjekt bör det enbart vara fråga om att skjuta upp — inte eliminera — det andra ledet i dubbelbeskattningen.

Ett begränsat undantag från principen om ekonomisk dubbelbeskattning görs för utdelningar på nyemitterade aktier, det s.k. Annellavdraget, jfr lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Ett liknande men mer långtgående undantag görs för insatsutdelning i kooperativa föreningar, 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Dessa avdrag är knutna till fullbeskattat eget kapital. Om utredaren finner det motiverat av likformighets- och enhetlighetsskäl kan likartade, begränsade lättnader aktualiseras även för SRM och handelsbolag.

I utredningsarbetet bör fästas stor vikt vid vad som gäller för aktiebolagen. I ekonomiskt avseende kan likformighet i princip uppnås på två olika sätt. Antingen utformas reglerna på ett enhetligt sätt för de olika företagsformerna, regellikformighet, eller på ett sätt så att resultaten vid tillämpning av oenhetliga regler blir likformiga, resultatlikformighet.

I utredningsarbetet bör regellikformighet eftersträvas så långt som möjligt. Ett problem med oenhetliga regeluppsättningar är att de ger ett likformigt ekonomiskt utfall endast under vissa förutsättningar. När dessa förutsättningar — exempelvis vad gäller storleken på det egna kapitalet — inte är uppfyllda uppnås inte den balans mellan förmåner och nackdelar som skall ge ekonomisk likvärdighet.

Ett annat problem med oenhetliga regler aktualiseras i det fall vissa skatte- och avgiftsregler skulle behöva förändras i framtiden. Det blir då svårt att på ett korrekt och enkelt sätt företa följdjusteringar i andra delar av regelverket. En komplicerad anpassning blir nödvändig om balansen mellan olika företagsformer skall garanteras.

Såvitt gäller beskattningen av enskilda näringsidkare bör det vara en första uppgift för utredaren att utforma en SRM. I ett andra steg bör utredaren väga denna SRM-modell mot den ordning för beskattning av enskilda näringsidkare som kommer att gälla om förslagen i prop. 1990/91:54 genomförs och lämna förord för någon av modellerna. Härvid bör möjliga förbättringar av den ordningen övervägas så att så goda alternativ som möjligt ställs mot varandra. Det torde vara ofrånkomligt att en SRM kommer att rymma en viss komplexitet. Utredaren bör vid utvärderingen av alternativen för beskattning av enskilda näringsidkare beakta kravet på praktiskt hanterbara regler.

Vid beskattningen av handelsbolag uppkommer olika situationer beroende på om utredaren i fråga om de enskilda näringsidkarna förordar en SRM eller en traditionell beskattningsmetod. Med en SRM aktualiseras två alternativ. Det ena är att handelsbolaget görs till skattesubjekt, det andra att andelarna ingår i en SRM hos delägarna. Behålls den traditionella beskattningsmodellen för enskild näringsverksamhet har utredaren att ta ställning till om handelsbolaget bör göras till skattesubjekt i ett system utan SRM. Utredaren bör även ta ställning till frågan om enmanshandelsbolag.

Utredaren bör i fråga om handelsbolagen ställa en modell med handelsbolaget som skattesubjekt och en modell med delägarbeskattning mot varandra. Utredaren bör i den delen överväga möjliga förbättringar av de nuvarande reglerna för delägarbeskattning. Syftet med en sådan översyn bör vara att så långt möjligt skapa enklare regler.

I utredningsarbetet bör ett antal specifika frågor belysas. En fråga gäller vilka uttag som skall kunna göras i de olika alternativen — SRM och handelsbolag — och hur dessa skall behandlas skattemässigt. En naturlig utgångspunkt är de uttagsregler som gäller för aktiebolag, inkl. de särskilda uttagsreglerna för fåmansägda bolag. Ägaren till aktiebolaget kan tillgodogöra sig inkomster i bolaget som kapitalinkomstbeskattad utdelning, som överutdelning (med full inkomstbeskattning men utan uttag av socialavgifter), eller genom försäljning av aktier med kapitalbeskattning (med inslag av full inkomstbeskattning) samt genom i bolaget avdragsgilla löneuttag med uttag av socialavgifter och full inkomstbeskattning. Även om kravet på enhetliga regler bör beaktas i detta sammanhang bör det av enkelhetsskäl övervägas om antalet alternativa uttagsformer kan begränsas.

Enligt gällande delägarbeskattning av handelsbolag styrs inkomstfördelningen av bolagsavtalet eller i frånvaro av sådant avtal av lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Oavsett om handelsbolaget görs till skattesubjekt eller inte bör frågan hur den skattemässiga inkomstfördelningen skall förhålla sig till den civilrättsliga övervägas, dvs. om den civilrättsliga inkomstfördelningen skall godtas fullt ut eller om en särskild skattemässig reglering skall ske. Frågan gäller bl.a. de i dag vidsträckta möjligheterna för delägarna att disponera över det tillskjutna kapitalet. Frågan är av betydelse exempelvis vid avgränsningen av underlaget för skatteutjämningsreserv (surv) och vid avgränsningen av underlaget för eventuell "överutdelning" från handelsbolaget.

Det ankommer vidare på utredaren att lämna förslag till ändringar i civilrättslig lagstiftning som skatteförslagen kan föranleda. En sådan fråga kan gälla företagens redovisningsregler.

Utredaren bör även uppmärksamma de erfarenheter på området som har gjorts internationellt.

Utredaren bör beakta vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagets inriktning (dir. 1984:5) samt beaktande av EG-aspekter (dir. 1988:43).

2 Utländsk rätt

Redogörelsen för utländsk rätt begränsas till Danmark, Norge och Finland eftersom det material rörande andra länder som utredningen införskaffat visat sig vara alltför ofullständigt. I fråga om beskattningen av inkomster i handelsbolag kan dock sägas att delägarbeskattning tycks vara den förhärskande modellen internationellt sett.

2.1 Danmark

Skattereformen som trädde i kraft år 1987 innebar väsentliga förändringar i beskattningen av fysiska personer. Reformen präglas av en inriktning mot internationellt sett stora inslag av bruttoinkomstbeskattning. Däremot används löneskatter inte i nämnvärd omfattning. Samtidigt infördes den s.k. verksamhetsordningen för enskild näringsverksamhet (avsnitt 2.1.3).

2.1.1 Skatteunderlag och skattesatser för fysiska personer

Skattepliktig inkomst är ett nettoinkomstunderlag som omfattar alla skattepliktiga intäkter oavsett om det är fråga om personlig inkomst eller kapitalinkomst. Utöver avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande medges avdrag för t.ex. avgift till arbetslöshetskassa och underhållsbidrag samt schablonavdrag.

På skattepliktig inkomst tas ut proportionell statlig skatt (allminderlig inkomstskatt) och kommunala skatter med sammanlagt ca 52 % (år 1991).

Personlig inkomst är närmast ett bruttoinkomstunderlag som utgörs av bl.a. lön, pension, underhållsbidrag och självständig näringsverksamhet. Avdrag medges endast för vissa särskilt angivna utgifter. För näringsverksamhet medges avdrag för driftkostnader med undantag för ränteutgifter m.m. Om näringsidkaren tillämpar verksamhetsordningen är räntekostnader dock avdragsgilla.

På den del av personinkomsten som överstiger en beloppsgräns (för år 1991 227 000 Dkr.) tas ut ytterligare 12 % statlig skatt.

Kapitalinkomst är ett nettoinkomstunderlag och omfattar särskilt angivna intäkter och utgifter, bl.a. ränteintäkter och utgiftsräntor, förmånsvärde av egen bostad och vissa uthyrningsintäkter. Aktieutdelning från utländska bolag ingår i kapitalinkomsten men däremot inte utdelning från danska bolag.

Den personliga inkomsten ökad med positiv kapitalinkomst utgör underlag för ytterligare statlig skatt med 6 % till den del summan överstiger en beloppsgräns (för år 1991 155 100 Dkr. för ogifta och 310 200 Dkr. för gifta).

Vid skatteberäkningen medges s.k. personavdrag på mellan 19 400 och 30 800 Dkr. Personavdragen omräknas till skattereduktion. Skatteeffekten av avdraget är ca 52 % oavsett inkomstens storlek.

Aktieutdelningar från danska bolag beskattas som *udbyttesindkomst* med 30 %. Skatten innehålls av det utdelande bolaget. Aktieutdelningar som överstiger en beloppsgräns (30 000 Dkr. för år 1991) måste deklarerars och beskattas med ytterligare 15 % på överskjutande belopp. Med en bolagsskatt på 38 % innebär det att den sammanlagda beskattningen av utdelad vinst blir 56,7 % eller 65,9 %.

Reavinster och reaförluster på fastigheter och aktier beskattas under vissa förutsättningar inte som skattepliktig inkomst utan som *särskild inkomst* med 50 %.

2.1.2 Handelsbolag m.m.

Handelsbolag (intressentskaber) och kommanditbolag är inte skattesubjekt. Delägarna beskattas för sina andelar av resultatet oberoende om uttag sker eller inte. Av- och nedskrivningar görs individuellt. Delägarrens inkomst har karaktär av näringsverksamhet. Försäljning av en andel anses som en försäljning av en andel av bolagets tillgångar.

Motsvarande gäller för partrederier och andra bolagsformer där en eller flera delägare är personligen ansvariga för bolagets förpliktelser.

För *kommanditdelägare* (kommanditister) gäller särskilda avdragsbegränsningar. Avdrag från andra inkomster än kommanditbolagets får inte överstiga det belopp som kommanditdelägaren utfäst sig att ansvara för.

För att kunna avgöra i vilken utsträckning ett underskott kan dras av skall ett avdragskonto föras för varje kommanditdelägare. Kontot gottskrivs samtliga belopp som har karaktär av ansvarskapital. Såväl betald som inte betald insats inräknas. För att ett överskott skall gottskrivas krävs att det framgår av bolagsavtalet eller liknande dokument att beloppet skall stå inne i bolaget på samma villkor som ansvarskapitalet. Det saknar betydelse om överskottet är skattepliktigt eller inte. Vid förvärv av en andel ökas avdragskontot med vederlaget. Kontot skall i gengäld reduceras med gjorda underskottsavdrag. En kommanditdelägare får kvitta ett underskott endast i den mån beloppet motsvaras av ett positivt saldo på avdragskontot. Underskott som inte kan utnyttjas på grund av negativt saldo får sparas.

Är den skattskyldige delägare i flera kommanditbolag skall det föras ett avdragskonto för varje bolag.

När antalet delägare i en näringsverksamhet överstiger 10 skall beskattning under vissa förutsättningar ske som kapitalinkomst enligt de s.k. *anpartsreglerna*. Ett underskott av verksamheten får då inte kvittas mot annan positiv kapitalinkomst. En förutsättning för kapitalbeskattning är att den skattskyldige är passiv i verksamheten (inte deltar i väsentlig

omfattning). De särskilda reglerna för kommanditdelägare gäller inte för dem som följer anpartsreglerna. Virksomhedsordningen får inte tillämpas. Syftet med reglerna är bl.a. att ta bort tidigare skattemässiga incitament för projekt som uteslutande är lönsamma på grund av möjligheten att utnyttja underskottsavdrag mot andra inkomster.

2.1.3 Virksomhedsordningen

Sedan inkomståret 1987 har enskilda näringsidkare haft möjlighet att frivilligt tillämpa beskattning enligt den s.k. virksomhedsordningen i stället för beskattning enligt generella regler. Möjligheten finns för de flesta slags näringsverksamheter utom bl.a. rederiverksamhet. Virksomhedsordningen kan även tillämpas av delägare i handelsbolag etc. Om delägarantalet överstiger 10 krävs det att delägaren är aktiv.

Det är tillåtet att växla mellan den särskilda ordningen och beskattning enligt generella regler från år till år. Tillämpas virksomhedsordningen skall den tillämpas för alla näringsverksamheter som bedrivs av den skattskyldige eller dennes make.

För enskild näringsverksamhet beskattad enligt generella regler tas inkomstskatt ut med upp till 68 %. Avdragsvärdet för räntekostnader i näringsverksamheten liksom för privata ränteutgifter begränsas då till 52–58 %.

Ett av syftena med virksomhedsordningen är att inte begränsa avdragsvärdet för utgiftsräntor i näringsverksamheten utan att avdragsvärdet för privata ränteutgifter höjs. Ett annat syfte är att en investering i näringsverksamhet inte skall beskattas hårdare än en alternativ placering. Dessa syften tillgodoses normalt genom att den del av ett överskott som motsvarar en beräknad kapitalavkastning beskattas som kapitalinkomst.

Systemet möjliggör en utjämning i beskattningen mellan goda och dåliga år samt innebär att även enskilda näringsidkare kan expandera verksamheten utan att beskattas hårdare än aktiebolag. Detta åstadkoms genom att överskott som sparas beskattas provisoriskt med en lägre skattesats (38 % fr.o.m. år 1992 34% liksom bolagsskatten).

Virksomhedsordningen förutsätter en räkenskapsenlig uppdelning mellan näringsverksamheten och privatsfären. Bokföringslagens krav på räkenskaper måste vara uppfyllda. Dessutom förutsätts två nya konton, ett insatskonto och ett för sparade överskott. Vidare krävs att underlaget för kapitalavkastning fastställs.

Från överskott av näringsverksamheten bestämt enligt allmänna regler skiljs först ut en beräknad avkastning på det kapital som den skattskyldige investerat i verksamheten. Kapitalinkomsten beräknas genom att det skattemässiga nettot av näringsverksamhetens tillgångar och skulder minskat med sparade överskott (kapitalavkastningsunderlaget) multipliceras med en kapitalavkastningsfaktor. Denna skall motsvara ett slags genomsnittlig marknadsmässig ränta och uppgår till 9 % för år 1991.

I kapitalavkastningsunderlaget inräknas inte aktier, andelar eller vissa andra finansiella tillgångar. Tillgångar som används såväl privat som i

verksamheten kan normalt inte heller ingå. För fastigheter som används både i näringsverksamheten och som bostad sker en fördelning.

Kapitalavkastningen kan inte beräknas till negativt belopp och får inte heller överstiga årets skattepliktiga överskott.

Den del av överskottet som ryms inom den beräknade kapitalavkastningen beskattas som kapitalinkomst med 52–58 %. Resterande överskott som inte sparas i verksamheten beskattas som personlig inkomst med 52–68 %.

Den del av det ett överskott som inte tas ut beskattas med en provisorisk skatt (virksomhedsskatt) på 38 %. Skatteuttaget överensstämmer med bolagsskattesatsen. Sparat överskott — minskat med verksamhedsskatten — skall redovisas på det särskilda kontot för sparade överskott. Uttag för att betala verksamhedsskatten anses inte som uttag. Vid uttag av sparat överskott beskattas beloppet med tillägg för verksamhedsskatten som personlig inkomst. Virksomhedsskatten avräknas sedan från den slutliga slatten.

Virksomhedsordningen kräver inte att skulder som är hänförliga till pивatsfären men som redovisas i näringsverksamheten skiljs ut. En skuld minskar kapitalbeskattningsutrymmet och leder därigenom till ökad personbeskattning oavsett om skulden är privat eller hänförlig till näringsverksamheten. Denna självjusterande mekanism fungerar så länge det egna kapitalet inte är negativt. En ytterligare förutsättning är givetvis att låneräntan inte är högre än kapitalavkastningsfaktorn. Brister i den senare förutsättningen botas inte av systemet.

Vid negativt eget kapital anses ett belopp motsvarande det negativa sådant ha tagits ut som ett lån från verksamheten. Ett sådant lån är i och för sig tillåtet men skall föranleda att ett belopp motsvarande beräknad ränta på lånet läggs till överskottet av verksamheten och även reducera kapitalavkastningsdelen (räntekorrektion). Räntesatsen överensstämmer med kapitalavkastningsfaktorn.

Räntekorrektion skall även göras för lån från verksamheten under löpande år även när detta inte påverkat insatskontot, dvs. när under året uttagna belopp helt eller delvis täcks genom tillskott före årets slut.

Den skilda behandlingen av kapitalinkomst och personlig inkomst — tillson att uttag av tillskjutet belopp kan ske skattefritt — nödvändiggör tverdrordningsregler för uttag. Dessa innebär i huvudsak att uttag anses ha skett av i första hand årets överskott (kapitalinkomst eller personlig inkomst), i andra hand sparade överskott (inkl. verksamhedsskatt) samt slutligen tillskjutet kapital.

Underskott kan kvittas mot inkomst i och utanför verksamhedsordningen enligt följande ordning:

1. Personlig inkomst avseende sparat överskott.
2. Positiv kapitalinkomst (nettot). För gift skattskyldig makarnas gemensamma positiva kapitalinkomst.
3. Personlig inkomst. Underskott som inte kan utnyttjas dras av mot makt personliga inkomst.
4. Kvarstående underskott får sparas och utnyttjas mot framtida inkomst av näringsverksamheten under de följande fem åren. En förutsätt-

ning för sparande är att underskottet inte ryms i årets inkomst av näringsverksamheten eller i inkomst enligt punkterna 2 och 3.

Upphör den skattskyldige med verksamheten eller övergår han till beskattning enligt generella regler skall sparad överskott skattas av.

Vid överlåtelse av verksamheten får belopp på kontot för sparade överskott under vissa förutsättningar övertas av förvärvaren. Även vid ombildning till bolag finns möjlighet att skjuta upp beskattningen av sparade överskott.

Erfarenheterna av tillämpningen visar på behov av en del detaljusteringar och en översyn görs nu. I det arbetet ingår också att om möjligt genomföra vissa förenklingar. Vidare övervägs möjligheten att — vid sidan om verksamhetsordningen — införa en kapitalavkastningsmodell.

2.2 Norge

I Norge genomförs fr.o.m. inkomståret 1992 en genomgripande omläggning av främst närings- och kapitalbeskattningen och en anpassning av personbeskattningen.

2.2.1 Skatteunderlag och skattesatser

Det kommer att finnas två beskattningsunderlag nämligen *allminnerlig inntekt* och *personinntekt*.

Alla skattskyldiga — såväl fysiska som juridiska personer — kommer att beskattas för allminnerlig inntekt med en proportionell skattesats på 28 %. Fysiska personer skall dessutom betala trygdveavgift (socialavgift med skatteinslag) och toppskatt (bruttoskatt) på personinntekt (pensionsgrundande inkomst och pensionsinkomst). Avgift tas ut oavsett om personinntekten är förmånsgrundande eller inte.

Allminnerlig inntekt omfattar alla löneinkomster efter avdrag för intäkternas förvärvande, pensioner etc., nettot (positivt eller negativt) av näringsverksamheter, löpande kapitalavkastning och reavinster med avdrag för utgiftsräntor och reaförluster samt andra skattepliktiga intäkter och speciella avdrag t.ex. klassefradrag (grundavdrag) och minstefradrag (visst schablonavdrag). Underskott som inte kan utnyttjas får sparas i 10 år.

Personinntekt utgörs av arbetsinkomst i och utanför anställningsförhållande. Beträffande lönnsinntekt (tjänst) är det bruttoinkomsten som utgör underlag. Avdrag för intäkternas förvärvande medges alltså inte. För näringsverksamhet är det däremot nettointäkten rensad på kapitalintäkter och kapitalutgifter som utgör personinntekt.

Personinntekt beräknas för varje näringsverksamhet för sig. En negativ personinntekt får sparas och kan i princip endast dras av mot framtida positiv personinntekt av samma näringsverksamhet. Om det finns ett tillräckligt inbördes samband mellan skilda näringsverksamheter tillåts dock kvittning.

Trygdveavgift tas ut på *personinntekt* efter tre olika satser nämligen

med 7,8 % för lönnsinntekt samt för näringsverksamhet avseende jord- och skogsbruk samt fiske, med 10,7 % för annan näringsverksamhet samt med 3 % för pensioner.

Toppskatt, en statlig progressiv skatt på *personinntekt*, tas ut med 9,5 % i intervallet 195 000—225 000 kr. för skattskyldiga i klass 1 och i intervallet 235 000—250 000 kr. i klass 2. För belopp över 225 000 kr. i klass 1 resp. 250 000 kr. i klass 2 blir uttaget 13 %. Till klass 2 hänförs ensamstående med barn och gifta familjeförsörjare vars make saknar inkomst av betydelse. Övriga skattskyldiga hänförs till klass 1.

Maximal marginalsatt blir 48,8 % ($28 + 7,8 + 13$) på lönnsinntekt och 51,7 % ($28 + 10,7 + 13$) på annan näringsverksamhet än jordbruk etc.

2.2.2 Handelsbolag m.m.

Motsvarigheten till ett vanligt svenskt handelsbolag (ansvarlig selskap med obegränsat solidariskt ansvar) och ett svenskt kommanditbolag (kommandittselskap eller stille selskap) beskattas enligt *nuvarande regler* hos delägarna i förhållande till vars och ens andel i bolaget. Varje delägare får inom ramen för gällande regler själv bestämma storleken av de årliga avskrivningarna och de skattemässiga dispositionerna (*bruttometoden*).

En delägare i ett handels- eller kommanditbolag anses som ägare av en ideell andel av bolagets tillgångar och skulder. En försäljning av en andel anses som en avyttring av en ideell andel av bolagets samtliga tillgångar. Vinsten beräknas alltså inte på andelen som sådan utan fördelas på de enskilda tillgångarna.

I det nya systemet behålls delägarbeskattningen. Det skattemässiga resultatet skall dock som i Sverige beräknas för bolaget som sådant för att sedan fördelas på delägarna (*nettometoden*). Samma skall gälla också för delägare i ansvarlige selskaper med delat deltagaransvar (partselskap).

Vid den löpande beskattningen skall allminnerlig inntekt bestämmas för alla handelsbolag etc. Denna (positiv eller negativ) fördelas på delägarna och samordnas med deras övriga allminnerliga inntekt (=fulla kvittningsmöjligheter). I vissa fall skall även personinntekt bestämmas (avsnitt 2.2.3).

För *kommanditdelägare* införs en uttrycklig avdragsbegränsning för underskott (delvis kodifiering av praxis). Avdrag medges endast inom en avdragsram. Denna utgörs av kommanditdelägarrens andel i bolagets skattemässiga egna kapital (dvs. tillgångarnas skattemässiga värden minus skulder). Avdragsramen ökas med eventuellt ej inbetald del av det belopp kommanditdelägaren svarar för. Avdragsramen skall även justeras för eventuellt över- eller underpris i förhållande till det skattemässiga egna kapitalet vid förvärvet.

Vinst eller förlust vid avyttring av en andel i handelsbolag etc. skall fortsättningsvis beräknas för andelen som sådan med beskattning eller avdragsrätt i allminnerlig inntekt.

Vinsten (eller förlusten) är skillnaden mellan vederlaget och delägarrens andel av bolagets skattemässiga värden vid avyttringen efter justering för över- eller underpris vid förvärvet.

2.2.3 Klyvning

Med lägre beskattning av kapitalinkomster än av arbetsinkomster har det av neutralitetsskäl ansetts nödvändigt att klyva näringsinkomst i en kapitalavkastningsdel och en arbetsinkomstdel för att uppnå likabehandling av löntagare och näringsidkare.

Klyvningen skall ske med utgångspunkt i en källmodell och innebär en administrativ schablonmässig klyvning av näringsinkomst i en kapitalavkastningsdel och en arbetsinkomstdel (personinntektsdel).

Kapitalavkastningsdelen har ingen självständig betydelse utan fastställs endast som ett hjälpmedel för att få fram personinntekten.

Klyvningen skall omfatta aktiva egenföretagare och i vissa fall inkomster i fåmansaktiebolag (FÅAB) och handelsbolag m.fl. Personinntekt av näringsverksamhet föreslås maximalt kunna uppgå till för närvarande 1 455 500 Nkr. (41 x motsvarigheten till basbeloppet) per år. Om den skattskyldige har anställda får avdrag göras från personinntekten med ett belopp motsvarande 10 % av av totala direkta lönekostnader. Löneavdraget får dock inte minska personinntekten under ett gränobelopp om 145 % av lönen till den högst avlönade räknat på årsbasis. Varken i 10 %- eller 145 %-regeln medräknas lön till aktieägare i FÅAB.

Egenföretagare

Med utgångspunkt i nettot av varje självständig näringsverksamhet (förvärvskälla) beräknad enligt generella regler (allminnerlig inkomst), beräknas först en kapitalavkastningsdel. Skillnaden mellan näringsinkomsten — korregerad för faktiska kapitalintäkter och kapitalutgifter — och kapitalavkastningsdelen utgör personinntekten som alltså skall bli föremål för merbeskattning i form av trygdveavgift och toppskatt.

Kapitalavkastning består av två komponenter, dels faktisk kapitalavkastning såsom räntor och utdelningar på bankmedel och aktier etc., dels kapitalavkastning på realkapital och immateriella tillgångar.

Kapitalavkastningen på den senare gruppen bestäms genom en administrativ schablonmässig klyvning. Denna får man genom att multiplicera ett kapitalavkastningsunderlag med en viss procentsats.

Nettot av en näringsverksamhet rensas alltså först och främst på faktiska kapitalintäkter och kapitalutgifter. Kapitalintäkter dras ifrån och kapitalutgifter läggs till. Detta gäller såväl löpande avkastning som i förekommande fall reavinst/förlust på aktier samt andra fordringar än kundfordringar.

Reavinst/förlust på anläggningstillgångar som inte kan skrivas av på grund av att de inte är föremål för värdeminskning skall hållas utanför klyvningen. Eftersom de är skattepliktiga resp. avdragsgilla i allminnerlig inkomst innebär det att vinster dras ifrån medan förluster läggs till.

Även vinst eller förlust vid avyttring av avskrivningsbara anläggningstillgångar skall i princip hållas utanför klyvningen. I den utsträckning vederlaget minskat avskrivningsunderlaget skall det dock ingå (läggas till) i klyvningen. Att även reavinster/förluster på sådana tillgångar betraktas som kapitalavkastning (positiv eller negativ) är en följd av att värde-

minskningsavdragen (oftast avsevärt lägre än i Sverige) typiskt sett anses motsvara den verkliga värdeminskningen.

I kapitalavkastningsunderlaget inräknas

- a. Varaktiga (treårskrav) och betydande anläggningstillgångar (anskaffningsutgift minst 5 000 Nkr.),
- b. Förvärvat goodwill och andra förvärvade immateriella rättigheter,
- c. Lager,
- d. Kundfordringar

Annat finansiellt kapital än kundfordringar ingår inte i underlaget.

Utgångspunkten är att endast kapital som bidrar till näringsinkomsten skall ingå i underlaget. "Velferdstiltak" som väsentligen används utanför arbetstid (bl.a. segelbåtar och fritidsbostäder för anställda) ingår inte. Anläggningstillgångar som har ett oproportionellt högt värde får endast medräknas till ett belopp som kan anses normalt för verksamheten.

Kapitalavkastningsunderlaget värderas till medelvärde av in- och utgående skattemässiga restvärden. För icke avskrivningsbara tillgångar föreslås det högsta av anskaffnings- (inkl. förbättringar) och förmögenshetsvärdet.

Kapitalavkastningsfaktorn utgörs av den genomsnittliga räntan under beskattningsåret på femåriga statsobligationer med tillägg av sex procentenheter.

Ett underskott av näringsverksamhet eller en ränteutgift i näringsverksamhet ger alltså en avdragseffekt på 28 % (i allminnerlig inkomst).

Aktieägare i FÅAB

Klyvning skall även kunna göras beträffande aktiebolagsinkomster. Förutsättningen är att en eller flera aktieägare som är aktiva i bolaget äger minst två tredjedelar av aktierna. Klyvning skall också ske om en eller flera aktiva har rätt till minst två tredjedelar av resultatet. Aktier som ägs av närstående till en aktiv person anses ägda av denne själv. Även indirekta innehav beaktas.

Underlaget för klyvningen är bolagets *hela* skattepliktiga resultat och inte bara den del som belöper på de aktiva aktieägarna. Det saknar betydelse om överskott delas ut eller hålls kvar i bolaget.

Klyvningen sker för bolaget i enlighet med vad som skall gälla egenföretagare. Personinntekten fördelas sedan på de aktiva aktieägarna efter ägarandel eller alternativ fördelningsnyckel.

Den fördelade personinntekten (om den är positiv) läggs samman med aktieägarens övriga positiva personinntekter. Negativ personinntekt från bolaget kan bara kvittas mot framtida positiv personinntekt från bolaget. Kvittningsmöjlighet mot lönnsinntekt från bolaget eller annan personinntekt finns inte.

Passiva aktieägare beskattas bara för utdelningsinkomst som allminnerlig inkomst.

Bolaget skall inte betala arbetsgivaravgift och medges inte avdrag för personinntekten. Hos aktieägaren tas trygdveavgift ut med den högre procentsatsen (10,7 %) samt eventuell toppskatt. Aktiva aktieägare får

rätt till gottgörelse (refusion) från bolaget för den faktiskt erlagda skatten som belöper på den beräknade personinntekten i bolaget. För bolaget skall gottgörelsebeloppen bokföringsmässigt betraktas som en driftkostnad men skattemässigt inte medföra avdragsrätt. För aktieägarna är gottgörelsen inte skattepliktig.

För att *aktivitetskravet* skall vara uppfyllt krävs först och främst att bolaget bedriver näringsverksamhet. Detta är inte uppfyllt om bolaget bedriver endast passiv kapitalförvaltning. Dessutom krävs aktivitet av en eller flera ägare. Begränsade insatser tycks räcka.

Av taxeringstekniska skäl skall personinntekten i aktiebolag fastställas med ett års eftersläpning.

Handelsbolagsdelägare

Liksom beträffande aktiebolag skall personinntekt i vissa fall fastställas för inkomster i handelsbolag etc. Det gäller bolag med en eller flera aktiva delägare som sammanlagt äger minst två tredjedelar eller som har rätt till minst två tredjedelar av resultatet. Personinntekten fördelas endast på de aktiva delägarna. Reglerna för egenföretagare och FÅAB-delägare (inkl. reglerna om gottgörelse från bolaget) får motsvarande tillämpning. Någon eftersläpning i taxeringen som i fråga om FÅAB-delägare blir dock inte aktuell.

2.3 Finland

Genom den s.k. totalskattereformen åren 1988–1991 har inkomstbeskattningen reformerats. Skattebasen har breddats och skattesatserna sänkts. Reformen omfattar såväl person- som företagsbeskattningen. Riktlinjerna för ett fortsatt omfattande reformarbete har redovisats i regeringens program våren 1991. Tyngdpunkten ligger på kapital- och företagsbeskattningen. Målet är att samordna beskattningen av kapitalinkomster och revidera beskattningens struktur på samma sätt som i de övriga nordiska länderna. En sänkning av samfundsskattesatsen och en breddning av basen för företagsbeskattningen avviseras också. Avsikten är att en reform kan träda i kraft redan år 1993.

2.3.1 Skatteunderlag och skattesatser m.m.

Nettoinkomsten utgör underlag för inkomstbeskattningen. För fysiska personer gäller vissa avdragsbegränsningar för utgiftsräntor (jfr nedan). Inkomstberäkningen sker enligt i huvudsak nominalistiska principer. Det finns emellertid vissa lättnader i beskattningen av kapitalinkomster bl.a. för att beakta inflationen.

För fysiska personer utgör nettoinkomsten underlag för progressiv statlig inkomstskatt med högst 39 %. Tillsammans med kommunalskatt och folkpensions- och sjukförsäkringspremier uppgår det sammanlagda skatteuttaget till ca 60 %.

En indelning görs i *förvärvskällor*. Nettoinkomsten beräknas för varje förvärvskälla för sig. Vid den statlig beskattningen har förvärvskälleindelningen inte så stor betydelse. Huvudregeln är då att underskott i en förvärvskälla får kvittas mot överskott i en annan. För underskott av gårdsbruk (jordbruksfastighet) gäller vid statsbeskattningen en särskild begränsningsregel. Vid den kommunala beskattningen tillåts inte kvittning mellan skilda förvärvskällor.

All rörelseverksamhet som en skattskyldig bedriver utgör en förvärvskälla. Rörelse och "yrke" utgör skilda förvärvskällor. Fastigheter utgör skilda förvärvskällor om de inte drivs gemensamt. Annan fastighet (än gårdsbruksfastighet) ingår emellertid i rörelse- eller yrkesförvärvskällan om den till mer än hälften används för dess behov.

Till den del inkomst i personbolag beskattas hos delägarna anses inkomsten hänförlig till en särskild förvärvskälla (jfr avsnitt 2.3.2).

I reformarbetet torde en reform av förvärvskälleindelningen komma att övervägas.

Begränsningar i *avdragsrätten för räntor* har gällt vid personbeskattningen sedan år 1975. Genom totalskattereformen skärptes begränsningarna ytterligare. Reglerna är relativt komplicerade. Utgiftsräntor överstigande en s.k. självriskandel (1 100 FM år 1991) är avdragsgilla till 80 %. Härutöver gäller dock maximibelopp (24 000 FM för makar år 1991). Inom maximibeloppen gäller särskilda regler för andra räntor än bostadsräntor.

Begränsningarna gäller inte ränteutgifter som är hänförliga till näringsverksamhet. Detta innebär att det är förmånligt för enskilda näringsidkare och delägare i personbolag att hänföra privata utgiftsräntor till näringsverksamheten. De nuvarande ränteavdragsbegränsningarna bygger på att man måste utreda vad enskilda lån använts till.

2.3.2 Handelsbolag m.m.

Motsvarigheten till svenska handelsbolag utgörs av personbolag (öppna bolag och kommanditbolag). I handelsregistret registrerade rörelsedrivande personbolag beskattades före totalskattereformen som självständiga skattesubjekt men enligt den progressiva skatteskalen för fysiska personer. Genom totalskattereformen infördes en s.k. halveringsregel för dessa bolag. Hälften av bolagets inkomst beskattas hos bolaget enligt den progressiva skatteskalen och den andra hälften fördelas till beskattning hos delägarna.

I företagsbeskattningens nydaningskommissions betänkande (KB 1987:39) föreslogs att inkomster hos registrerade rörelsedrivande personbolag i fortsättningen skulle beskattas hos delägarna. Förslaget motiverades med internationell praxis och av önskemål om att förhindra oskäliga progressionslättnader genom lönebeskattning hos delägarna.

Ett genomförande av förslaget skulle innebära en hårdare beskattning av de flesta personbolag vilket visade sig politiskt svårt att förverkliga. Halveringsregeln utgjorde en kompromiss. Den tidigare progressionslättningen uppnås alltså. Även utan lönebetalningar till bolagsmännen delas bolagets inkomst upp.

Icke registrerade personbolag följer däremot den för sammanslutningar sedan år 1974 gällande huvudregeln om delägarbeskattning enligt netto-metoden.

Till sammanslutningar räknas inte bara personbolag utan även lösligare former av samverkan, t.ex. enkla bolag. Även i ett enkelt bolag tillämpas till skillnad från i Sverige nettometoden för delägarbeskattningen.

En sammanslutnings förlust fördelas inte skattemässigt på delägarna utan fastställs för sammanslutningen som sådan och kan dras av mot framtida intäkter i sammanslutningen under som regel en femårsperiod.

En övergång till delägarbeskattning av de registrerade personbolagen har sedan länge varit en central målsättning. Mot bakgrund av de nyaste reformplanerna framstår en övergång till delägarbeskattning inte lika självklar som tidigare.

John Agnew's paper, in the first issue of the journal, was a study of the effects of the 1960s on the American economy. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the second issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 1970s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the third issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 1980s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the fourth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 1990s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the fifth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2000s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the sixth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2010s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the seventh issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2020s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the eighth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2030s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the ninth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2040s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the tenth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2050s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the eleventh issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2060s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the twelfth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2070s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the thirteenth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2080s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the fourteenth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2090s. He argued that the decade was a period of economic recovery, with a rise in the rate of growth and a fall in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation. In the fifteenth issue, Agnew continued his study, looking at the effects of the 2100s. He argued that the decade was a period of economic stagnation, with a decline in the rate of growth and a rise in unemployment. He also pointed out that the government's policies of the time had contributed to this situation.

3 Statistiska uppgifter

I detta kapitel redovisas kortfattat vissa statistiska uppgifter som beskriver den kvantitativa betydelsen av de olika företagsformer som berörs av utredningens förslag.

I *tabellerna 3.1–2* återges vissa uppgifter hämtade från centrala företagsregistret¹ avseende antalet företag och anställda för några olika juridiska verksamhetsformer och med fördelning på *näringsgrenar* (tabell 3.1) och *storleksklasser* (tabell 3.2). Som en jämförelse har i tabellerna också medtagits uppgifter om antalet aktiebolag och anställda i dessa.

För fysiska personer (enskilda firmor) ingår inte företagaren själv i uppgifterna om antalet anställda i företag med 0 sysselsatta. Totalt antal sysselsatta i enskilda firmor uppgår därmed till 195 000.

Av tabell 3.1 framgår att de av fysiska personer ägda företagen framför allt finns inom jord- och skogsbruk samt inom varuhandel och hotellrörelse. Av tabell 3.2 framgår att för samma grupp ligger det helt dominerande antalet företag, liksom antalet anställda, i de mindre storleksklasserna. Av det totala antalet sysselsatta i enskilda firmor finns drygt 185 000 i företag med mindre än 5 anställda.

I *tabell 3.3* redovisas vissa inkomst- och antalsuppgifter från taxeringsstatistiken (taxeringsåret 1990) avseende summa inkomster från inkomstlagen jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet samt antalet inkomsttagare med inkomster i dessa inkomstslag. Ifrågavarande inkomstslag är de som direkt berörs av de föreslagna reglerna. För annan fastighet gäller dock att detta inkomstslag antalsmässigt domineras av egnahemsägare, även om inkomstslaget i inkomsttermer domineras av hyresfastigheter.

Summa inkomster	4 141	4 402
Antal inkomsttagare	123	1 210

Källa: SCB. De 30 504 9-91, s. 1-2.2

¹Uppgifterna avser antalet företag i oktober 1991. Antalet anställda – som bygger på kontrolluppgifter – avser förhållandena i december 1990 med viss uppdatering i maj 1991. För aktiva delägare i handelsbolag sker viss dubbelräkning, då de kan förekomma även bland fysiska personer. Rapportering om antalet företag bygger på momsredovisningen. I och med skattereformen har skett ett bortfall genom att enbart företag med omsättning överstigande 200 000 kr. finns med i registret. Bortfallet mellan 1990 och 1991 uppgick till ca 70 000 företag.

Tabell 3.1 Antal företag (FÖ) och anställda (AN) fördelade på näringsgren och juridisk form*

Näringsgren		Juridisk form				Totalt
		Fysisk person	Enkelt bolag	Handelsbolag	Aktiebolag	
Jordbruk- och skogsbruk	FÖ	59911	980	5383	5681	73695
	AN	7513	476	1207	20882	45054
Gruvor	FÖ	161	2	108	416	700
	AN	63	2	103	11213	11934
Industri	FÖ	10273	48	7493	25878	44293
	AN	2467	103	5966	761032	819326
El-, gas- vatten	FÖ	27	4	68	403	650
	AN	0	2	0	16399	25448
Byggnads- industri	FÖ	19655	94	6649	24280	51458
	AN	4124	41	2924	231040	247071
Varuhandel hotell- rörelse	FÖ	28416	58	26602	60882	117852
	AN	9397	48	146682	439402	518321
Samfärdsel post tel	FÖ	15138	39	3313	13233	32174
	AN	5475	7639	3840	127756	291782
Bank och försäkr.	FÖ	15437	472	14546	44280	88864
	AN	1771	181	4730	235792	331786
Offentlig- förvaltning	FÖ	17078	56	7836	15783	60828
	AN	5269	114	4541	118303	1393116
Totalt	FÖ	177419	2086	72527	195810	494802
	AN	36377	8644	38074	1963716	3687577

*Totalsumman överstiger delsumman då (a) ej alla juridiska former särredovisats och (b) vissa uppgifter saknas.

Tabell 3.2 Antal företag (FÖ) och anställda (AN) fördelade på storleksklass och juridisk form*

Storleksklass -sysselsatta		Juridisk form				Totalt
		Fysisk person	Enkelt bolag	Handels- bolag	Aktie- bolag	
0	FÖ	158692	1625	62168	63707	313301
	AN	0	0	0	0	0
1	FÖ	11438	292	4649	32825	56646
	AN	11438	292	4649	32825	56646
2-4	FÖ	6069	141	4061	49971	66133
	AN	15243	359	10524	135705	177697
5-9	FÖ	921	18	1091	23749	28331
	AN	5691	126	6857	154636	183987
10-19	FÖ	180	2	308	12888	14951
	AN	2233	29	4029	172361	199779
20-49	FÖ	41	5	125	7880	9114
	AN	1190	129	3603	235345	272273
50-99	FÖ	6	2	30	2454	2898
	AN	361	119	1998	168901	200226
100-199	FÖ	2	0	14	1190	1447
	AN	221	0	2008	164483	20012
200-499	FÖ	0	0	8	696	942
	AN	0	0	2727	212556	290741
500-	FÖ	0	1	2	417	848
	AN	0	7590	1680	686904	2106216
Totalt	FÖ	177419	2086	72527	195810	494802
	AN	36377	8644	38074	1963716	3687577

*Totalsumman överstiger delsumman då (a) ej alla juridiska former särredovisats och (b) vissa uppgifter saknas.

Tabell 3.3 Summa inkomster från vissa inkomstslag samt antalet inkomsttagare taxeringsåret 1990. Milj.kr. och tusental personer

Inkomstslag	Jordbruks- fastighet	Rörelse	Annan fastighet
Summa inkomster	6 161	17 989	4 482
Antal inkomsttagare	222	275	1 260

Källa: SCB, Be 20 SM 9101, tabellerna 2.1–2.2.

4 Enskilda näringsidkare

Näringsverksamhet kan bedrivas direkt av näringsidkaren under enskild firma eller genom förmedling av en juridisk person. Valet av verksamhetsform har civilrättsliga och skatterättsliga konsekvenser. De skattemässiga skillnaderna mellan verksamhetsformerna har kommit att accentueras genom skattereformen år 1990.

De skattemässiga skillnaderna mellan enskilt bedriven näringsverksamhet och verksamhet som bedrivs genom aktiebolag är i korthet följande. — Genom att enskild näringsverksamhet delas in i förvärvskällor begränsas möjligheten att kvitta överskott och underskott av olika verksamheter mot varandra. I ett aktiebolag utgör all verksamhet en och samma förvärvskälla.

— Avkastning på kapital som en aktieägare lånat ut till bolaget enkelbeskattas som kapitalinkomst. Avkastning på eget kapital i ett aktiebolag som delas ut beskattas enligt regler som innebär att beskattningen blir ett mellanting mellan enkel- och dubbelbeskattning. I fråga om enskild näringsverksamhet dubbelbeskattas all avkastning på det kapital som är hänförligt till verksamheten.

— I ett aktiebolag enkelbeskattas inkomst som återinvesteras i verksamheten. Någon möjlighet för en enskild näringsidkare att finansiera expansion av verksamheten med enkelbeskattade medel finns inte.

I utredningens uppdrag ingår att lämna förslag om hur de skattemässiga skillnaderna mellan olika verksamhetsformer kan utjämnas eller minskas. Av direktiven framgår att reglerna för beskattning av fåmansbolag och delägare i sådana bolag härvid skall vara normgivande. Normen kan preciseras till att avse det regelsystem som reglerar beskattningen av en inkomst som uppkommit i ett fåmansbolag med en ensam aktieägare som är anställd i bolaget (enmansaktiebolag).

I detta avsnitt lämnas förslag om hur beskattningen av enskilda näringsidkare kan närmas till vad som gäller för enmansaktiebolag och deras ägare.

4.1 Förvärvskällor m.m.

Enligt 18 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, gäller följande i fråga om enskilda näringsidkare. Skilda aktiva näringsverksamheter bildar en gemensam förvärvskälla. Varje passiv verksamhet bildar en egen förvärvskälla. Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv närings-

verksamhet om näringsidkaren i icke oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

I prop. 1989/90:110 anförs följande rörande gränsen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet (s. 646). Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning driver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.

I fråga om aktiebolag förekommer ingen indelning i förvärvskällor.

Tidigare har indelningen i förvärvskällor haft betydelse bl.a. för beskattningssorten och för vissa juridiska personers skattskyldighet. Vad gäller inkomstbeskattningen är skälet för förvärvskälleindelningen numera att underskott av en passiv verksamhet, t.ex. passiv fastighetsförvaltning, inte skall kunna kvittas mot inkomst av en annan verksamhet, t.ex. konsultverksamhet.

En näringsidkare som önskar erhålla möjlighet till kvittning i skattehänseende mellan olika verksamheter kan normalt åstadkomma detta genom att förlägga verksamheterna till ett enmansaktiebolag. Det är emellertid svårt att förstå varför kvittningsmöjligheten skall vara begränsad till näringsverksamhet som bedrivs i aktiebolagsform. Indelningen i förvärvskällor framstår som en diskriminering av enskilt bedriven näringsverksamhet i förhållande till näringsverksamhet som bedrivs genom aktiebolag.

Klassificeringen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse — utom för indelningen i förvärvskällor — även i fråga om sociala förmåner och egenavgifter.

Rätt till tilläggspension grundas således på, såvitt nu är aktuellt, inkomst av annat förvärvsarbete än anställning. Med inkomst av sådant annat förvärvsarbete avses enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL), såvitt nu har intresse, inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket. Den pensionsgrundande inkomsten fastställs av skattemyndigheten. Grunden för beräkning av tilläggspensionsavgift och därmed likställda egenavgifter utgörs av inkomst enligt 11 kap. 3 § AFL.

Den sjukpenninggrundande inkomsten är, såvitt nu är aktuellt, den årliga inkomst som en försäkrad kan antas komma att få tills vidare för eget arbete på annan grund än som arbetstagare. Inkomsten får inte beräknas högre än som motsvarar skälig avlönning för liknande arbete för annans räkning. Inkomsten fastställs av försäkringskassan.

Beräkningen av egenavgifter baseras på taxeringen till statlig inkomstskatt. Detta gäller för såväl tilläggspensionsavgift och därmed

likställda egenavgifter som sjukförsäkringsavgift och därmed likställda avgifter.

En enskild näringsidkare betalar särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket. Har han fyllt 65 år betalar han särskild löneskatt även på bl.a. inkomst som avses i 11 kap. 3 § AFL.

Med hänsyn till den betydelse indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har i socialförsäkringshänseende bör indelningen behållas. Om förvärvskällorna avskaffas kommer indelningen att hänföra sig till, inte förvärvskällor, utan hela näringsverksamheten. De uttalanden i prop. 1989/90:110 som redovisats i det föregående kan vara vägledande även i detta fall.

Om indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet omfattar totaliteten av den skattskyldiges aktiviteter som är att hänföra till näringsverksamhet får detta betydelse för den pensionsgrundande inkomsten på så sätt att inkomst eller underskott av en passiv delverksamhet som enligt gällande rätt utgör en särskild förvärvskälla kommer att påverka inkomsten av en aktiv näringsverksamhet. En liknande effekt uppkommer i avgiftshänseende.

Dessa effekter motverkas av utredningens förslag om positiv och negativ räntefördelning (avsnitt 4.3). Förslaget om positiv räntefördelning innebär att den del av inkomsten av en näringsverksamhet som motsvarar statslåneräntan minskad med två procentenheter multiplicerad med ett på visst sätt bestämt kapitalunderlag inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. Genom räntefördelningen kommer därmed avkastning av passiva verksamheter att endast i begränsad omfattning öka den pensionsgrundande inkomsten och underlaget för egenavgifterna. En motsvarande effekt vid negativ räntefördelning medför att underskott av passiv verksamhet som beror på att lånen överstiger de skattemässiga värdena på tillgångarna endast i begränsad omfattning minskar de nämnda posterna.

Med hänsyn till det anförda finner utredningen att ett avskaffande av indelningen i förvärvskällor inte medför några mer påtagliga olägenheter i socialförsäkringshänseende. Utredningen föreslår således att indelningen i förvärvskällor avskaffas och att indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet appliceras på hela näringsverksamheten. Förslaget innebär bl.a. att särbehandlingen av näringsverksamhet i utlandet i skatte-, förmåns- och avgiftshänseende upphör.

Förslaget föranleder ändringar i bl.a. 18 § KL, 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), 11 kap. 3 § AFL och 2 § SLF. Utöver dessa ändringar föranleder förslagen en mängd ändringar av formell eller närmast formell natur i KL, SIL och andra författningar. För att inte överskådligheten skall gå förlorad har sådana ändringar inte utförts i lagtexten.

Här skall även tas upp en annan fråga. Kapitalplaceringar i aktier och andra värdepapper hänförs inte till näringsverksamhet. Placerar en enskild näringsidkare överskottsmedel i värdepapper utgör detta

skattemässigt ett uttag från verksamheten. Utredningen har övervägt möjligheten att ge enskilda näringsidkare rätt att hänföra en placering i värdepapper till näringsverksamheten. Konsekvensen av att näringsidkaren väljer att göra detta skulle vara att värdet av placeringen ingår i survunderlaget och därmed i de övriga underlag som behandlas i detta betänkande (underlag för positiv och negativ räntefördelning samt takbelopp för expensionsmedel). Vidare skulle avkastning och reavinst beskattas som intäkt av näringsverksamhet.

I princip framgår av bokföringen om en anskaffning skett i verksamheten eller privat. Det är emellertid tveksamt om bokföringen skulle få rättsligt genomslag vid beskattningen i det aktuella hänseendet. Om så inte är fallet skulle näringsidkaren inte förrän vid deklarationstillfället behöva avgöra om värdepapper som anskaffats under beskattningsåret skall hänföras till näringsverksamheten eller privatsfären. En konsekvens av detta är att av värdepapper som förvärvats under beskattningsåret kan sådana som stigit i värde hänföras till inkomstslaget kapital och sådana som sjunkit i värde till näringsverksamheten. Detta skulle skapa ett olämpligt utrymme för skatteanpassning. Utredningen är därför inte beredd att föreslå den diskuterade valrätten.

4.2 Skuldallokering

Fördelningen av skulder mellan olika förvärvskällor hade ursprungligen betydelse främst för fördelningen av beskattningsunderlaget mellan olika kommuner. Betydelsen för de skattskyldiga var tämligen begränsad.

I det gällande skattesystemet har skuldfördelningen följande konsekvenser. Avdrag för ränta på en skuld som anses hänförlig till privatsfären görs i inkomstslaget kapital vilket får till effekt att skatten minskas med i princip 25 % (enligt förslagen i prop. 1991/92:60) av räntan. Anses skulden hänförlig till näringsverksamhet görs avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet. Den samlade effekten av avdraget blir då en minskning av egenavgifter och inkomstskatt med upp till ca 63 % av räntan vid 31 % kommunalskatt. En skuld som anses hänförlig till näringsverksamhet minskar kapitalunderlaget enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (survlagen) eller ökar underlaget för räntefördelning. Vidare minskar den basen för de så kallade lättnadsreglerna vid förmögenhetsbeskattningen samt arvs- och gävbekattningen.

I 44 § KL finns regler om fördelning av lånat kapital på olika förvärvskällor. Reglerna torde vara analogt tillämpliga vid bestämmande av kapitalunderlaget enligt survlagen, vilket har betydelse — utom i survhänseende — även vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL samt vid förmögenhets-, arvs- och gävbekattningen.

Reglerna utgår från en huvudregel om att fördelningen av det lånade kapitalet i första hand skall ske på grundval av utredning. Reglerna blir aktuella i det fallet att det inte går att utreda hur det lånade kapitalet fördelar sig. De föreskriver att i den situationen fördelningen skall ske på grundval av värdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna.

I fråga om lös egendom skall härvid normalt det bokförda värdet användas. Om tillgångarna i en förvärvskälla tagits upp "orimligt" lågt eller högt i jämförelse med tillgångarna i en annan förvärvskälla skall tillgångarnas värde beräknas till saluvärdet eller anskaffningsvärdet om det är lägre.

Beträffande fast egendom skall taxeringsvärdet användas.

För skattskyldig som inte haft ordnad bokföring skall fördelningen "i regel" ske på grundval av saluvärdena i de olika förvärvskällorna.

Om tillgångarna i en förvärvskälla är i stort sett desamma år från år och storleken av tillgångarna i en annan förvärvskälla växlar "är man ofta berättigad att antaga" att skulderna i den förra förvärvskällan är desamma över åren.

Vid tillämpning av huvudregeln torde tidsaspekten ha stor betydelse. Köper en näringsidkare först en segelbåt i samband med att han tar upp ett lån och senare en maskin i samband med att han tar ut besparingar från banken torde lånet vara att anse som hänförligt till privatsfären. Förfar han på motsatt sätt torde lånet vara att anse som hänförligt till näringsverksamheten.

Av exemplet framgår att huvudregeln kan verka på ett godtyckligt sätt och att den ger stort utrymme för skatteanpassning. Med hänsyn till den betydelse skuldfördelningen har i det gällande skattesystemet för beräkningen av skatten framstår därför regeln som inte längre godtagbar.

Det finns i princip två alternativ till huvudregeln. Det ena utgår från de subsidiära reglerna i 44 § KL. Fördelningen av skulder mellan näringsverksamheten och privatsfären skulle enligt detta alternativ ske på grundval av värdet av tillgångarna i näringsverksamheten och de privata tillgångarna (alternativ 1). Det andra alternativet är att näringsidkaren får fritt fördela skulderna mellan näringsverksamheten och privatsfären (alternativ 2).

En person som startar näringsverksamhet genom ett enmansaktiebolag eller som för över en befintlig verksamhet till ett sådant bolag kan fördela skulderna mellan bolaget och sig själv med endast de begränsningarna att han inte får låna medel från bolaget och att bolaget måste ha ett aktiekapital på minst 50 000 kr.

Neutralitetsskäl talar därför för alternativ 2. Härtill kommer att alternativ 1 skulle bli komplicerat och resurskrävande om tillräcklig precision skall erhållas. Alternativet skulle t.ex. göra det nödvändigt att värdera vissa privata tillgångar som inte tas upp som tillgångar vid förmögenhetstaxeringen såsom konstverk, frimärkssamlingar o.d. Det skulle också ge förmögenhetsvärderingen en betydelse den inte har i dag, särskilt i sådana fall när det är uppenbart att förmögenheten understiger det skattefria beloppet (800 000 kr. vid 1992 års taxering). I prop. 1991/92:60 föreslås att lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt successivt avvecklas för att helt tas bort fr.o.m. 1995 års taxering.

Utredningen föreslår att de gällande reglerna om skuldfördelning ersätts med alternativ 2.

Förslaget skall ses i samband med förslaget i avsnitt 4.3 om positiv och negativ räntefördelning. Det senare förslaget medför att inkomst av

enskild näringsverksamhet i princip beräknas som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas.

Förslaget föranleder ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL och att 44 § KL upphör att gälla.

4.3 Kapitalavkastning

Genom skattereformen år 1990 infördes begreppen förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Förvärvsinkomst utgörs av inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Inkomst av aktiv näringsverksamhet och inkomst av tjänst medför rätt till grundavdrag. Förvärvsinkomst beskattas kommunalt samt statligt i den mån den överstiger en skiktgräns som vid 1992 års taxering utgör 170 000 kr. (under skiktgränsen utgår skatt med 100 kr.). Skattesatsen för kommunalskatten är i genomsnitt ca 31 %. Statsskatten utgår efter 20 %. Kapitalinkomst medför inte rätt till grundavdrag och beskattas statligt efter 25 % (enligt förslagen i prop. 1991/92:60).

I enskild näringsverksamhet utgör all inkomst förvärvsinkomst. Ägare av enmansaktiebolag kan beskattas för såväl förvärvsinkomst som kapitalinkomst. Bl.a. denna skillnad medför att det föreligger väsentliga olikheter i skatte-, förmåns-, och avgiftshänseende mellan företagsformer-na. I utredningens uppdrag ingår att lämna förslag om hur dessa skillnader kan utjämnas. Härvid skall vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag i princip utgöra norm.

I det följande lämnas först en beskrivning av vad som gäller i fråga om skatter och avgifter på olika slag av inkomster för enmansaktiebolag (avsnitt 4.3.1) och enskild näringsverksamhet (avsnitt 4.3.2). Härefter redovisas överväganden och förslag avseende behandlingen av avkastning på eget kapital i enskild näringsverksamhet (avsnitt 4.3.3).

4.3.1 Enmansaktiebolag

På lön som en ägare till ett enmansaktiebolag tar ut från bolaget utgår arbetsgivaravgifter efter 34,83 % (avser förhållandet efter den 1 januari 1992 med hänsyn tagen till förslagen i prop. 1991/92:60 och 72). Har ägaren fyllt 65 år utgår i stället särskild löneskatt enligt SLF efter 21,85 % (procenttalet gäller ersättningar som utges efter utgången av år 1991 enligt förslagen i prop. 1991/92:60). Lön och arbetsgivaravgifter resp. särskild löneskatt är avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för bolaget.

Låt "grundinkomsten" beteckna inkomsten hos ett enmansaktiebolag före Annell-avdrag samt avdrag för lön till ägaren och för arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt avseende lönen. Grundinkomsten — eller mer exakt vad som återstår av den sedan arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt resp. bolagsskatt erlagts — kan tas ut av ägaren i form av lön eller utdelning.

Uttag i form av utdelning kan ske under räkenskapsåret efter räkenskapsåret för intjänandet eller under senare räkenskapsår. Det andra ledet i dubbelbeskattningen skjuts upp tills utdelning sker. Grundinkomsten kan således investeras i verksamheten med endast förstaledsbeskattning. Någon motsvarighet till denna möjlighet finns inte i fråga om enskild näringsverksamhet. Den bristande neutralitet mellan företagsformerna som detta innebär behandlas inte här utan först i ett senare avsnitt (avsnitt 4.4). I det nu föreliggande sammanhanget behandlas således endast det fallet att utdelningen tas ut så snart det kan ske.

Beskattningen i såväl lönefallet som utdelningsfallet sker i två led (ekonomisk dubbelbeskattning). I lönefallet utgörs det första ledet av arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt och det andra ledet av skatt på förvärvsinkomst. I utdelningsfallet utgörs det första ledet av bolagsskatt och det andra ledet av skatt på kapitalinkomst och i förekommande fall även skatt på förvärvsinkomst.

I *lönefallet* gäller mer preciserat följande.

Arbetsgivaravgifterna består av en del som utgör avgifter i egentlig mening, nämligen för förmåner enligt socialförsäkringslagstiftningen (sambandet mellan avgifter "i egentlig mening" och förmåner är inte absolut, men från det bortses här), och en del som utgör skatt. Med utgångspunkt i de bedömningar som ligger till grund för den särskilda löneskatten kan skattedelen uppskattas till ca 22 procentenheter (som nämnts utgår löneskatt enligt förslagen i prop. 1991/92:60 efter 21,85 %). Detta gäller i det skikt där avgifterna medför förmåner, dvs. på lönedelar som inte överstiger 7,5 basbelopp (241 500 kr. år 1991). I fråga om överskjutande lönedelar utgör avgifterna i deras helhet skatt.

Vid en diskussion av de sammanlagda effekterna av första och andra leden i dubbelbeskattningen är det ändamålsenligt att uttrycka förstaledsatsen som förhållandet mellan avgiften eller skatten och underlaget inkl. avgiften resp. skatten. Satsen för arbetsgivaravgifterna är då ca 26 % och satsen för den särskilda löneskatten och skattedelen i avgifter på lönedelar som inte överstiger 7,5 basbelopp ca 18 %.

Om arbetsgivaravgifter utgår och hänsyn tas till endast skattedelen av avgifterna resulterar första- och andraledsbeskattningen i följande sammanlagda skattesatser (från grundavdrag bortses).

Lön	Skattesats (%)	Komponenter
—170 000	43	$0,18 + 0,31 \cdot 0,82$
170 001—241 500	60	$0,18 + 0,51 \cdot 0,82$
241 501—	64	$0,26 + 0,51 \cdot 0,74$

Utgår särskild löneskatt (gäller i huvudsak arbetstagare som fyllt 65 år) blir resultatet detsamma med den skillnaden att skiktet med skattesats 64 % inte är aktuellt.

I *utdelningsfallet* gäller följande.

Vid beräkning av inkomsten hos bolaget — första ledet i dubbelbeskattningen — medges Annell-avdrag enligt lagen (1967:94) om avdrag

vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Annell-avdraget innebär att avdrag för aktieutdelning medges med högst 10 % av vad som inbetalats för aktierna under en period av 20 år från utgivandet. Avdragen får sammanlagt inte överstiga vad som inbetalats för aktierna. Ett tämligen komplicerat regelsystem hindrar att avdrag medges i icke åsyftade fall. På inkomsten efter eventuellt Annell-avdrag utgår bolagsskatt efter 30 %.

Vad gäller beskattningen hos ägaren — andra ledet i dubbelbeskattningen — är situationen olika beroende av om denne, allmänt uttryckt, arbetat i bolaget eller ej. I det senare fallet utgör utdelningen kapitalinkomst utan undantag. För det förra fallet finns särskilda regler i 3 § 12 mom. SIL.

Närmare bestämt är dessa regler tillämpliga om ägaren eller någon honom närstående varit verksam i bolaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. (En viss utvidgning och ett visst undantag från bestämmelsen föreligger som förbigås här.) Utgångspunkten för reglerna är att utdelning beskattas som kapitalinkomst. Reglerna innebär följande såvitt nu är aktuellt.

Överstiger utdelning på aktier i ett fåmansföretag ett jämförelsebelopp tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Jämförelsebeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter.

Understiger utdelningen ett år det högsta belopp som enligt det föregående får tas upp som intäkt av kapital ökas det belopp som senare får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs varje år till anskaffningskostnaden vid beräkningen av jämförelsebeloppet.

Reglerna gäller även i fråga om konvertibla skuldebrev, optioner m.m. I dessa fall begränsas dock tillägget till statslåneräntan till en procentenhet.

I princip borde grundinkomsten få behandlas som lön endast i den mån den motsvaras av en arbetsinsats hos ägaren. Frågan synes inte ha lösts i praxis. I praktiken torde lönebehandling godtas av myndigheterna om det inte föreligger ett uppenbart missförhållande mellan lönen och arbetsinsatsen. En helt passiv ägare torde inte ha rätt att behandla någon del av grundinkomsten som lön.

4.3.2 Enskild näringsverksamhet

Även inkomst av enskild näringsverksamhet dubbelbeskattas. I första ledet utgår egenavgifter vid aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt vid passiv verksamhet. Särskild löneskatt utgår även vid aktiv verksamhet om näringsidkaren fyllt 65 år. Satserna för egenavgifterna och löneskatten är 33,85 % resp. 21,85 % på ett underlag exkl. avgifterna eller skatten (avser förhållandet efter den 1 januari 1992 med hänsyn tagen till förslagen i prop. 1991/92:60). På ett underlag inkl. avgifterna eller skatten är satserna ca 25 % resp. ca 18 %.

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i icke oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Aktiva verksamheter bildar en gemensam förvärvskälla. Varje passiv verksamhet bildar en egen förvärvskälla. Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet. Enligt utredningens förslag i avsnitt 4.1 avskaffas indelningen i förvärvskällor. Hela verksamheten blir antingen aktiv eller passiv.

Egenavgifterna resp. löneskatten är avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamheten. På motsvarande sätt som i fråga om enmansaktiebolag kan skattedelen av egenavgifterna uppskattas till ca 18 procentenheter avseende ett underlag inkl. avgifterna. De sammanlagda skattesatserna överensstämmer med dem som angetts för lönefallet i avsnitt 4.3.1 med den skillnaden att skattesatsen 64 % ersätts av 63 %.

Är kapitalunderlaget enligt survlagen i en enskild näringsverksamhet negativt sker räntefördelning. Det innebär att ett belopp motsvarande statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret multiplicerat med det negativa underlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet och att ett avdrag som svarar mot intäkten får göras vid beräkning av inkomst av kapital.

4.3.3 Överväganden och förslag

4.3.3.1 Principen

En väsentlig skillnad mellan enskild näringsverksamhet och verksamhet som bedrivs genom enmansaktiebolag som inte framgår av det föregående men som följer av de olika civilrättsliga förutsättningarna är följande.

Ett aktiebolag måste ha ett aktiekapital på minst 50 000 kr. I övrigt kan bolaget arbeta med lånat kapital. Inget hindrar att kapital lånas från aktieägarna. En ägare till ett enmansaktiebolag kan således tillföra bolaget kapital genom att låna ut medel till bolaget. Bolaget har rätt till avdrag för ränta på ett sådant lån under förutsättning att räntan inte överstiger marknadsmässig ränta. Räntan på ett lån från ägaren enkelbeskattas således som kapitalinkomst hos denne.

I fråga om enskild näringsverksamhet föreligger inte någon motsvarande möjlighet att "låna ut" privat kapital till näringsverksamheten. En enskild näringsidkare kan således inte undvika att avkastning på kapital som han tillfört näringsverksamheten dubbelbeskattas.

Om rätt till Annell-avdrag föreligger behandlas avkastning på eget kapital i ett enmansaktiebolag som delas ut på ett sätt som närmar sig behandlingen av lånat kapital. Någon motsvarighet till utdelning på aktier finns inte i fråga om enskild näringsverksamhet.

Verksamhet som bedrivs i enskild näringsverksamhet är således såvitt nu är aktuellt missgynnad i förhållande till verksamhet som bedrivs i enmansaktiebolag genom att avkastning på eget kapital *dels* inte kan behandlas som ränta på ett "lån till näringsverksamheten från privat-sfären", *dels* inte kan behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av utdelning från ett enmansaktiebolag. Utredningens uppdrag innefattar att lämna förslag om hur beskattningen av enskild näringsverksamhet i

avseenden som dessa kan närmas beskattningen av verksamhet som bedrivs genom enmansaktiebolag.

En direkt överföring av vad som gäller för verksamhet som bedrivs genom enmansaktiebolag till enskild näringsverksamhet skulle närmast innebära följande.

Näringsidkaren får själv för skatteändamål klassificera det egna kapitalet i verksamheten som "skattemässigt eget" eller "skattemässigt främmande kapital". Minst 50 000 kr., motsvarande det lägsta tillåtna aktiekapitalet i ett aktiebolag, skall dock behandlas som skattemässigt eget kapital.

Vid beräkningen av inkomsten av näringsverksamheten medges en motsvarighet till Annell-avdrag på det skattemässiga egna kapitalet. Avkastningen enligt en schablonmässig beräkning av det skattemässiga egna kapitalet beskattas som kapitalinkomst. Vidare medges vid beräkning av inkomsten av näringsverksamheten avdrag för en schablonmässigt beräknad avkastning av det skattemässiga främmande kapitalet. Samma belopp beskattas som kapitalinkomst.

Vid förmögenhetsbeskattningen gäller enligt de s.k. lättnadsreglerna att nettotillgångar i enskild näringsverksamhet får tas upp till 30 % av värdet. En konsekvens av att det egna kapitalet klassificeras som skattemässigt eget kapital resp. skattemässigt främmande kapital borde vara att lättnadsreglerna är tillämpliga i det förra fallet men inte i det senare.

Huruvida behandling av det egna kapitalet som främmande kapital eller tillämpning av lättnadsreglerna är förmånligast skulle bero på omständigheterna i det enskilda fallet. Enligt förslagen i prop. 1991/1992:60 tillämpas lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt sista gången vid 1994 års taxering. En konsekvens härav är att det alltid blir fördelaktigare att klassificera det egna kapitalet som skattemässigt främmande kapital än som skattemässigt eget kapital.

Med hänsyn till det senast sagda och till att en ägare till ett enmansaktiebolag i normalfallet kan tillföra kapital som han disponerar till bolaget i form av ett lån bör enligt utredningens uppfattning det egna kapitalet obligatorisk behandlas som skattemässigt främmande kapital. I princip borde dock 50 000 kr. behandlas som skattemässigt eget kapital med hänsyn till att aktiekapitalet i ett aktiebolag måste uppgå till minst detta belopp. Den ekonomiska effekten av att behandla 50 000 kr. som skattemässigt eget kapital i stället för som skattemässigt främmande kapital är emellertid relativt begränsad (se *bil. 2*). Av enkelhetsskäl bör därför någon särbehandling av 50 000 kr. inte ske.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen så långt följande. Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för beräknad ränta på ett underlag som i princip utgörs av det egna kapitalet i verksamheten. Ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital.

Av förslaget om fri skuldallokering (avsnitt 4.2) följer att en enskild näringsidkare kan skapa ett kapitalunderskott i näringsverksamheten genom att hänföra lån dit. Av neutralitetsskäl bör räntor som är

hänförliga till ett kapitalunderskott dras av i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamheten. Så sker redan enligt gällande rätt genom räntefördelning (enligt förslagen i prop. 1991/92:60 skall räntefördelning inte ske vid 1992 eller 1993 års taxering). Detsamma bör således gälla även i ett reformerat system.

Även förslaget i det föregående innebär en form av räntefördelning, nämligen överföring av ränteintäkt från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Det kan vara lämpligt att benämna denna form av räntefördelning "positiv räntefördelning" och att fortsättningsvis benämna den redan gällande räntefördelningen "negativ räntefördelning".

Utredningen föreslår således att räntefördelning skall ske såväl vid positivt kapital (positiv räntefördelning) som vid negativt kapital (negativ räntefördelning).

Ett exempel illustrerar. Kapitalet i en näringsverksamhet är 100 och inkomsten före räntefördelning 15. Om räntesatsen för fördelning sätts till 10 % får avdrag i verksamheten göras med 10. Samma belopp beskattas i inkomstslaget kapital. Den skattepliktiga inkomsten av verksamhet blir 5. Antas kapitalet i stället vara minus 100 och inkomsten före räntefördelning vara minus 5 tas 10 upp som intäkt i verksamheten. Vid beräkning av inkomst av kapital får avdrag göras med samma belopp. Den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet blir 5 även i detta fall.

Bestämmelser om positiv och negativ räntefördelning bör tas in i en särskild lag om räntefördelning. I de närmast följande avsnitten lämnas förslag om fördelningsunderlaget och räntesatsen.

4.3.3.2 Fördelningsunderlaget

En lämplig utgångspunkt när det gäller att bestämma fördelningsunderlaget utgörs av kapitalunderlaget enligt survlagen. Enligt utredningens förslag (avsnitt 7) utgör kapitalunderlaget för fysiska personer skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten med följande justeringar.

Som tillgång räknas inte aktier m.m. som inte utgör omsättningstillgångar.

Som skuld räknas även

- en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen,
- belopp som har avsatts till ersättningsfond,
- kapitaltillskott under beskattningsåret.

Bl.a. inkomst- och förmögenhetsskatt samt egenavgifter räknas inte som tillgång eller skuld. Belopp som har avsatts till surv utgör inte en skuld och räknas inte heller som en sådan.

Tillgångarna värderas i princip till de värden som gäller vid beskattningen.

Fördelningsunderlaget bör utgöras av det fullbeskattade kapitalet. Avsättning till surv görs av obeskattade medel och bör således räknas av från kapitalunderlaget vid fastställande av fördelningsunderlaget.

I det följande (avsnitt 4.4) föreslår utredningen att en modell införs som gör det möjligt för en enskild näringsidkare att finansiera en expansion av verksamheten med lågbeskattade vinstmedel. Denna modell baseras på en post i deklarationen benämnd "expansionsmedel". Expansionsmedel måste motsvaras av eget kapital i näringsverksamheten. Den del av det egna kapitalet som motsvarar expansionsmedel har endast beskattats i ett led och är således inte fullbeskattad. Även expansionsmedel bör därför räknas av från kapitalunderlaget vid fastställande av fördelningsunderlaget.

Underskott av näringsverksamhet förs vidare i verksamheten och kan kvittas mot överskott ett senare beskattningsår. Underskott av litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet får dock i vissa fall dras av från intäkt av tjänst. Vidare får underskott av näringsverksamhet dras av från reavinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt och liknande som ingått i förvärvskällan. En konsekvens av utredningens förslag i avsnitt 6 om näringsfastigheter m.m. är att den senare bestämmelsen försvinner.

Anledning saknas att låta underskott för vilket avdrag inte medgetts inverka på räntefördelning. Ett belopp motsvarande sådant underskott bör således läggas till kapitalunderlaget vid fastställande av fördelningsunderlaget.

Från teoretisk synpunkt borde räntefördelningen grundas på fördelningsunderlaget dag för dag. Av praktiska skäl är man hänvisad till att grunda fördelningen på förhållandena vid ingången eller utgången av beskattningsåret. En fördelning grundad på förhållandena vid utgången av beskattningsåret är beräkningstekniskt problematisk (vid räntefördelningen tas hänsyn till survavsättning och ökning av expansionsmedel samtidigt som räntefördelningen har betydelse för dessa poster). Fördelningen bör därför grundas på förhållandena vid ingången av beskattningsåret.

Sammanfattningsvis bör således underlaget för räntefördelning utgöras av kapitalunderlaget ökat med underskott samt minskat med survavsättning och expansionsmedel, allt avseende det närmast föregående beskattningsåret.

I fråga om makar som tillsammans deltagit i näringsverksamhet bör fördelningsunderlaget delas upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

4.3.3.3 Räntesatsen

Räntefördelning syftar till att samma beskattningsresultat skall erhållas som om — vid positivt fördelningsunderlag — verksamheten lånat medel motsvarande underlaget av privatsfären eller — vid negativt underlag — privatsfären lånat av verksamheten. Räntesatsen för räntefördelning bör därför i princip utgöras av marknadsräntan.

Begreppet marknadsränta är oprecist eftersom riskinnehållet i olika lån varierar. Räntesatsen för räntefördelning måste bl.a. med hänsyn härtill bestämmas på grundval av någon schablon.

Räntesatsen i de gällande reglerna för räntefördelning utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret. I 3 § 12 mom. sista stycket SIL finns en regel som innebär att statslåneräntan vid den nämnda tidpunkten plus en procentenhet skall anses som marknadsränta för bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis. Samma räntesats gäller vid förmånsbeskattning av lågräntelån från arbetsgivare.

Det synes lämpligt att ta fasta på räntesatsen statslåneräntan plus en procentenhet. Denna räntesats kan utan korrigering användas vid negativ räntefördelning. Vid positiv räntefördelning måste hänsyn tas till att kapitalet i näringsverksamheten grundar rätt till avsättning till surv. Värdet av detta motiverar en reduktion av räntesatsen med tre procentenheter (se bil. 2).

Räntesatsen för räntefördelning bör således utgöras av, vid positiv räntefördelning statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret minus två procentenheter och vid negativ räntefördelning av statslåneräntan vid den nämnda tidpunkten plus en procentenhet.

4.3.3.4 Gränsbelopp m.m.

Av tillämpningsskäl bör räntefördelning inte ske i fall där den ekonomiska effekten är begränsad. En lämplig gräns kan ligga vid ett fördelningsunderlag av plus resp. minus 50 000 kr. Vid en räntesats för t.ex. positiv räntefördelning på 8 % motsvarar detta en fördelning av 4 000 kr. och en skatteeffekt på som mest ca 1 400 kr. Över- resp. understiger fördelningsunderlaget gränsbeloppet bör fördelningen grundas på hela underlaget.

Om utrymmet för positiv räntefördelning överstiger inkomsten före fördelning bör det överskjutande beloppet sparas för att utnyttjas ett senare beskattningsår. Föreligger senare ett negativt fördelningsbelopp bör kvittning ske mot detta. (Jfr avsnitt 4.3.3.5) Vid beräkning av utrymmet för positiv räntefördelning bör ackumulerade sparade belopp läggas till fördelningsunderlaget.

4.3.3.5 Förhållandet till den allmänna försäkringen

En principiell utgångspunkt för den allmänna försäkringen är att endast inkomst av eget arbete skall ligga till grund för förmåner och avgifter.

I fråga om beräkning av sjukpenninggrundande inkomst gäller att inkomst av arbete för egen räkning inte får beräknas högre än som motsvarar skäligen avlönad för liknande arbete för annans räkning. En konsekvens av bestämmelsen är att avkastning på ett i egen verksamhet investerat kapital typiskt sett inte ingår i den sjukpenninggrundande inkomsten.

Rätt till tilläggspension grundas såvitt nu har intresse på inkomst av aktiv näringsverksamhet. Detta innebär att avkastning på eget kapital i verksamheten ingår i den pensionsgrundande inkomsten. Detta avsteg från principen att endast arbetsinkomst skall beaktas motiverades bl.a. med att kapitalavkastning kunde ingå i den lön som en huvuddelägare i

ett aktiebolag tog ut (prop. 1961:45 s. 222). Kapitalavkastning ingår även i underlaget för egenavgifter.

Normen för utredningens arbete är vad som gäller för enmansaktiebolag och ägare till sådana bolag. I den aktuella frågan leder normen till att en enskild näringsidkare bör kunna avstå från att utnyttja utrymme för positiv räntefördelning varvid motsvarande belopp kommer att ingå i inkomsten av näringsverksamheten och därmed i den pensionsgrundande inkomsten och i underlaget för egenavgifterna. Icke utnyttjat utrymme bör få sparas.

4.4 Expansion med förstaledsbeskattade vinstmedel

En inkomst som uppkommit i ett enmansaktiebolag kan omedelbart tas ut av ägaren i form av lön eller utdelning. Den kan också fonderas i bolaget. En inkomst som fonderats kan senare tas ut genom utdelning eller utskiftning (inkomsten kan även tas ut som lön men det är oförmånligt). Beskattningen av inkomsten blir olika beroende på hur den behandlas i civilrättsligt hänseende.

Tas inkomsten ut som lön utgår i ett första led arbetsgivaravgifter hos bolaget. I ett andra led beskattas resterande belopp som förvärvsinkomst hos ägaren.

På en inkomst som tas ut i form av utdelning utgår i ett första led statlig inkomstskatt hos bolaget efter 30 %. I vissa fall har bolaget rätt till Annell-avdrag. I ett andra led beskattas det utdelade beloppet hos ägaren enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Utdelning som uppgår till högst ett belopp som motsvarar anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerad med en viss räntesats beskattas som kapitalinkomst. Räntesatsen utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg för fem procentenheter. Överskjutande utdelning beskattas som förvärvsinkomst.

Även på en inkomst som fonderas utgår i ett första led statlig inkomstskatt hos bolaget. Men hänsyn till att inkomst som fonderas grundar rätt till avsättning till surv kan skatten begränsas till 23,7 % av inkomsten. När inkomsten senare delas ut upplöses survavsättningen i förekommande fall och medges eventuellt Annell-avdrag. Vidare beskattas det utdelade beloppet hos ägaren på sätt nyss angetts.

Om inkomsten fonderas i bolaget skjuts således beskattningen hos ägaren upp tills utdelning sker. Detta innebär att verksamheten kan expandera med finansiering av vinstmedel som beskattats efter endast 23,7 %.

På en inkomst som uppkommit i en enskild näringsverksamhet utgår egenavgifter i ett första beskattningsled. I ett andra led beskattas den resterande delen av inkomsten som förvärvsinkomst. Någon möjlighet för en enskild näringsidkare att finansiera en expansion av verksamheten med lågbeskattade vinstmedel finns inte. Enligt utredningens uppfattning bör av neutralitetsskäl en möjlighet till expansion på aktiebolagsvillkor skapas om det kan ske utan att företagsbeskattningen kompliceras i alltför hög grad.

I tidigare utredningsarbete har man sökt åstadkomma en möjlighet till expansion med lågbeskattade vinstmedel genom konstruktioner (statketmetod, särskild redovisningsmetod) som innebär att vid beskattningen simuleras att enskild näringsverksamhet bedrivs genom en juridisk person. I dessa konstruktioner styrs beskattningen av uttag från näringsverksamheten.

Någon civilrättslig gräns mellan näringsverksamheten och privatsfären motsvarande den mellan ett enmansaktiebolag och ägaren finns inte. Den gräns som finns grundas på redovisningen. I praktiken torde många enskilda näringsidkare inte göra en skarp åtskillnad mellan näringsverksamheten och privatsfären. Utredningen anser därför att det är bättre att den styrande faktorn i en modell som tillåter expansion med lågbeskattade vinstmedel utgörs av en post i deklarationen än av uttagen.

Modellen gör det möjligt för en enskild näringsidkare att med motsvarande beskattning som i ett enmansaktiebolag återinvestera vinstmedel i verksamheten. Även beskattningen när vinstmedlen frigörs för konsumtion motsvarar vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag. Denna likformighet gäller inte endast under vissa förutsättningar utan generellt. Man kan säga att modellen och det regelsystem som gäller i fråga om enmansaktiebolag är funktionslikformiga i väsentliga hänseenden.

Enligt utredningens uppfattning är modellen förhållandevis enkel på regelplanet. Utredningen har vidare uppfattningen att modellen kan fungera praktiskt utan väsentliga svårigheter för de skattskyldiga och myndigheterna. Effekterna i fråga om pensionsgrundande inkomst och egenavgifter motsvarar vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag och ägare till sådana bolag. Till bilden hör också att de näringsidkare som inte har behov av att återinvestera vinstmedel i verksamheten inte berörs av modellen.

Utredningen föreslår att modellen med den utformning som framgår av det följande införs.

Modellen

Deklarationsposten i modellen, benämnd expansionsmedel, är som redan framgått enbart skattemässig och har således ingen motsvarighet i räkenskaperna.

Syftet med posten är att en ökning resp. en minskning av expansionsmedel från närmast föregående taxering skall medföra en beskattning som motsvarar beskattningen hos ett enmansaktiebolag när vinstmedel fonderas resp. — med ett undantag — beskattningen hos ägaren när fonderade vinstmedel delas ut.

Undantaget avser följande. I avsnitt 4.3 föreslås att vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet avdrag skall medges för en schablonmässigt beräknad kapitalavkastning och att motsvarande belopp skall tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital (positiv räntefördelning). Förslaget innebär att kapitalinkomstbeskattningen redan är avklarad när minskningen av expansionsmedel sker. En minskning av expansionsmedel skall därför i dess helhet medföra förvärvsinkomstbeskattning.

Vid fondering av inkomst i ett enmansaktiebolag kvarstår i utdelningssituationen efter skatt hos bolaget (med beaktande av skatt på upplösning av eventuell avsättning till surv grundad på det fonderade beloppet) 70 % av inkomsten. Det är således denna andel av inkomsten som kan delas ut och bli föremål för beskattning hos ägaren. I utredningens modell skall därför 70 % av det belopp som grundar den särskilda beskattningen vid en ökning av expansionsmedel grunda den särskilda beskattningen vid en minskning av expansionsmedel.

Detta skulle i och för sig vara fallet om skattekonsekvensen av en ökning av expansionsmedel relaterades till den okvoterade ökningen och konsekvensen av en minskning till 70 % av minskningen. En nackdel med denna lösning är emellertid att storleken av expansionsmedel ger en missvisande bild av den faktiska situationen. De lågbeskattade vinstmedel som återinvesteras i verksamheten utgör nämligen endast 70 % av det belopp som varit föremål för den särskilda beskattningen vid ökningen av expansionsmedel (resterande 30 % åtgår till skatt). Utredningen föredrar därför en lösning där skattekonsekvensen av en ökning av expansionsmedel relateras till tio sjundedelar av ökningen och konsekvensen av en minskning till den okvoterade minskningen.

Modellen har med hänsyn till det anförda utformats enligt följande.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL medges avdrag med tio sjundedelar av en ökning av expansionsmedel. På samma belopp utgår den statliga inkomstkatten efter 30 % (beloppet beskattas således inte enligt reglerna för förvärvinkomst vilket skulle vara fallet utan särskild reglering). Beloppet grundar inte sociala förmåner eller egenavgifter.

En minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av tjänst. Minskningen grundar inte sociala förmåner eller egenavgifter.

Ett exempel illustrerar. Inkomsten av en enskild näringsverksamhet före avdrag för ökning av expansionsmedel (efter avdrag för avsättning till surv) är 100. Expansionsmedel ökas med 70. Efter avdrag med 100 ($10/7 \cdot 70$) utgör inkomsten av näringsverksamhet enligt KL noll. Motsvarande gäller i fråga om förvärvsinkomst enligt SIL. I stället utgår skatt enligt SIL på samma belopp med 30 ($0,3 \cdot 100$). En minskning av expansionsmedel till noll medför att 70 tas upp som intäkt av tjänst.

En ökning av expansionsmedel bör inte få medföra underskott. Ökning får därför ske med högst 70 % av inkomsten av näringsverksamheten enligt taxeringen till statlig inkomstskatt.

Det högsta tillåtna expansionsmedelsbeloppet bör kopplas till det egna kapitalet i näringsverksamheten på ett sådant sätt att ett belopp motsvarande expansionsmedel inte är tillgängligt för näringsidkarens privata ändamål. Detta syfte uppnås genom att expansionsmedel får uppgå till högst kapitalunderlaget enligt survlagen i dess lydelse enligt utredningens förslag (avsnitt 7) ökat med underskott under beskattningsåret och minskat med belopp som har avsatts till surv (takbeloppet).

Expansionsmedel får således inte ökas så att takbeloppet överskrids. Kommer på grund av en minskning av takbeloppet expansionsmedel att överstiga detta skall expansionsmedel minskas med det överskjutande beloppet. Detta skall tas upp som intäkt av tjänst.

Upphör en näringsidkare med verksamheten tas befintliga expensionsmedel i princip upp till beskattning som intäkt av tjänst.

För att inlåsnings effekter skall undvikas i möjligaste mån bör expensionsmedel få övertas av förvärvaren vid gåva av samtliga reallgångar i verksamheten till en fysisk person. Denna möjlighet bör finnas även vid arv och testamente. Vidare bör beskattningen av expensionsmedel kunna skjutas upp vid byte av företagsform. Den närmare utformningen av modellen i dessa hänseenden framgår av 9 § i utredningens förslag till lag om expensionsmedel och i kommentaren till paragrafen (avsnitt 11.2). I kommentaren förklaras också varför expensionsmedel inte bör får övertas vid *avyttring* av en näringsverksamhet.

Intäkt av tjänst som har sin grund i minskning av expensionsmedel till följd av upphörande med näringsverksamhet bör räknas som ackumulerad inkomst om expensionsmedlen hänför sig till minst två beskattningsår.

Den föreslagna modellen bör tas in i en särskild lag om expensionsmedel. Förslaget föranleder ändringar i 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, 3 kap. 2 § och 11 kap. 3 och 4 §§ AFL, 2 § SLF samt lagen om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

4.5 Ett exempel

I detta avsnitt presenteras ett räkneexempel som illustrerar de föreslagna reglerna om positiv räntefördelning och möjlighet till expansion med enkelbeskattade medel.

För det aktuella beskattningsåret antas inkomsten *efter* avskrivningar och räntor men *före* avsättning till K-surv och ökning av expensionsmedel uppgå till 600 000 kr. Vid utgången av närmast föregående beskattningsår uppgick kapitalunderlaget till 1 000 000 kr., survsättning till 300 000 kr. och expensionsmedel till 400 000 kr.

Underlaget för positiv räntefördelning — *fördelningsunderlaget* — utgörs av det ingående kapitalunderlaget minskat med ingående survavsättning och ingående expensionsmedel. Underlaget är således 300 000 kr. ($1\,000\,000 - 300\,000 - 400\,000$). Statslåneräntan vid november månads utgång föregående beskattningsår antas uppgå till 10 %. Detta ger en räntesats för positiv räntefördelning på 8 % (statslåneräntan minus två procentenheter). Maximalt utrymme för positiv räntefördelning blir därmed 24 000 kr. ($0,08 \cdot 300\,000$). Skatten på beloppet — som tas upp som intäkt av kapital — blir 6 000 kr. ($0,25 \cdot 24\,000$).

Om det kapitalinkomstbeskattade beloppet tas ut kvarstår i verksamheten 576 000 kr. av beskattningsårets inkomst (600 000 - 24 000). Avsättning till K-surv sker *före* ökning av expensionsmedel¹.

¹ Även ökning till L-surv sker före ökning av expensionsmedel, dock inte vad avser del som baseras på inkomst av näringsverksamhet (en motsvarighet till L-surv enligt gällande regler), där i stället avsättningen sker efter ökning av expensionsmedel sssssssse vidare avsnitt 7).

Som framgår av avsnitt 7 föreslår utredningen att reglerna för avsättning till K-surv görs enhetliga för enskilda näringsidkare och juridiska personer på så sätt att kapitalunderlaget utgörs av tillgångar minus skulder vid beskattningsårets utgång och att hänsyn inte tas till skatt i annan mening än att betalda skatter minskar nettotillgångarna. I detta exempel antas dock för enkelhets skull att gällande regler för juridiska personer tillämpas, vilket innebär att den del av survunderlaget som är hänförligt till årets inkomst utgör 70 % av denna inkomst². Maximal ökning av K-surv blir då 121 000 kr. ($0,3 \cdot 0,7 \cdot 576\,000$).

Efter survavsättning kvarstår 455 000 kr. ($576\,000 - 121\,000$). Ökning av expensionsmedel får ske med högst 70 % av 455 000 kr., dvs. 318 500 kr. 10/7-delar av detta belopp, dvs. 455 000 kr., undantas från egenavgifter och inkomstskatt och belastas i stället med statlig inkomstskatt efter 30 %, dvs. 136 500 kr.

Om företagaren väljer att öka expensionsmedel med endast t.ex. 70 000 kr. utgår statlig inkomstskatt efter 30 % på 100 000 kr. ($10/7 \cdot 70\,000$) och egenavgifter och "vanlig" inkomstskatt på 355 000 kr. ($455\,000 - 100\,000$).

I bil. 6 presenteras ett mer utförligt räkneexempel, som illustrerar företagarens kalkylsituation med hänsyn tagen till dennes behov av uttag för finansiering av privat konsumtion.

²Antagandet är i materiellt avseende förenligt med de föreslagna reglerna under förutsättning att schablonskatten motsvaras av preliminärskatt.

5 Handelsbolag

5.1 Fortsatt delägarbeskattning eller beskattning hos bolaget?

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.

Innan ett handelsbolag börjar sin verksamhet skall det ansöka om registrering i handelsregistret. Registrering är dock inte något villkor för att ett handelsbolag skall föreligga. Ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera delägare — kommanditdelägare — förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mer än han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Ett handelsbolag är en juridisk person. Trots detta svarar delägarna solidariskt för bolagets förbindelser.

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt. I stället beskattas inkomsten hos delägarna. I utredningens uppdrag ingår att ta ställning till om systemet med delägarbeskattning bör behållas eller om handelsbolag bör göras till skattesubjekt.

En framträdande aspekt i den tidigare diskussionen i denna fråga har varit att beskattning hos handelsbolaget kunde vara en metod att erhålla skattevillkor som är likvärdiga med dem för fåmansaktiebolag och ägare till sådana bolag. I avsnitt 4 har utredningen lämnat förslag som innebär att enskilda näringsidkare erhåller skattevillkor som i allt väsentligt är likvärdiga med dem för fåmansaktiebolag och ägare till sådana bolag. Som framgår av avsnitten 5.2—5.5 lämpar sig dessa förslag väl för att efter vissa anpassningar tillämpas även på delägare i handelsbolag. Den nämnda aspekten utgör därför i utredningens arbete inte ett motiv för att göra handelsbolag till skattesubjekt.

Frågan blir då om andra skäl talar för att handelsbolaget bör göras till skattesubjekt. Utredningen gör i detta hänseende följande bedömningar.

Det förhållandet att handelsbolaget i likhet med aktiebolaget är en juridisk person gör det naturligt att inkomstberäkningen sker på bolagsnivå och att andelarna kan avyttras med reavinstbeskattning. Den skillnad i förhållande till aktiebolaget som består i att vanliga delägare ansvarar (som nämnts har kommanditdelägare ett begränsat ansvar) för bolagets förbindelser gör det även naturligt att beskattningen av resultatet av verksamheten i handelsbolaget sker hos delägarna.

Genom ordningen med delägarbeskattning kan verksamheter startas och bedrivas i samverkan mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare eller

mellan intressenter tillhörande var och en av dessa kategorier med samma rätt till skattemässig resultatutjämning som en ensam intressent erhåller. Detta får anses viktigt från neutralitetssynpunkt.

Om handelsbolaget görs till skattesubjekt torde osäkerhet huruvida i det enskilda fallet ett handelsbolag föreligger eller ej inte kunna godtas. Av detta synes följa att handelsbolaget som skattesubjekt förutsätter att registreringen ges konstitutiv verkan (det kan givetvis finnas skäl som inte är skatterelaterade för en sådan reform), vilket i så fall innebär att näringsverksamhet kommer att kunna bedrivas i enkelt bolag. Detta är med vissa undantag inte möjligt i dag. Det kan knappast vara aktuellt att begränsa möjligheten till resultatutjämning i fråga om verksamhet i enkelt bolag. Med handelsbolaget som skattesubjekt skulle således det enkla bolaget — som civilrättsligt är mindre utvecklat än handelsbolaget — skattemässigt gynnas i förhållande till handelsbolaget. Detta kan inte vara lämpligt.

Slutligen kan nämnas att delägarbeskattning synes vara den vanliga metoden i andra länder.

Utredningens slutsats är att det föreligger goda skäl för att behålla delägarbeskattningen. Med hänsyn härtill och till den knappa tid som stått till förfogande har utredningen ansett det motiverat att inte utarbeta någon modell för handelsbolaget som skattesubjekt som skulle kunna ställas mot delägarbeskattningen.

Utredningen föreslår således att delägarbeskattningen behålls. I avsnitten 5.2—5.5 redovisar utredningen förslag om hur förslagen i avsnitt 4 kan anpassas för delägare i handelsbolag m.m.

Ytterligare en fråga skall tas upp i detta sammanhang. Enligt direktiven skall utredningen ta ställning till frågan om enmanshandelsbolag. Från skattemässig synpunkt har frågan om enmanshandelsbolag intresse om möjligheten att utanför sektorn av aktiebolag m.fl. juridiska personer erhålla en behandling vid beskattningen som är likvärdig med den för aktiebolag och aktieägare begränsas till handelsbolag och delägare i handelsbolag. Enligt utredningens förslag öppnas möjlighet för enskilda näringsidkare till sådan skattebehandling. Frågan om enmanshandelsbolag förlorar därmed sin aktualitet.

5.2 Förvärvskällor

För en delägare i ett handelsbolag som är fysisk person utgör hans andel av inkomsten i bolaget inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller således även i vad inkomsten är hänförlig till exempelvis utdelning eller vinst på kapitalplaceringsaktier. Fastighetsvinster beskattas dock i inkomstslaget kapital.

Vidare gäller i fråga om en delägare som är fysisk person att näringsverksamhet i ett handelsbolag delas in i förvärvskällor enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet med den skillnaden att även aktiva verksamheter bildar skilda förvärvskällor om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra. Inkomsten från bolaget och inkomst av

enskild näringsverksamhet som bedrivs av delägaren eller inkomst från ett annat handelsbolag hänförs till skilda förvärvskällor även om verksamheterna har naturlig anknytning till varandra.

Utredningen har i det föregående (avsnitt 4.1) föreslagit att indelningen i förvärvskällor avskaffas i fråga om enskilda näringsidkare. Anledning till annan bedömning i fråga om delägare i handelsbolag som är fysisk person förekommer inte såvitt gäller verksamhet inom ett bolag. Fråga uppkommer om vad som bör gälla när någon som bedriver enskild näringsverksamhet även är delägare i ett handelsbolag eller när någon är delägare i flera handelsbolag.

Är ett enmansaktiebolag delägare i ett handelsbolag bildar verksamheten i handelsbolaget och verksamhet som bedrivs direkt av enmansaktiebolaget en förvärvskälla hos aktiebolaget. Vinst vid en avyttring av andelen i handelsbolaget beskattas som intäkt av näringsverksamhet hos enmansaktiebolaget.

Neutralitetsskäl talar för att även enskilda näringsidkare bör kunna delta i verksamhet som bedrivs genom handelsbolag med rätt att vid beskattningen utjämna förlust i handelsbolaget mot vinst i den egna verksamheten och tvärtom. Som en motsvarighet till att en ägare till ett enmansaktiebolag kan välja att äga en andel i ett handelsbolag personligen bör vidare en enskild näringsidkare kunna välja att behandla en handelsbolagsandel som privat egendom. Tillräckliga skäl kan inte anses föreligga för att den som äger andelar i flera handelsbolag men som inte själv bedriver näringsverksamhet skall få utjämna vinster och förluster i bolagen mot varandra.

Utredningen föreslår följande reglering. Utgångsläget är att inkomst av all näringsverksamhet beräknas gemensamt. Som ett undantag härifrån beräknas andel av inkomst av näringsverksamhet från ett handelsbolag och annan inkomst av näringsverksamhet för sig om inte andelen utgör omsättningstillgång i enskild näringsverksamhet. En skattskyldig har dock rätt att underlåta att tillämpa undantagsregeln för det beskattningsår då han för första gången är skattskyldig både för inkomst av enskild näringsverksamhet och för andel av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av ett visst handelsbolag. Den ordning som den skattskyldige väljer för det första beskattningsåret — gemensam inkomstberäkning eller särberäkning — får inte frångås under senare beskattningsår. Har gemensam inkomstberäkning valts beskattas som en konsekvens härav reavinst vid avyttring av andelen som intäkt av näringsverksamhet.

Vinst vid avyttring av en andel i ett handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag skall enligt gällande rätt i likhet med vad som gäller i fråga om aktier m.m. tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Skäl att ändra denna ordning föreligger inte. Som en konsekvens av ordningen bör beräkningen av inkomsten av verksamheterna i bolagen ske gemensamt.

Gemensam beräkning av inkomst i ett handelsbolag och annan inkomst förekommer redan i gällande rätt, nämligen när t.ex. ett aktiebolag innehar en andel i ett handelsbolag. Detta har sin grund i att för juridiska personer utom dödsbon all inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

Det är inte helt klarlagt hur inkomstberäkningen skall gå till i ett sådant fall. Problemet ställs på sin spets när aktiebolaget och handelsbolaget har olika räkenskapsår. Antag att aktiebolaget har räkenskapsåret den 1 juli—den 30 juni och att handelsbolaget och övriga delägare i detta har kalenderåret som räkenskapsår. Två alternativ föreligger. Enligt det ena beräknas inkomsten i handelsbolaget såvitt gäller aktiebolaget (men inte övriga delägare) på grundval av aktiebolagets räkenskapsår. Det andra alternativet är att aktiebolagets andel av resultatet i handelsbolaget för ett visst kalenderår transformeras till en intäkt- eller kostnadspost för aktiebolaget för det räkenskapsår som omfattar utgången av det nämnda kalenderåret.

Det förra alternativet synes inte praktiskt möjligt med hänsyn till att det inte föreligger något årsbokslut för handelsbolaget att basera inkomstberäkningen på. Utredningen utgår därför från att det andra alternativet är det som gäller trots att alternativet innebär att intäkter och kostnader som faller utanför det beskattningsår för aktiebolaget som är hänförligt till en viss taxering kan påverka inkomsten vid samma taxering.

En sådan ordning kan i och för sig sägas vara en naturlig följd av den gemensamma inkomstberäkningen men innebär att beskattningen onödigtvis skjuts upp eller att avdrag för underskott senareläggs. Vidare kan delägarna i ett bolag taxeras vid skilda taxeringar.

Före skattereformen år 1990 gällde att rätt beskattningsår för handelsbolagsinkomst följde bolagets och inte delägarens räkenskapsår. En sådan ordning kan tillämpas även i ett system med gemensam inkomstberäkning. Enligt utredningens mening talar övervägande skäl för att inkomst av handelsbolag skall tas upp till beskattning vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattesubjekt. Om den skattskyldige inte skall taxeras för annan inkomst vid en viss taxering på grund av förlängning av räkenskapsår bör även handelsbolagsinkomsten tas upp vid den följande taxeringen.

I jämförelse med vad som enligt utredningens uppfattning är gällande rätt innebär förslaget en ändring endast i de fall delägaren och handelsbolaget har skilda räkenskapsår. I fråga om fysiska personer kan detta vara fallet endast i rena undantagsfall. Såväl fysiska personer som handelsbolag som har en fysisk person i delägarkretsen skall nämligen ha kalenderår som räkenskapsår. Avvikelse härifrån kräver dispens enligt 12 § bokföringslagen (1976:125).

Förslagen föranleder ändringar i 3 och 18 §§ samt i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

5.3 Kapitalavkastning

I fråga om enskilda näringsidkare föreslår utredningen (avsnitt 4.3) att räntefördelning skall ske vid såväl positivt kapital (positiv räntefördelning) som negativt kapital (negativ räntefördelning). Fördelningsbeloppet framkommer genom att en räntesats multipliceras med ett fördelnings-

underlag. Fördelningsunderlaget beräknas med hänsyn till förhållandena vid ingången av beskattningsåret och utgörs av kapitalunderlaget enligt survlagen ökat med underskott samt minskat med survavsättning och expansionsmedel. Räntesatsen utgörs vid positiv räntefördelning av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret minus två procentenheter och vid negativ räntefördelning av statslåneräntan vid den nämnda tidpunkten plus en procentenhet.

Räntefördelningen bör omfatta även sådan delägare i handelsbolag som är fysisk person eller dödsbo. Fördelningsunderlaget bör i detta fall utgöras av det i andelen nedlagda kapitalet eller närmare bestämt av det justerade ingångsvärdet enligt 28 § SIL vid ingången av beskattningsåret. För att vissa kringgåendeförfaranden skall hindras bör det justerade ingångsvärdet minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (i fråga om enskilda näringsidkare tas motsvarande hänsyn vid bestämmandet av kapitalunderlaget enligt survlagen) och med lån från bolaget till delägaren eller person som är närstående till delägaren på vilket inte utgår marknadsmässig ränta (motsvarande villkor är inte aktuellt i fråga om enskild näringsverksamhet eftersom fordringar av det aktuella slaget inte ingår i näringsverksamhet). Ingångsvärdet bör minskas fullt ut även om lånet löpt under endast en begränsad del av beskattningsåret.

Beträffande räntesatserna saknas anledning till annan bedömning än den som gjorts beträffande enskilda näringsidkare. I fråga om passiva kommanditdelägare gör sig dock särskilda hänsyn gällande, se avsnitt 5.5.2.

Vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall enligt 28 § SIL ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Positiv räntefördelning innebär att ett belopp får dras av vid beräkning av inkomsten i bolaget och att motsvarande belopp tas upp som intäkt av kapital. Beloppet är därmed fullbeskattat och skall kunna tas ut utan att ingångsvärdet sänks. För att möjliggöra detta bör ingångsvärdet ökas med ett positivt fördelningsbelopp. På motsvarande sätt bör det minskas med ett negativt fördelningsbelopp.

5.4 Expansionsmedel

Delägarna i ett handelsbolag kan bestå av såväl fysiska personer (och dödsbon) som aktiebolag och andra juridiska personer. I fråga om handelsbolag bör därför expansionsmedel knytas till delägare i bolaget som är fysisk person och inte till bolaget.

Förändringar av expansionsmedel får motsvarande effekt för en delägare i ett handelsbolag som för en enskild näringsidkare med utgångspunkt i delägarens andel av bolagets inkomst. T.ex. en ökning av

expansionsmedel medför således att delägaren får dra av tio sjundedelar av ökningen från sin andel av inkomsten vid taxeringen till kommunal inkomstskatt, att den statliga inkomstskatten på beloppet utgår efter 30 % och att underlagen för sociala förmåner och egenavgifter minskar med beloppet.

Vid beräkning av det justerade ingångsvärde som används i reavinsthänseende skall enligt 28 § SIL ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Eftersom det justerade ingångsvärdet avser fullbeskattat kapital bör ingångsvärdet även minskas med en ökning av expansionsmedel och ökas med en minskning av expansionsmedel.

Ett exempel illustrerar mekanismen. En andel i ett handelsbolag har anskaffats för 100. Den på andelen belöpande vinsten för ett beskattningsår är 10. Delägaren ökar expansionsmedel med 7 och tar ut 3 för att betala skatten på ökningen ($0,3 \cdot 10 / 7 \cdot 7$). Detta medför att det justerade ingångsvärdet förblir 100 ($10 - 7 - 3$).

För en enskild näringsidkare får expansionsmedel ökas med högst 70 % av inkomsten av verksamheten före avdrag för ökningen. För en delägare i ett handelsbolag bör samma begränsning knytas till hans andel av bolagets inkomst.

Expansionsmedel får för en enskild näringsidkare uppgå till högst kapitalunderlaget enligt survlagen justerat på visst sätt (takbeloppet). I fråga om delägare i handelsbolag bör motsvarande villkor vara att expansionsmedel inte får tas upp med så stort belopp att det justerade ingångsvärdet understiger det ursprungliga ingångsvärdet. Det justerade ingångsvärdet bör vid jämförelsen minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller delägaren närstående person på vilket inte utgår marknadsmässig ränta (jfr avsnitt 5.3).

Ett exempel illustrerar mekanismen.

År 1 anskaffas en andel för 100.

År 2 görs ett tillskott på 15.

År 3 erhålls en vinst på 5 som tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet och kvarhålls i bolaget.

År 4 görs ett uttag på 23.

År 5 erhålls en vinst på 7.

Det justerade ingångsvärdet vid ingången av år 5 utgör 97 ($100 + 15 + 5 - 23$). Om 3 av vinsten på 7 tas upp som intäkt av näringsverksamhet och kvarhålls i verksamheten ökar det justerade ingångsvärdet till 100. Av resterande 4 av vinsten kan 2,8 ($0,7 \cdot 4$) användas för ökning av expansionsmedel och 1,2 tas ut för att betala skatten på ökningen.

Skälet för att villkoret bör ges den angivna utformningen (hellre än att det justerade ingångsvärdet inte får vara negativt) är att annars medel motsvarande anskaffningskostnaden för andelen skulle kunna ersättas med förstaledsbeskattade medel och tas ut utan beskattning. Detta skulle avvika från vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag.

Upphör en skattskyldig att vara delägare i handelsbolag bör expensionsmedel beskattas i likhet med vad som gäller när en enskild näringsidkare upphör med verksamheten.

Expansionsmedel bör få övertas av förvärvaren vid avyttring eller gåva av andelen till en fysisk person och vid arv och testamente. Vidare bör beskattningen av expensionsmedel kunna skjutas upp vid byte av företagsform. Den närmare utformningen av modellen i dessa hänseenden framgår av 10 § förslaget till lag om expensionsmedel och kommentaren till paragrafen (avsnitt 11.2).

I likhet med vad som föreslås beträffande enskilda näringsidkare bör i fråga om delägare i handelsbolag intäkt på grund av minskning av expensionsmedel då förutsättningar inte längre föreligger för expensionsmedel kunna räknas som ackumulerad inkomst.

5.5 Särskilda frågor

5.5.1 Den skattemässiga inkomstfördelningen

I utredningens uppgift ingår att överväga frågan hur den skattemässiga inkomstfördelningen skall förhålla sig till den civilrättsliga.

Den grundläggande regeln för beskattning av inkomster i handelsbolag finns i 53 § 2 mom. KL. Där anges att inkomst hos handelsbolag hänförs till delägarnas inkomst med belopp som motsvarar deras andelar av bolagets inkomst. Delägaren beskattas för sin andel av bolagets inkomst oavsett om han tagit ut vinstmedlen från bolaget eller inte (punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL).

Att delägaren beskattas för sin andel av bolagets inkomst innebär att den civilrättsliga inkomstfördelningen i princip blir avgörande även skattemässigt.

Civilrättsligt gäller avtalsfrihet för vinst- och förlustfördelningen mellan delägarna. I lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL) finns dispositiva regler — dvs. regler som gäller i brist på avtal — för vinst- och förlustfördelningen. Enligt dessa har en bolagsman i ett vanligt handelsbolag för varje räkenskapsår rätt till *dels* ränta (diskontot plus två procentenheter) på den behållna insatsen vid räkenskapsårets början, *dels* skäligt arvode för sin förvaltning av bolaget. Vad som återstår utgör räkenskapsårets resultat. Detta resultat (positivt eller negativt) fördelas lika mellan bolagsmännen, dvs. efter huvudtalet.

För en kommanditdelägare gäller inte dessa regler. Finns inget avtal och kan bolagsmännen inte komma överens får domstol avgöra frågan efter vilken grund en kommanditdelägare skall ta del i vinst och förlust efter skälighet.

Enligt HBLs terminologi är alltså bolagets resultat vad som återstår sedan bolagsmännen tillgodoräknats ränta och arvode. Ett överskott kan efter det att vissa av delägarna tillgodoförts ränta och arvode förvandlas till en förlust som kan utgöra avdragsgillt underskott för andra delägare (RÅ 1968 Fi 945). Efter skattereformen kan ett sådant underskott

utnyttjas mot andra inkomster endast av aktiebolag m.fl. (jfr dock 33 § 3 mom. KL). Genom utredningens förslag (avsnitt 5.2) om möjlighet till gemensam beräkning av inkomst av enskild näringsverksamhet och inkomst avseende handelsbolag aktualiseras detta även för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag.

Delägarnas skilda intressen garanterar vanligen en kommersiellt motiverad fördelning. Normalt godtas därför vid taxeringen den inkomstfördelning delägarna gjort. Allmänt gäller dock att fördelningen kan frångås vid beskattningen om fördelningen innebär en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna (RÅ 1988 Not 291). Regeringsrätten har i åtskilliga fall underkänt inkomstfördelningen i familjeägda handelsbolag.

En kommanditdelägars ansvar gentemot tredje man är begränsat till insatsen eller till vad han utfäst sig att sätta in i bolaget. Detta har emellertid inte ansetts hindra att kommanditdelägaren får avdrag med större belopp (RÅ 1979 1:85). Efter skattereformen saknar frågan i princip betydelse för andra än aktiebolag m.fl. men aktualiseras genom utredningens förslag även för fysiska personer och dödsbon.

Särskilda regler (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL) finns beträffande inkomstfördelningen i fåmansägda handelsbolag. Reglerna som gäller inkomstfördelningen mellan makar och mellan föräldrar och barn innebär i huvudsak följande.

Är ena maken företagsledare och den andra medhjälpare beskattas den medhjälpare maken — oavsett om denne är delägare eller anställd — för marknadsmässig ersättning för utfört arbete och företagsledaren för eventuellt överskjutande belopp. Ersättning för arbete till en företagsledares eller makens barn under 16 år beskattas hos företagsledaren. Detsamma gäller ersättning till barn över 16 år till den del ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning. Make eller barn — oavsett ålder — som är delägare beskattas själva för skälig ersättning för sina kapitalinsatser i bolaget medan eventuell överskjutande ersättning beskattas hos företagsledaren. Enligt riksskatteverkets rekommendationer (RSV Dt 1991:15) kan skälig ränta på kapitalinsatsen i allmänhet bestämmas utifrån statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter.

Nuvarande regler innebär alltså att delägarnas inkomst- och förlustfördelning — i såväl familjeägda som andra handelsbolag — kan frångås skattemässigt om fördelningen innebär en obehörig överföring av inkomst eller förlust mellan delägarna. Någon särskild reglering i detta hänseende behövs därför inte.

I detta sammanhang kan för övrigt nämnas att en generell dispositiv regel om vinst- och förlustfördelning efter insatsens storlek — i stället för den gällande likabehandlingen efter huvudtal — avvisats i förarbetena till HBL liksom i förarbetena till dess föregångare, 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag (prop. 1979/80:143 s. 116, SOU 1978:67 s. 137 och Nial Om handelsbolag och enkla bolag, 1983, s. 155). Det framhölls härvid att en sådan regel skulle ge otillfredsställande resultat i bolag där vissa bolagsmän gjort insatser i pengar eller annan egendom medan någon eller några medverkar endast genom arbetsinsatser.

I ett hänseende är emellertid en särskild reglering påkallad. En kommanditdelägare intar på grund av det begränsade ansvaret en ställning som är näraliggande en aktieägars. Neutralitetsskäl talar därför för att kommanditdelägare inte bör få avdrag för underskott i bolaget förrän andelen avyttras. Detta resultat erhålls om delägarrens inkomst avseende bolaget beräknas för sig. För att motverka kringgående bör denna särregel gälla även vanliga delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare i bolaget.

Förslaget föranleder en bestämmelse i 18 § sista stycket KL och en ändring i 2 § 1 mom. SIL.

5.5.2 Passiva kommanditdelägare

En kommanditdelägare för vilken verksamheten i bolaget utgör passiv näringsverksamhet (passiv kommanditdelägare) intar en ställning i ekonomiskt hänseende som är näraliggande en kapitalplacerande aktieägars. För att inte kommanditbolag skall gynnas i förhållande till aktiebolag krävs med hänsyn härtill två särlösningar i förhållande till vad som föreslås för övriga delägare i handelsbolag.

Den ena särlösningen avser räntesatsen för positiv räntefördelning. Jämförelsenormen vid bestämmande av räntesatsen bör i fråga om passiva kommanditdelägare inte vara beskattningen av avkastning på kapital som en ägare till ett enmansaktiebolag lånat ut till bolaget utan beskattningen av utdelad avkastning på nyemitterat aktiekapital. På sådan avkastning medges Annell-avdrag. Avkastningen minus avdraget beskattas efter 30 % hos bolaget. Utdelat belopp beskattas som kapitalinkomst hos mottagaren.

Räntesatsen bör bestämmas så att nuvärdet av räntefördelningen motsvarar nuvärdet av Annell-avdragen. Utifrån vissa antaganden som förefaller långsiktigt rimliga skall med denna utgångspunkt räntesatsen bestämmas till statslåneräntan minus 5 procentenheter (se *bil. 3*). Utredningen föreslår således att räntesatsen för positiv räntefördelning för passiva kommanditdelägare bestäms enligt det anförda.

Förslaget kommer till uttryck i 3 § förslaget till lag om räntefördelning.

Den andra särlösningen gäller inkomst i ett kommanditbolag som belöper på en passiv kommanditdelägare i den mån inkomsten inte räntefördelas. Jämförelsenormen bör i detta fall vara utdelning i ett aktiebolag som inte medför rätt till Annell-avdrag. Inkomsten bör således dubbelbeskattas med skattesatsen 30 % i första ledet och 25 % i andra ledet. Detta resultat kan erhållas genom att i första ledet särskild löneskatt utgår efter 30 % och i andra ledet inkomsten efter avdrag för löneskatten tas upp som intäkt av kapital. Utredningen föreslår denna lösning. En konsekvens av lösningen är att en minskning av expensionsmedel bör tas upp som intäkt av kapital i stället för som intäkt av tjänst.

För att motverka kringgående bör det som enligt förslagen skall gälla för passiva kommanditdelägare gälla även vanliga delägare i handelsbolag

som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare i bolaget. Av samma skäl bör inkomsten beskattas i andra ledet som förvärvsinkomst om för den skattskyldige eller närstående till honom verksamheten i bolaget under något av de tio beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret utgjort aktiv näringsverksamhet.

Förslagen föranleder ändringar i 47 § KL, 3 § 1 mom. och 5 § SIL samt 2 § SLF. Se även 3 § andra stycket förslaget till lag om expansionsmedel.

5.5.3 En fråga rörande tillämpning av dubbelbeskattningsavtal

Förslagen i det föregående innebär bl.a. att en minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt av tjänst. Enligt 3 § förslaget till lag om expansionsmedel skall detta även gälla om personen är bosatt utomlands eller — om näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget är ett dödsbo — om detta är utländskt.

Enligt OECDs modell för dubbelbeskattningsavtal, som ligger till grund för flertalet av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder, beskattas vinst på grund av överlåtelse av tillgång som tillhör en kategori av egendom som bl.a. innehåller andelar i handelsbolag endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist (artikel 13).

Fråga har uppkommit om denna klausul hindrar att befintliga expansionsmedel tas upp som intäkt av tjänst vid en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag som görs av en i utlandet bosatt person (motsvarande i fråga om utländskt dödsbo). Närmare bestämt gäller frågan om expansionsmedlen kan komma att uppfattas som vinst på grund av överlåtelsen.

I kommentaren till den aktuella artikeln tas en liknande fråga upp med utgångspunkt i följande exempel. Ett företag i staten A har köpt en fastighet belägen i staten B. Företaget har bokfört avskrivningar i räkenskaperna i staten A. Om undantagandemetoden tillämpas följer av den aktuella artikeln att vinst på grund av en avyttring av fastigheten skall beskattas endast i staten B. I kommentaren anges följande (ej ordagrant citat). I den mån en bokföringsmässig inkomst uppkommer i staten A, vilken har sin grund i återföringen av de värdeminskningssavdrag som tidigare yrkats i staten A och som nedbringat den skattepliktiga inkomsten i staten A, kan denna stat inte vara förhindrad att beskatta sådan bokföringsmässig inkomst.

Enligt kommentaren behandlas således återvunna värdeminskningssavdrag inte som vinst på grund av avyttring av fastighet.

Beskattningen av expansionsmedlen som intäkt av tjänst innebär att en skattecredit som givits i den löpande verksamheten tas igen när andelen överläts. Enligt utredningens uppfattning finns det än mindre skäl att uppfatta expansionsmedlen som vinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag än att uppfatta återvunna värdeminskningssavdrag som vinst på grund av avyttring av fastighet. Utredningens slutsats är att risken för att klausulen i fråga skulle hindra att befintliga expansionsmedel tas upp som intäkt av tjänst i det diskuterade fallet är liten.

5.5.4 Tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL på andelar i handelsbolag

I 3 § 12 mom. SIL finns särskilda regler avseende utdelning på aktier i fåmansföretag och reavinst vid avyttring av sådana aktier. Reglerna innebär i huvudsak följande.

Överstiger utdelning på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av bestämmelsen får tas upp som intäkt av kapital ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Uppkommer reavinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Till dessa regler är knuten en regelapparat som syftar till att hindra skatteanpassning och kringgående.

Syftet med reglerna är att hindra att inkomst av eget arbete beskattas som kapitalinkomst i stället för som förvärvsinkomst.

I fråga om handelsbolag kan en avsättning till surv helt eller delvis motsvaras av arbetsinkomst. Vidare kan arbetsinkomst ha satts av till obeskattade reserver i form av överavskrivningar på inventarier och byggnader. Utredningens förslag om avskaffande av förvärvskällor medför samma möjligheter för delägare i handelsbolag att kvitta t.ex. konsultinkomster mot avskrivningar på byggnader som föreligger för fåmansföretag. Vidare får enligt utredningens förslag expensionsmedel — som motsvaras av förstaledsbeskattade tillgångar i bolaget — övertas av förvärvaren vid överlåtelse av andel i handelsbolag.

Det anförda leder till slutsatsen att reavinst vid avyttring av andel i fåmansägt handelsbolag bör behandlas på samma sätt som reavinst vid avyttring av aktie i fåmansföretag. Sparad utdelning motsvaras av sparade fördelningsbelopp vid positiv räntefördelning. Utredningen föreslår således att hälften av den del av en reavinst vid avyttring av andel i handelsbolag som överstiger sparade fördelningsbelopp skall tas upp som intäkt av tjänst.

Förslaget medför att 3 § 12 mom. SIL ändras så att vad som där sägs om reavinst vid avyttring av aktie i fåmansföretag i tillämpliga delar gäller även reavinst vid avyttring av andel i fåmansägt handelsbolag.

6 Näringsfastigheter m.m.

Före 1990 års skattereform reavinstbeskattades samtliga fastigheter i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (här bortses från omsättningsfastigheter). Vid vinstberäkningen fick anskaffningsvärdet räknas upp med hänsyn till inflation (ej för de första fyra innehavsåren).

Vid skattereformen gick inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet upp i inkomstslaget kapital. Beskattningen av fastighetsvinster hänfördes till detta inkomstslag varvid uppräknningen togs bort (för äldre innehav gäller särskilda övergångsregler). I fråga om näringsfastigheter gjordes också den ändringen att medgivna värdeminskningssavdrag återförs till beskattning i näringsverksamheten. Detsamma gäller avdrag för värdehöjande reparationer under beskattningåret för avyttringen och de fem närmast föregående beskattningsåren. Enligt en särskild schablonregel får vinsten beräknas till 90 % av vederlaget minskat med värdeminskningssavdrag m.m.

Skälet för att inte även den rena vinstbeskattningen fördes över till inkomstslaget näringsverksamhet var att man ansåg att det skulle medföra för stora inlåsnings effekter. För att inte den totala skattebelastningen på fastigheter skulle bli för låg höjdes den löpande beskattningen av avkastningen genom en regel om att endast 70 % av fastighetsvärdet får räknas in i kapitalunderlaget enligt survlagen.

Det har visat sig att den nämnda begränsningsregeln, särskilt i kombination med räntefördelning, i många fall skulle kunna leda till besvärande likviditetseffekter under löpande fastighetsinnehav. Utredningen föreslår därför att begränsningsregeln tas bort.

Med utgångspunkt i önskemålet om skattemässig neutralitet vid behandlingen av kostnader under innehavet och reavinst vid avyttring bör i princip en konsekvens av ett borttagande av begränsningsregeln vara att reavinst på grund av avyttring av fastighet tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

I fråga om fastighetsvinster som *återinvesteras* i verksamheten kan avsättning ske till surv och expansionsmedel ökas. Effekten av dessa åtgärder är att vinsten beskattas efter ca 23 %. Den enskilde näringsidkaren träffas således i återinvesteringsfallet av samma beskattning som ett aktiebolag, vilket är den avsedda konsekvensen av förslaget om expansionsmedel.

När vinsten *inte återinvesteras* i verksamheten är situationen en annan. Vinsten beskattas då efter sammanlagt upp till ca 63 % (i första ledet

egenavgifter på 25 % på underlag inkl. avgifterna, som i deras helhet utgör skatt på underlag exkl. avgifterna över 7,5 basbelopp, och i andra ledet inkomstskatt efter 30/51 %). Detta är systemenligt och enligt utredningens uppfattning rimligt när vinsten utgör en begränsad andel av vederlaget.

När vinsten utgör en mer betydande andel av vederlaget får emellertid ett så högt skatteuttag antas medföra besvärande inlåsnings effekter. Önskemålet om skattemässig neutralitet bör i dessa fall få delvis stå tillbaka för önskemålet om att begränsa inlåsningsen. Slutsatsen är att någon form av lättnad i reavinstbeskattningen bör införas för de fall då reavinsten är stor i förhållande till vederlaget. Närmare bestämt bör lättnaden vara så utformad att den ökar när vinstens andel av vederlaget ökar.

Om lättnaden ges genom att den rena vinsten även i fortsättningen tas upp som intäkt av kapital kommer lättnaden att medges oberoende av vinstens andel av vederlaget. Detta talar mot denna lösning. Vidare bör följande beaktas. Inom utredningen har gjorts en preliminär undersökning av de regeltekniska konsekvenserna av att flytta beskattningen av fastighetsvinster från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet. Undersökningen visar att en sådan åtgärd skulle medföra betydande förenklingar av regelsystemet.

Såväl materiella som regeltekniska skäl talar således för att fastighetsvinster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med någon anordning som lindrar beskattningen när vinstens andel av vederlaget är betydande och återinvestering inte sker.

Kravet att lättnaden skall sätta in först vid ett visst förhållande mellan reavinst och vederlag för att sedan relativt sett öka när det nämnda förhållandet ökar medför att lättnaden inte kan utformas på det enkla sättet att endast en viss andel av reavinsten tas upp till beskattning. Lättnadsregeln bör i stället utformas så att avdrag medges för en viss andel av reavinsten samtidigt som tillägg görs för en viss andel av vederlaget. Den principiella utformningen av lättnaden blir då ett avdrag som bestäms som $A \cdot RV - B \cdot V$, där RV och V betecknar reavinst resp. vederlag och A och B är vissa på särskilt sätt bestämda vikter.

Önskemålet om att begränsa inlåsningsen talar för att lättnaden utformas generöst. I motsatt riktning talar önskemålet om skattemässig neutralitet vid behandlingen av kostnader under innehavet och reavinst vid avyttring. I bil. 4 ges exempel på olika kalibreringar av avdraget (tabell 1). I bilagan redovisas vidare en undersökning av den totala skattebelastningen på näringsfastigheter enligt föreslagna regler, där förutom reavinstreglerna även reglerna för den löpande beskattningen beaktats. Jämförelse görs med en situation utan skatt och med gällande system. Även skatteleastningen på banksparande redovisas.

De resultat som redovisas i bil. 4 ger vid handen att en enligt utredningens uppfattning rimlig avvägning mellan de nyss nämnda motstående önskemålen erhålls om avdraget utformas som $0,67 \cdot RV - 0,17 \cdot V$. När hela vederlaget utgörs av reavinst begränsas då den sammanlagda skatte- och avgiftssatsen för personer med 51 % mar-

ginalskatt till ca 32 %. Någon lättnad erhålls inte när reavinsten understiger ca 25 % av vederlaget. Om fastigheten stiger i värde med 5 % per år och värdeminskningssavdrag på anskaffningskostnaden medges med 2,5 % per år motsvarar detta en innehavstid av ca 4 år.

Profilen av avdraget framgår närmare av *tabell 6.1*, där totala skatter och avgifter på reavinsten som andel av denna anges för olika innehavstider för en person med 51 % marginalskaft i inkomstskatten.

Tabell 6.1 Skatt som andel av reavinst vid olika innehavstider vid föreslagna och gällande regler. Egenavgift = 25 %. Marginalskaft = 51 %. Årlig värdestegring = 5 %. Årliga värdeminskningssavdrag = 2,5 % (40-årig fastighet). Procent.

	Innehavstid (år)				
	5	10	20	30	40
Förslag	55,1	40,8	34,1	32,3	31,6
Gällande	40,4	39,5	37,7	34,8	31,7

I förhållande till gällande regler ger alltså beskattningen av reavinst som intäkt av näringsverksamhet i kombination med den föreslagna avdragsregeln ett högre skatteuttag vid kortare fastighetsinnehav. Vid tio- och fyrtioåriga innehav ger de föreslagna reglerna ungefär samma skattebelastning som gällande regler. Vid tjugo- och trettioåriga innehav ger de föreslagna reglerna något lägre skattebelastning än gällande regler.

I *tabell 6.2* redovisas förändring i total skattebelastning på fastigheter enligt de föreslagna reglerna (med och utan lättnadsregeln) i förhållande till gällande regler för olika innehavstider utifrån antaganden som redovisas i *bil 4*. Vidare redovisas förändringar i reavinstbeskattningen. Redovisningen avser förändringar som procentuell andel av investeringsutgiften och bygger på nuvärdeberäkningar av samtliga skatteeffekter, såväl under innehavet som vid avyttringen.

Tabell 6.2 Förändring i total skattebelastning i förhållande till gällande regler (FGÄLL) samt förändring i reavinstbeskattningen (FREA) vid investeringar i fastigheter för olika innehavstider. Med och utan lättnad i reavinstbeskattningen. Olika finansieringsformer, egenfinansiering (E) och lånefinansiering (L). Kalkylränta = summa direktavkastning och årlig värdestegring (10%). Överskjutande löpande avkastning redovisas skattemässigt till hälften som ökning av expensionsmedel och till hälften som arbetsinkomst. Avskrivningar görs till hälften mot ökning av expensionsmedel och till hälften mot arbetsinkomst. Procentuell andel av investeringsutgift.

Innehavstid (år)	5		10		20		30		40	
	E	L	E	L	E	L	E	L	E	L
Lättnad										
FGÄLL	- 3,3	+ 0,7	- 11,5	- 4,1	- 17,7	- 7,1	- 18,7	- 7,0	- 18,3	- 6,7
FREA	+ 4,5	-----	+ 1,7	-----	+ 0,1	-----	+ 0,3	-----	+ 0,6	-----
Ej lättnad										
FGÄLL	- 1,2	+ 2,8	- 3,9	+ 3,5	+ 8,4	+ 2,3	- 11,5	+ 0,2	- 13,4	- 1,8
FREA	+ 6,6	-----	+ 9,3	-----	+ 9,4	-----	+ 7,5	-----	+ 5,5	-----

Av tabellen framgår att de föreslagna reglerna i fallet med lättnad ger en lägre total skattebelastning än vid gällande regler. Särskilt markerat

är detta för egenfinansierade fastighetsinvesteringar medan skattelättnaden vid lånefinansierade investeringar är mer begränsad. Vidare kan noteras att skärpningen i reavinstbeskattningen är förhållandevis begränsad. I frånvaro av en lättnadsregel skulle den totala skattebelastningen i nuvärdetermer som mest öka med drygt 9 procentenheter (för 20-åriga innehav).

Reduktionen i total skattebelastning beror på den lägre löpande beskattningen. Här är det framför allt möjligheten till positiv räntefördelning som har betydelse men även den borttagna 70-procentsregeln för survvärdering av fastigheter spelar en viss roll.

Som framgår av det föregående tar lättnadsregeln sikte på de fall då vederlaget för fastigheten inte återinvesteras i verksamheten. Typiskt sett är detta fallet när den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet, men avyttring utan återinvestering kan ske även i andra situationer. Med hänsyn härtill bör villkoret för tillämpning av lättnadsregeln vara att det utgående kapitalunderlaget enligt survlagen understiger det ingående kapitalunderlaget med minst fastighetens ingående värde i survhänseende. Något krav på att den skattskyldige redovisar negativt kapitalunderlag bör dock inte uppställas.

En delägare i ett handelsbolag vilket innehar fastigheter kan i princip avveckla det indirekta fastighetsinnehavet genom att avyttra andelen. Han befinner sig därmed i samma situation som en aktieägare i ett fastighetsförvaltande aktiebolag. Någon lättnad i reavinstbeskattningen för fastigheter som innehas av handelsbolag är därför inte påkallad.

Lättnaden för fastighetsvinster bör även omfatta bostadsrätter o.d. i näringsverksamhet.

7 Surv

Möjligheten att göra avsättning till surv tillkom genom skattereformen år 1990. För aktiebolag m.fl. juridiska personer (i fortsättningen nämns endast aktiebolag) beräknas avsättning till surv på antingen ett kapitalunderlag eller ett löneunderlag. Avdrag får göras med högst 30 resp. 15 % av underlaget. Fysiska personer och dödsbon (i fortsättningen nämns endast fysiska personer) får i en och samma förvärvskälla göra avsättning på antingen ett kapitalunderlag (K-surv) och ett inkomstunderlag (I-surv) eller ett löneunderlag (L-surv). Avdrag på inkomstunderlaget får göras med högst 20 % av underlaget. I fråga om kapitalunderlaget och löneunderlaget gäller samma procentsatser för högsta tillåtna avdrag som för aktiebolag.

Kapitalunderlaget för aktiebolag är skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder. Vid beräkning av underlaget anses beskattningsårets inkomstskatt schablonmässigt utgöra 30 % av den till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten efter vissa justeringar. Regler finns om vad som skall räknas som tillgång och skuld och om värderingen av tillgångarna.

Kapitalunderlaget för fysiska personer är skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan. Hänsyn till skatter m.m. som är relaterade till förvärvskällan (inkomst- och förmögenhetsskatt, egenavgifter m.m.) tas endast i den meningen att kapitalunderlaget minskar med uttag som näringsidkaren gör för att betala skatterna. Även i fråga om fysiska personer finns regler om vad som skall räknas som tillgång och skuld och om värderingen av tillgångarna.

Löneunderlaget utgörs för både aktiebolag och fysiska personer av summan av de belopp som under beskattningsåret erlagts som lön till arbetstagare i förvärvskällan.

Inkomstunderlaget, vilket som nämnts är aktuellt endast för fysiska personer, utgörs av den till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter vissa justeringar.

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till surv för bolaget. Avdraget beräknas med tillämpning av reglerna för juridiska personer om ingen del av bolagets inkomst beskattas hos en fysisk person. På motsvarande sätt beräknas avdraget enligt reglerna för fysiska personer om ingen del av inkomsten beskattas hos en juridisk person. Om inkomsten beskattas hos både fysiska och juridiska personer

begränsas avdraget till det lägsta av de maximala avdragen för fysiska och juridiska personer.

De oenhetliga reglerna för fysiska och juridiska personer har medfört att reglerna för handelsbolag har fått en komplicerad utformning. Utredningen har undersökt om det inte är möjligt att sammanjämka reglerna för fysiska och juridiska personer på ett sådant sätt att en enhetlig regeluppsättning kan utformas för handelsbolag.

Det avgörande problemet ligger i behandlingen av skatter. Som framgår av det föregående beräknas inkomstkatten för aktiebolag enligt en schablon medan i fråga om fysiska personer något explicit hänsynstagande till skatter inte sker. Fråga uppkommer om reglerna för aktiebolag eller reglerna för fysiska personer bör tas till utgångspunkt för enhetliga regler.

En schablonmässig beräkning av skattekostnaden för fysiska personer förutsätter att justering sker för faktiskt erlagda och återbetalda skatter (preliminär skatt, kvarstående skatt, överskjutande skatt). Detta i sin tur förutsätter att de näringsrelaterade skattebetalningarna kan skiljas från dem som hänför sig till privatekonomin. I detta hänseende föreligger stora praktiska svårigheter. Härtill kommer att de varierande skattesatserna gör det svårt att finna en adekvat schablon. Att låta reglerna för aktiebolag vara styrande för utformningen av enhetliga regler framstår därför inte som en framkomlig väg.

Alternativet — att låta reglerna för fysiska personer vara styrande — innebär att skattekostnaden för ett aktiebolag anses utgöras av faktiskt erlagda skatter. Några tekniska svårigheter synes inte vara förenade med detta alternativ. I *bil. 5* belyses de ekonomiska effekterna av en övergång till detta alternativ. Som framgår av bilagan blir periodiseringen av skattebetalningarna något annorlunda än enligt gällande regler. Effekten är dock begränsad och hänför sig framför allt till övergången. I fråga om inkomster av engångskaraktär, t.ex. reavinster, sker en begränsad omfördelning av skatteuttaget från beskattningsåret till det följande beskattningsåret. Utredningen anser att den begränsade omfördelning i tiden av skattebetalningarna som den diskuterade lösningen skulle medföra saknar nämnvärd betydelse.

Mot bakgrund av det anförda föreslår utredningen att kapitalunderlagen för aktiebolag och fysiska personer förenhetligas och att ett enhetligt underlag för handelsbolag införs. Av förenklingsskäl bör avdrag för avsättning till K-surv få göras endast om kapitalunderlaget överstiger 50 000 kr. Den närmare utformningen av förslaget framgår av förslaget till lag om ändring i survlagen och av kommentaren till lagförslaget.

Utredningens förslag innebär bl.a. att kapitalunderlaget för fysiska personer skall beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret. En konsekvens härav är att inkomsten under beskattningsåret — i den mån den finns kvar i verksamheten vid beskattningsårets utgång — kommer att ingå i kapitalunderlaget. Vid sådant förhållande förlorar I-surven sitt berättigande i nuvarande form.

Hänsyn bör emellertid tas till att den del av grundinkomsten (jfr avsnitt 4.3.1) i ett enmansaktiebolag som tas ut som lön ingår i löneunderlaget

för bolaget. För en enskild näringsidkare motsvarar inkomst av näringsverksamhet efter räntefördelning och ökning av expensionsmedel enmansaktiebolagsägarens löneuttag. Sådan inkomst bör därför medföra rätt till L-surv. Förslaget innebär att I-surven transformeras till L-surv.

Kapitalunderlaget har betydelse inte endast för rätten till avsättning till surv utan enligt utredningens förslag även därigenom att det för enskilda näringsidkare ligger till grund för räntefördelningen och begränsar rätten till expensionsmedel. Det är med hänsyn härtill viktigt att underlaget inte kan manipuleras genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför ett årsskifte och tas ut efter årsskiftet. För att detta skall hindras bör kapital som skjutits till under beskattningsåret inte få räknas in i kapitalunderlaget. Kapital som skjutits till vid påbörjandet av en verksamhet bör inte anses tillskjutet under beskattningsåret och således ingå i kapitalunderlaget.

8 Dödsbon

Dödsbon beskattas med något undantag enligt samma regler som fysiska personer. Detta gäller obetingat i fråga om dödsåret och de tre därpå följande beskattningsåren. För senare beskattningsår tillämpas bestämmelserna om handelsbolag om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kr. eller större skattepliktiga förmögenhet än 100 000 kr. Om särskilda skäl föreligger kan undantag härifrån medges.

Utredningens förslag om räntefördelning och expensionsmedel lämpar sig inte för handelsbolagsbeskattade dödsbon. Det vore därför önskvärt om denna kategori kunde avskaffas. Detta skulle även allmänt innebära en förenkling.

Reglerna om handelsbolagsbeskattning av dödsbon, som tillkom 1966, motiverades av att det tidigare — främst på grund av progressionen i skatteskalorna för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — kunde vara skattemässigt lönsamt att behålla dödsbon oskiftade.

Progressionen i inkomstbeskattningen är nu — efter skattereformen år 1990 — begränsad till att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten tas ut endast på den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns (170 000 kr. vid 1992 års taxering). Enligt förslagen i prop. 1991/92:60 upphör lagen om statlig förmögenhetsskatt att gälla vid utgången av år 1991 och helt att tillämpas vid 1995 års taxering.

Med hänsyn till de nya förutsättningarna kan handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon ersättas av en regel om att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten hos sådana dödsbon tas ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Med beaktande av bl.a. utredningens förslag om positiv räntefördelning, som innebär att normal kapitalavkastning beskattas som intäkt av kapital, kan förslaget inte anses medföra en oskäligen beskattning.

Utredningen föreslår en lösning enligt det anförda. Förslaget föranleder ändringar i 53 § 3 mom. KL och 10 § SIL och att punkt 4 av anvisningarna till 53 § KL upphör att gälla.

9 Makar

Har makar gemensamt deltagit i enskild näringsverksamhet gäller i huvudsak följande (anvisningarna till 52 § KL).

En make som har en ledande ställning i verksamheten anses ha bedrivit denna.

Har en av makarna bedrivit verksamheten men inte den andre beskattas den förre för inkomsten av verksamheten. Har den andre maken arbetat i verksamheten (medhjälpande make) får dock en del av inkomsten före avdrag för egenavgifter hänföras till denne make. Denna del får inte överstiga vad som kan anses utgöra marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Har den andre maken ägt del i förvärvskällan eller det i denna nedlagda kapitalet får även en del av inkomsten motsvarande skälig ränta hänföras till den andre maken.

Har makarna bedrivit verksamheten gemensamt skall inkomsten fördelas mellan makarna med hänsyn till arbetsinsatser och andra insatser.

I fråga om fämansägda handelsbolag finns liknande regler (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL).

Förslagen i det föregående påkallar ingen ändring av de nämnda reglerna. Underlaget för räntefördelning och takbeloppet för expansionsmedel bör fördelas mellan makar som gemensamt deltagit i enskild näringsverksamhet på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten. Några motsvarigheter till dessa regler i fråga om handelsbolag behövs inte.

10 Skogsavdrag m.m.

Vid beskattningen av skogsinkomster finns vissa olikformigheter i behandlingen av fysiska och juridiska personer. Det gäller skogsavdrag (punkt 9 av anvisningarna till 23 § KL) och möjligheten till uppskov med beskattningen av skogsintäkter enligt skogskontolagen (1954:142).

Bestämmelserna om skogsavdrag är väsentligt förmånligare för fysiska personer — och i vissa fall dödsbon — än för aktiebolag och andra juridiska personer. Möjligheten till uppskov med beskattning enligt skogskontolagen gäller för fysiska personer och andra dödsbon än sådana som beskattas som handelsbolag. För aktiebolag m.fl. juridiska personer finns inte någon möjlighet till uppskov.

På den tid som stått till förfogande har utredningen inte haft möjlighet att undersöka vilka konsekvenser utredningens förslag bör medföra för bestämmelserna om skogsavdrag och för skogskontolagen. En sådan undersökning bör göras vid beredningen av utredningens förslag.

11 Författningskommentar

För att inte överskådligheten skall gå förlorad har en mängd ändringar i KL, SIL och andra författningar av formell eller närmast formell natur inte utförts i lagförslaget. Vidare har lagändringar som föranleds av förslagen avseende fastigheter och bostadsrätter m.m. i avsnitt 6 — utöver ett förslag till ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL — inte utförts i lagförslaget.

11.1 Lagen om röntefördelning

Motiven finns i avsnitten 4.3, 5.3 och 5.5.2.

1 §

Lagen gäller även för utomlands bosatta personer som bedriver näringsverksamhet för vilken föreligger skattskyldighet här i riket. Detsamma gäller beträffande dödsbon efter personer som vid sitt frånfälle inte var bosatta eller stadigvarande vistades här i riket. Sådant dödsbo likställs enligt 16 § 2 mom. SIL med utländskt bolag.

4 §

Beräknas inkomst av enskild näringsverksamhet och inkomst avseende handelsbolag för sig (jfr 18 § KL) gäller föreskrifterna i lagen varje verksamhet för sig. Av detta följer att sparade fördelningsbelopp är knutna till den verksamhet i vilken sparandet skett.

5 §

Enligt *sista stycket* skall fördelningsunderlaget jämkas om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader. Bestämmelsen blir aktuell när en näringsverksamhet påbörjas eller avslutas och vid omläggning av räkenskapsår. Om fördelningsunderlaget uppgår till 3 milj.kr. och beskattningsåret omfattar fyra månader jämkas underlaget till 1 milj.kr. ($4/12 \times 3$). På motsvarande sätt jämkas ett underlag på 3 milj.kr. då beskattningsåret omfattar arton månader till 4,5 milj.kr. ($18/12 \times 3$).

Bestämmelsen skall tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod

än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överläts under bolagets löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig.

11.2 Lagen om expensionsmedel

Motiven finns i avsnitten 4.4 och 5.4.

1 §

Möjligheten för enskilda näringsidkare och handelsbolag till expansion med finansiering med lågbeskattade vinstmedel på villkor som är likvärdiga med dem för aktiebolag baseras på en post i deklarationen betecknad *expansionsmedel*. Beskattningen styrs av förändringar av denna post.

I *första stycket* ges fysiska personer och dödsbon som bedriver näringsverksamhet eller som är delägare i handelsbolag rätt att ta upp expensionsmedel. Även utomlands bosatta personer och utländska dödsbon får ta upp expensionsmedel om personen eller dödsboet i princip är skattskyldig här i riket för inkomst från den enskilt resp. av bolaget bedrivna verksamheten (inkomst behöver inte ha uppkommit det aktuella beskattningsåret). Här i riket bosatta personer och svenska dödsbon får ta upp expensionsmedel även i fråga om näringsverksamhet som bedrivs utomlands om i princip skattskyldighet här föreligger för inkomsten.

Ett handelsbolag i vilket en fysisk person innehar en andel kan inneha en andel i ett annat handelsbolag. Av första stycket 2 följer att expensionsmedel får tas upp endast för andelen i det överordnade bolaget.

Av den norm som lagen grundas på — de regler som gäller för beskattning av enmansaktiebolag och ägare till sådana bolag — följer att möjligheten till expansion med förstaledsbeskattade vinstmedel skall bedömas för varje beskattningsenhet för sig. Regler i detta avseende har tagits in i *andra stycket*.

3 §

Motiven till *andra stycket* finns i avsnitt 5.5.2.

8 §

Andraledsbeskattningen av expensionsmedel skall i princip utlösas när förutsättningarna enligt 1 § första stycket för expensionsmedel inte längre föreligger. I fråga om en enskild näringsidkare är detta fallet när näringsverksamheten upphör eller när skattskyldighet här i riket för inkomst av verksamheten inte längre föreligger. För en delägare i ett handelsbolag kan förutsättningarna enligt 1 § första stycket komma att brista t.ex. genom att andelen i bolaget avyttras. En föreskrift av den angivna innebörden har tagits in i paragrafen. I denna erinras vidare om att undantagsregler finns i 9 och 10 §§.

9 §

I paragrafen regleras i fråga om enskilda näringsidkare situationer när andraledsbeskattning inte skall ske.

Detta gäller till att börja med — *första stycket 1* — i den mån det vid det sista beskattningsåret föreligger underskott. Skälet härtill är att i motsvarande situation för ett aktiebolag de fonderade vinstmedlen tagits i anspråk varför utdelning och andraledsbeskattning av vinstmedlen inte aktualiseras.

I *första stycket 2* och *tredje stycket* regleras gåva, bodelning, arv och testamente avseende samtliga realtillgångar i verksamheten. På grund av att i dessa fall kontinuitet föreligger vid inkomstbeskattningen är det möjligt att låta förvärvaren överta expansionsmedel. Innebörden av övertagande är att andraledsbeskattningen inte utlöses genom överlåtelsen och att de överlåtna expansionsmedlen anses utgöra ingående expansionsmedel hos förvärvaren.

Det har inte varit möjligt att låta reglerna omfatta även avyttring eftersom resultatet då skulle skilja sig från vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag. Detta illustreras av följande exempel (i exemplet tillämpas en kapitalskattesats på 30 %). En näringsidkare har år 1 inkomster på 100. Expansionsmedel ökas med 70 vilket medför att de 100 beskattas med 30. Kvarvarande 70 investeras i en maskin. År 2 upphör verksamheten och avyttras maskinen för 50 med övertagande av expansionsmedel (parterna värderar skatteskulden på ca 35 till 20). Härvid erhålls en skattereduktion på grund av förlusten 20 på ca 4. Behållningen efter skatt blir 54 (50+4). Om i stället intjänandet och maskinförvärvet sker i ett aktiebolag och aktierna avyttras blir köpeskillingen 70 (=kapitalet i bolaget efter bolagsskatt 30 (från surv bortses); någon skatteskuld övertas inte i detta fall). Även reavinsten blir 70. Skatten blir 28 (0,4*70) och behållningen efter skatt 42 (70-28).

För att överföring av expansionsmedel skall vara möjlig i avyttringsfallen torde krävas en konstruktion som innebär att det fingeras att avyttringen avser, inte tillgångarna i verksamheten, utan ett "skal kring verksamheten" som utgör en fiktiv motsvarighet till aktier eller andel i handelsbolag. Utredningen har undersökt sådana alternativ men funnit att de blir alltför komplicerade.

I *första stycket 3* behandlas det fallet att samtliga realtillgångar i en enskild näringsverksamhet förs över till ett handelsbolag i vilket den skattskyldige innehar eller genom överlåtelsen kommer att inneha en andel. I ett sådant fall bör andraledsbeskattningen underlåtas om expansionsmedel för näringsverksamhet förs över till expansionsmedel för andelen i handelsbolaget och det justerade ingångsvärdet för andelen minskas — i förekommande fall till ett negativt belopp — med det överförda beloppet.

Ett exempel illustrerar. En näringsidkare har år 1 inkomster på 100. Expansionsmedel ökas med 70 vilket medför att de 100 beskattas med 30. Kvarvarande 70 investeras i en maskin. År 2 görs ett tillskott till ett handelsbolag med maskinen för ett avräkningsvärde av 70 med överfö-

ring av expensionsmedel för näringsverksamheten till expensionsmedel för andelen i bolaget. Vidare avyttras andelen i bolaget för 70 utan överföring av expensionsmedel till förvärvaren. Genom avyttringen utlöses andraledsbeskattningen av expensionsmedlen. Ingångsvärdet för andelen är primärt noll på grund av föreskriften i andra dels-satsen i andra meningen. Utlösningen av andraledsbeskattningen medför att ingångsvärdet ökas med 70 (11 §). Någon reavinst uppkommer därför inte. Totalt medför således förloppet första- och andraledsbeskattning av inkomsten på 100. Detta resultat överensstämmer med resultatet om inkomsten ursprungligen hade uppkommit i bolaget.

Första stycket 4 reglerar det fallet att samtliga realtillgångar i en näringsverksamhet förs över till ett aktiebolag i vilket den skattskyldige äger eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier. I ett sådant fall bör andraledsbeskattningen underlätas om expensionsmedlen omvandlas till enkelbeskattat kapital i bolaget. Förutsättningarna för att så skall ske är att den skattskyldige i samband med överföringen gör ett tillskott med det aktuella beloppet och att tillskottet inte höjer anskaffningsvärdet för aktierna. Stycket har utformats i enlighet härmed.

Ett exempel illustrerar. En näringsidkare har år 1 inkomster på 100. Expensionsmedel ökas med 70 vilket medför att de 100 beskattas med 30. Kvarvarande 70 investeras i en maskin. År 2 görs ett tillskott till ett aktiebolag med maskinen för att avräkningsvärde av 70 varvid näringsidkaren förklarar att han önskar att expensionsmedlen skall ersättas av enkelbeskattat kapital i bolaget. Vidare avyttras näringsidkarens aktier i bolaget för 70. Reavinsten är härvid 70 eftersom anskaffningsvärdet inte påverkas av tillskottet. Resultatet överensstämmer med resultatet om inkomsten ursprungligen hade uppkommit i bolaget.

Med "realtillgångar" avses andra tillgångar i näringsverksamhet än kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar.

I den mån ett underskott vid upphörande av verksamhet föranleder att expensionsmedel inte tas upp som intäkt är det inte motiverat att medge avdrag för underskottet enligt 3 § 13 mom. SIL. Bestämmelsen i *andra stycket* föranleds av detta.

10 §

I paragrafen regleras i fråga om delägare i handelsbolag situationer när andraledsbeskattning inte skall ske.

Första stycket 1 avser situationen vid upplösning av ett handelsbolag. Andraledsbeskattning skall då inte ske i den mån det föreligger ett skattemässigt underskott i bolaget som belöper på den skattskyldige.

Ett exempel illustrerar. Såvitt belöper på den skattskyldige har ett handelsbolag år 1 haft en inkomst på 100. Den skattskyldige har ökat expensionsmedel med 70. De 100 har således beskattats med 30. År 2 gör bolaget såvitt belöper på den skattskyldige en förlust på 70. Samma år upplöses bolaget. Någon andraledsbeskattning av expensionsmedel sker inte. Av 11 § följer att inkomsten på 100 inte ökat det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget. Upplösningen medför därför inte någon reaförlust.

I *första stycket 2* och *tredje stycket* regleras överlåtelse av en hel andel i handelsbolag. I motsatts till vad som gäller vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet föreligger inte något hinder mot att låta reglerna omfatta — utom gåva, bodelning, arv och testamente — även avyttring.

I *första stycket 3* behandlas det fallet en delägare i ett handelsbolag genom skifte vid upplösning av bolaget erhållit realtillgångar.

Ett exempel illustrerar. Såvitt belöper på den skattskyldige har ett handelsbolag år 1 haft en inkomst på 100. Den skattskyldige har ökat expansionsmedel med 70. Skatten, 30, har den skattskyldige finansierat genom uttag från bolaget. Kvarvarande 70 investeras i en maskin. År 2 upplöses bolaget varvid den skattskyldige erhåller maskinen (som alltså är värd 70) genom skifte. Den skattskyldige förklarar att han för över expansionsmedlen till expansionsmedel för näringsverksamhet. Andraledsbeskattningen av expansionsmedlen utlöses därför inte. Av 11 § följer att det justerade ingångsvärdet för andelen ökas med 70. Upplösningen av bolaget medför därför inte någon reavinst eller reaförlust. Sammantaget befinner sig den skattskyldige efter upplösningen i samma situation som om inkomsten på 100 och maskininvesteringen ursprungligen varit hänförliga till enskild näringsverksamhet.

Ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan utlösning av andraledsbeskattningen kan ske i två led genom att först handelsbolaget upplöses med tillämpning av 10 § första stycket 3 och därefter tillgångarna överläts till aktiebolaget med tillämpning av 9 § första stycket 4.

Beträffande *andra stycket*, se kommentaren till 9 § andra stycket.

11 §

Paragrafen har i huvudsak motiverats i avsnitt 7.4. Skälen för avfattningen är i övrigt följande.

En minskning av expansionsmedel för andel i handelsbolag som inte medför beskattning bör inte — med ett undantag — höja ingångsvärdet. Undantaget avser det fallet att en minskning av expansionsmedel inte medför beskattning vid upplösning av ett handelsbolag. Det föranleds av att expansionsmedlen då ligger kvar hos den skattskyldige i form av expansionsmedel för näringsverksamhet. En reavinstbeskattning skulle med hänsyn till detta innebära ett omotiverat extra beskattningsled.

11.3 Kommunalskattelagen (1928:370)

3 §

Lagtexten har förenklats bl.a. genom att nuvarande *andra stycket b* och nuvarande *tredje stycket* tagits bort. Kraven i de borttagna partierna för att icke bokföringsskyldiga skall få räkna ett brutet räkenskapsår som beskattningsår kommer i den nya lydelsen till uttryck genom ett krav i *andra stycket* på att föreskrifterna i 12 § bokföringslagen (1976:125) iakttagits. Någon motsvarighet till nuvarande *andra stycket b* har inte ansetts erforderlig. Dispensbestämmelsen i 12 § andra stycket bokförings-

lagen gäller endast för bokföringsskyldiga. Den nya lydelsen öppnar således inte någon möjlighet till brutet räkenskapsår genom dispens för icke bokföringsskyldiga.

Enligt det nya *tredje stycket* avgörs frågan om rätt beskattningsår för en delägars inkomst av handelsbolag med utgångspunkt i vad som gällt om handelsbolaget självt hade varit skattesubjekt (avsnitt 5.2). Handelsbolagsinkomsten hänförs till det beskattningsår som taxeras det år handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattesubjekt. Det har inte ansetts behövt att reglera frågan till vilket beskattningsår handelsbolagsinkomsten skall hänföras då delägaren skall taxeras för två beskattningsår vid samma taxering. I avsaknad av reglering torde den skattskyldige ha valrätt. Om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras ett visst år skall handelsbolagsinkomsten för delägaren hänföras till det förlängda året.

18 §

I avsnitten 4.1 och 5.2 föreslås att indelningen i förvärvskällor avskaffas. Detta kommer till uttryck genom att de nuvarande bestämmelserna i paragrafen har tagits bort. Konsekvensen är att inkomst av all näringsverksamhet beräknas gemensamt med de undantag som följer av de nya bestämmelserna i *första—tredje* styckena. Motiven för dessa finns i avsnitt 5.2.

Motiven för *sista stycket* finns i avsnitt 5.5.1.

47 §

Motiven för det nya stycket finns i avsnitt 5.5.2.

53 § 3 mom.

Ändringen motiveras i avsnitt 8.

Anvisningar

till 22 §

punkt 1

Punkterna 3 och 5 i tredje stycket har sin motsvarighet i det nuvarande innehållet i stycket. Punkt 4 motiveras i avsnitt 5.2. *Punkterna 1 och 2 samt fjärde och femte styckena* motiveras i avsnitt 6.

till 23 §

punkt 1

I avsnitt 4.3 föreslås att enskilda näringsidkare skall få fritt fördela sina skulder mellan näringsverksamheten och privatsfären. Detta kommer till uttryck genom ändringen i paragrafen och genom att 44 § upphör att gälla. Av 3 § 2 mom. första stycket SIL framgår att avdrag får göras i inkomstslaget kapital för ränteutgift som inte skall dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Övergångsbestämmelser

Av övergångsbestämmelserna följer att övergångspost inte skall fastställas vid 1993 års taxering.

11.4 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 1 mom.

I *första stycket* har hänvisningen till 18 § KL utom såvitt avser det nya sista stycket tagits bort i fråga om juridiska personer utom dödsbon. Av ändringen följer att inkomst av all näringsverksamhet beräknas gemensamt för juridiska personer utom dödsbon med det undantag som anges i 18 § sista stycket KL.

Av förenklingsskäl har den gällande regleringen i *fjärde stycket* för icke bokföringsskyldiga juridiska personer — huvudsakligen stiftelser och föreningar som inte är näringsidkare i bokföringslagens (1976:125) mening — ersatts av ett krav på att föreskrifterna i 12 § bokföringslagen iakttagits. Om så inte är fallet skall räkenskapsåret avse kalenderår.

Nuvarande femte stycket blir onödigt och har tagits bort.

3 § 1 mom.

Ändringen motiveras i avsnitt 5.5.2.

3 § 12 mom.

Ändringarna motiveras i avsnitt 5.5.4.

5 §

Motiven för det nya stycket finns i avsnitt 5.5.2.

10 §

Ändringen motiveras i avsnitt 8.

11.5 Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Motiven finns i avsnitt 7.

1 §

Andra stycket motsvarar med några redaktionella ändringar nuvarande 11 § första och andra styckena.

I *tredje stycket*, som motsvarar nuvarande andra stycket, har nuvarande andra meningen tagits bort. Skälet för detta är att handelsbolagsbeskattning av dödsbon försvinner enligt utredningens förslag i avsnitt 8. Även tredje meningen har tagits bort.

2 §

Ändringen föranleds av att I-surven försvinner enligt förslagen i avsnitt 7.

3–6 §§

Paragraferna har sin motsvarighet i nuvarande 3–5 §§ och 11 § tredje–femte styckena. I 3 § anges de grunder för beräkning av kapitalunderlaget som är gemensamma för de olika företagsformerna. 4–6 §§ innehåller de regler som är speciella för resp. aktiebolag m.fl., fysiska personer och dödsbon samt handelsbolag.

3 §

Enligt *första stycket* är kapitalunderlaget skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder med angivna justeringar. Detta innebär en ändring för fysiska personer och dödsbon för vilka enligt gällande regler kapitalunderlaget beräknas med hänsyn till förhållandena vid ingången av beskattningsåret. Även tillgångar som motsvaras av expensionsmedel ingår i kapitalunderlaget.

Enligt *andra stycket* räknas som skulderservering även en skuld i den mån avdrag medgetts för den och belopp som avsatts till ersättningsfond. Detta gäller redan både för aktiebolag m.fl. samt för fysiska personer och dödsbon. Vidare räknas enligt stycket även kapitaltillskott under beskattningsåret som skuld. Denna bestämmelse, som är ny, motiveras i avsnitt 7. Bestämmelserna i nuvarande 3 och 4 §§ om att belopp som avsatts till surv inte räknas som skuld har inte tagits med eftersom en survavsättning inte är en skuld.

Nuvarande 3 § *första stycket* andra och tredje meningarna försvinner eftersom enligt förslagen i avsnitt 7 schablonskatt inte längre skall beräknas för aktiebolag m.fl. juridiska personer.

4 §

Av *första stycket* framgår att i paragrafen tas upp bestämmelser om beräkning av kapitalunderlaget för aktiebolag m.fl. juridiska personer.

De tre första punkterna i *andra stycket* motsvarar nuvarande 3 § andra stycket. I punkt 4, som är ny, anges att fordran avseende inkomstskatt samt skattetillägg och förseningsavgift inte räknas som tillgång. Bestämmelsen har en motsvarighet i fjärde stycket punkt 1. Dessa bestämmelser föranleds av att enligt förslagen i avsnitt 7 endast faktiska skattebetalningar skall beaktas vid fastställande av kapitalunderlaget.

Tredje stycket punkterna 1 och 2 motsvarar nuvarande 3 § tredje stycket punkterna 2 resp. 4.

Beträffande punkt 1 *fjärde stycket*, se kommentaren till andra stycket punkt 4. Punkt 2 *fjärde stycket* motsvarar nuvarande 3 § fjärde stycket andra meningen.

5 §

Av första stycket framgår att i paragrafen tas upp bestämmelser om beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon.

Andra stycket motsvarar nuvarande 4 § andra stycket. Enligt förslaget till ny lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL hänförs till intäkt av näringsverksamhet reavinst vid avyttring av andel i handelsbolag om inkomst avseende näringsverksamhet som bedrivs av bolaget och enskilt bedriven näringsverksamhet beräknats gemensamt. Av denna bestämmelse följer att andel i handelsbolag kan komma att ingå i kapitalunderlaget.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 4 § sista stycket.

Enligt nuvarande 4 § fjärde stycket punkt 1 räknas lån för anskaffande av tillgångar som inte räknas in i kapitalunderlaget inte som skuld. Detta bestämmelse har utgått på grund av förslaget i avsnitt 4.2 om fri skuldallokering.

6 §

Av första stycket framgår att i paragrafen tas upp bestämmelser för handelsbolag.

Bestämmelsen i andra stycket om fordran på ett företag i intressegemenskap överensstämmer med vad som enligt 4 § andra stycket 3 gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer.

Andra stycket innebär den skillnaden i förhållande till vad som enligt 4 § andra stycket 1 gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer att näringsbetingade aktier m.m. inte tas upp som sådan egendom som inte räknas som tillgång. Denna skillnad är en konsekvens av att utdelning på näringsbetingade aktier och andelar som innehas av ett aktiebolag är skattefri vilket däremot inte gäller i fråga om aktier och andelar som innehas av ett handelsbolag.

Reavinst vid handelsbolags avyttring av aktier m.m. tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Någon motsvarighet till regeln för fysiska personer och dödsbon i 5 § andra stycket är därför inte påkallad.

Tredje stycket punkt 1 motsvarar nuvarande 11 § fjärde stycket. Två justeringar har gjorts. Den ena är att "delägens kapitalbehållning i bolaget" ersatts med "delägens andel av kapitalunderlaget i bolaget", vilket är mer adekvat med hänsyn till att bestämmelsen syftar till att dubbelräkning av kapitalunderlaget inte skall ske. Delägens andel av kapitalunderlaget får beräknas med ledning av hans andel av kapitalet i bolaget. Den andra justeringen, som har karaktär av ett förtydligande, är att "i den mån behållningen ingår i delägens kapitalunderlag" ersatts med "i den mån delägens andel i bolaget ingår i delägens kapitalunderlag".

Bestämmelsen i tredje stycket punkt 2 överensstämmer med vad som enligt 4 § tredje stycket punkt 2 gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer.

Nuvarande 6 § andra stycket utgår som en följd av förslagen i avsnitt 6 om beskattningen av näringsfastigheter.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om värderingen av tillgångarna som är gemensamma för de olika företagsformerna. *Första stycket* punkterna 1–8 motsvarar nuvarande 5 § första stycket. Punkt 9 motsvarar nuvarande 6 § sista stycket. *Andra–fjärde* styckena motsvarar nuvarande 5 § andra–fjärde styckena. I andra stycket punkt 4 har tagits in en bestämmelse rörande privatbostadsfastighet på lantbruksenhet som hämtats från det i övrigt borttagna nuvarande 6 § andra stycket.

8 §

Första och andra styckena motsvarar nuvarande 7 §. I *tredje stycket* har bestämmelser tagits in som innebär att inkomst av näringsverksamhet enligt taxeringen till kommunal inkomstskatt medför rätt till L-surv.

Nuvarande 8 § utgår till följd av att I-surven föreslås avskaffad.

9 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 9 och 10 §§. En bestämmelse om ett tröskelbelopp på 50 000 kr. har fogats till bestämmelsen om avsättning på kapitalunderlaget. Ändringarna i övrigt är en konsekvens av att I-surven föreslås avskaffad.

10–14 §§

Paragraferna motsvarar nuvarande 12–16 §§.

Nuvarande 11 § sista stycket utgår till följd av att förvärvskälleindelningen föreslås avskaffad.

Övergångsbestämmelser

Punkt 6

Skälen för ändringarna i *första och nuvarande tredje styckena* framgår av avsnitt 12.

Nuvarande andra stycket har utgått som en konsekvens av att utredningen föreslår att indelningen i förvärvskällor tas bort.

Nuvarande sista stycket har blivit onödigt på grund av hänvisningen till 5 § — som inte gäller i fråga om handelsbolag — i första stycket.

11.6 Lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

1 §

En minskning av expensionsmedel skall — bortsett från vad som gäller för passiva kommanditdelägare — tas upp som intäkt av tjänst. En sådan intäkt av tjänst av detta slag som beror på att förutsättningar för expensionsmedel inte längre föreligger skall kunna räknas som

ackumulerad inkomst. En ändring av denna innebörd har gjorts i *första stycket*. Det torde ligga i sakens natur att vid bedömningen av det antal år som expansionsmedlen hänförs till redan gjorda minskningar avsåg tidigare ökning före senare.

11.7 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

3 kap. 2 §

Av avsnitt 4.4 framgår följande. Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL medges avdrag med tio sjundedelar av en ökning av expansionsmedel. På samma belopp utgår den statliga inkomstskatten efter 30 %. En minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av tjänst.

Tio sjundedelar av en ökning och hela beloppet av en minskning skall inte grunda sociala förmåner. Såvitt gäller den sjukpenninggrundande inkomsten kommer detta till uttryck genom ändringen i paragrafen.

11 kap. 3 §

Ändringen föranleds av att definitionen av aktiv näringsverksamhet i 18 § KL har tagits bort.

11 kap. 4 §

Av avsnitt 4.4 framgår följande. Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL medges avdrag med tio sjundedelar av en ökning av expansionsmedel. På samma belopp utgår den statliga inkomstskatten efter 30 %. Beloppet skall inte grunda sociala förmåner. Detta resultat erhålls genom ändringen i paragrafen som innebär att kommunaltaxeringen i stället för statstaxeringen läggs till grund för beräkningen av bl.a. inkomst av annat förvärvsarbete.

11.8 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

2 §

Bestämningen i *första stycket* av passiv näringsverksamhet föranleds av att definitionerna av aktiv och passiv näringsverksamhet utgått ur 18 § KL och en definition av aktiv näringsverksamhet tagits in i 11 kap. 3 § första stycket AFL. Av att särskild löneskatt utgår på inkomst enligt KL följer att belopp motsvarande ökning av expansionsmedel inte grundar särskild löneskatt.

Motiven för det *nya andra stycket* finns i avsnitt 5.5.2.

11.9 Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Ändringarna har gjorts som en konsekvens av ändringen av 11 kap. 4 § AFL.

11.10 Bokföringslagen (1976:125)

12 §

Enligt den nuvarande lydelsen av *femte stycket* gäller följande. Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Föreligger synnerliga skäl kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas. Enligt den nuvarande lydelsen av *sjätte stycket* har detta motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom en koncern.

Genom skattereformen 1990 avskaffades indelningen i förvärvskällor för aktiebolag m.fl. juridiska personer. Enligt utredningens förslag avskaffas indelningen i förvärvskällor även för fysiska personer. Olika räkenskapsår bör inte kunna förekomma för en inkomstberäkningsenhet. Den nämnda möjligheten till dispens bör därför begränsas till att avse olika företag inom en koncern. En ändring av denna innebörd har gjorts i femte och sjätte styckena.

12 Ikraftträdande

Fattas beslut i riksdagen under år 1992 kan en lagstiftning grundad på utredningens förslag tillämpas första gången vid 1994 års taxering, dvs. i normalfallet på det beskattningsår som sammanfaller med kalenderåret 1993.

Kapitalunderlaget enligt survlagen har betydelse — utom för avsättning till surv — för såväl positiv och negativ räntefördelning som expansionsmedel. Enligt punkt 6 av övergångsbestämmelserna till survlagen gäller följande vid beräkning av kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon. Vid 1992—1999 års taxeringar skall som kapitalunderlag anses den skattskyldiges kapitalunderlag enligt lagen med tillägg för en övergångspost. Övergångsposten utgörs av den skattskyldiges negativa kapitalunderlag vid — i normalfallet — 1992 år taxering till den del detta överstiger det gällande fribeloppet vid räntefördelning på 50 000 kr. Syftet med övergångsposten är att lindra övergången till de nuvarande reglerna om räntefördelning.

I fråga om delägare i handelsbolag finns det en motsvarighet till punkt 6 av övergångsbestämmelserna till survlagen i punkt 13 av övergångsbestämmelserna till de ändringar i KL som följde av 1990 års skattereform.

I prop. 1991/92:60 föreslås att i avvaktan på resultatet av utredningens arbete tillämpningen av de nuvarande reglerna om räntefördelning skall skjutas upp ett år. Som en konsekvens härav föreslås i propositionen att övergångsposten skall fastställas först vid 1993 års taxering i normalfallet.

Utredningen finner i princip inte skäl att göra en annan bedömning i fråga om övergångsposten än den som gjordes vid skattereformen. Utredningen föreslår således att regleringen enligt prop. 1991/92:60 i princip skall ligga fast. Övergångsposten bör dock fastställas först vid 1994 års taxering i normalfallet. För att förhindra att negativa kapitalunderlag obehörigen skapas under beskattningsåret 1993 och för att uppnå enhetlighet i surv- och räntefördelningshänseende bör övergångsposten avse förhållandena vid ingången av beskattningsåret. Regleringen får betydelse för surv, positiv och negativ räntefördelning samt för expansionsmedel såvitt gäller det högsta expansionsmedelsbelopp som får tas upp.

Enligt punkt 12 av övergångsbestämmelserna till de ändringar i KL som följde av 1990 års skattereform i dess lydelse enligt prop. 1991/92:60 sker räntefördelning — efter hänsynstagande till övergångs-

posten — inte fullt ut vid 1994 och 1995 års taxeringar. Vid dessa taxeringar skall nämligen underlaget för räntefördelning multipliceras med endast 70 resp. 85 % av statslåneräntan. Med hänsyn till bl.a. att någon reduktion avseende värdet av fastigheter inte sker vid bestämmandet av fördelningsunderlag enligt förslaget till positiv och negativ räntefördelning kan inte någon motsvarande övergångsbestämmelse avseende det nämnda förslaget anses erforderlig.

Enligt 3 § 12 mom. SIL gäller ett avsteg från principen att utdelning från ett aktiebolag till en fysisk person beskattas som intäkt av kapital. Överstiger utdelningen så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg för fem procentenheter skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst.

I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 får anskaffningsvärdet räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast fr.o.m. år 1970, till år 1990. Enligt förslagen i prop. 1991/92:60 får utrymmet för kapitalbeskattad utdelning alternativt beräknas med utgångspunkt i aktiernas oreducerade värde i förmögenhetsskattelhänseende vid utgången av år 1990.

De särskilda reglerna avseende äldre aktier aktualiserar frågan om en liknande uppräkning av anskaffningsvärdena för äldre fastigheter bör få ske i räntefördelningshänseende.

Härvid kan till att börja med erinras om att en problematik av samma slag var aktuell vid 1990 års skattereform såvitt gäller kapitalunderlaget enligt survlagen. Alternativet att räkna upp äldre fastigheter till marknadsvärdet eller liknande vid ingången av år 1991 avvisades då. I stället öppnades en möjlighet att ta upp äldre fastigheter till en viss andel av taxeringsvärdet för år 1991. I den mån denna möjlighet ger ett högre värde än anskaffningsvärdet slår detta igenom på fördelningsunderlaget. Till bilden hör även att utredningen föreslår att den 70-procentiga reduktionen av värdet på fastigheter i survhänseende tas bort. Med hänsyn till att de lättnader i beskattningen avseende enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i handelsbolag som utredningens förslag innebär i huvudsak bör inriktas på villkoren för framtida investeringar anser utredningen att det inte föreligger tillräckliga skäl för ytterligare höjning av värdena på äldre fastigheter.

13 Finansiella konsekvenser för det allmänna

De regler som föreslagits för enskild näringsverksamhet och handelsbolag kommer att påverka skatte- och avgiftsbelastningen i förhållande till uttaget vid gällande regler. För den konsoliderade offentliga sektorn — staten, kommunerna och socialförsäkringssektorn — uppkommer ett bortfall av skatteinkomster. De föreslagna reglerna kommer också att leda till en omfördelning av skatteuttaget mellan den offentliga sektorns olika delar.

I detta avsnitt görs en bedömning av effekterna för konsoliderade offentliga sektorn och dess olika delar (avsnitt 13.2). Dessförinnan redovisas i avsnitt 13.1 ett räkneexempel avseende ett enskilt företag som illustrerar några av de omfördelningseffekter som blir aktuella.

13.1 Ett exempel

I detta avsnitt redovisas ett räkneexempel som beskriver effekterna av tre av de olika föreslagna förändringarna på egenavgiftsuttag, statlig och kommunal inkomstskatt samt statlig kapitalinkomstskatt och den nya statliga "näringskatten" (skatten på 30 % på 10/7 av ökning av expensionsmedel). Det gäller införandet av positiv räntefördelning, utökade möjligheter till K-survavsättningar och möjligheten till expansion med enkelbeskattat kapital genom uppbyggnad av expensionsmedel. Såvitt gäller skatte- och avgiftsuttag vid föreslagna regler följer räkneexemplet samma princip som exemplet i bilaga 6. Följande förutsättningar gäller (samtliga belopp i 1000-tal kronor):

- 1) Inkomst efter avskrivningar och räntor 500
- 2) Fördelningsunderlag 1000
- 3) Effektiv K-survsats vid gällande regler 15 % och vid föreslagna regler 21 %¹

¹Med effektiv K-survsats avses procentuell andel av inkomst före K-surv som kan sättas av till surv. Vid gällande regler för enskild näringsverksamhet ligger denna procentandel lägre än för aktiebolag beroende dels på att inkomståret enbart 20 % kan sättas av till I-surv, dels att avsättning till K-surv sker med ett års fördröjning, där dessutom underlaget för K-surv reduceras med egenavgifter och inkomstskatt på inkomsten efter I-surv under inkomståret.

4) Näringsidkaren antas vid båda regelsystemen göra uttag som efter samtliga skatter och avgifter ger en behållning på 144. 1991 års skatteskala tillämpas.

Med ovan givna förutsättningar blir inkomst- och skatteberäkningen vid gällande regler:

1) Inkomst efter avskrivningar	500,0
2) Survavsättning (15 % av (1))	-75,0
3) Inkomst av näringsverksamhet	425,0
4) Egenavgifter (25 % av (3))	-106,3
5) Kommunal inkomstskatt	-95,6
6) Statlig inkomstskatt	-27,7

Vid föreslagna regler finns möjlighet att behandla viss del av inkomsten som kapitalinkomst. Därutöver ökar möjligheten till K-survavsättning och vidare kan inkomster som ej behövs för att finansiera konsumtion efter förstaledsskatt med 30 % sättas av till expensionsmedel.

Vid en statslåneränta på 10 % kan uttag som kapitalinkomst göras av 80 000 kr. ($0,08 \cdot 1\,000\,000$) av inkomsten. Efter kapitalinkomstskatt återstår 56 000 kr. ($0,75 \cdot 80\,000$) för privat konsumtion. För att finansiera resterande konsumtion, 88 000 kr. ($144\,000 - 56\,000$), krävs uttag av inkomst av näringsverksamhet (före egenavgifter) på 160 300 kr. "Utrymmet" mellan inkomst efter kapitalinkomstuttag och inkomsten av näringsverksamhet, 259 700 kr. ($420\,000 - 160\,300$), kan användas för K-survavsättning och ökning av expensionsmedel (inkl. statlig skatt med 30 %). I nedanstående tablå sammanfattas de olika uttagen, dispositionerna och skatter och avgifter.

Inkomst efter avskrivningar	500,0	
Räntefördelning	80,0	80,0
Statlig kapitalinkomstskatt	-	-24,0
Inkomst före surv	420,0	
Survavsättning	-88,2	
Inkomst före ökning av expensionsmedel	331,8	
Ökning av expensionsmedel	-120,1	
Statlig näringskatt	-51,4	
Inkomst av näringsverksamhet	160,3	
Egenavgifter	-40,1	
Kommunal inkomstskatt	-32,2	
För konsumtion	88,0	+56,0

I tabell 13.1 redovisas skillnaderna i skatte- och avgiftsuttag mellan föreslagna och gällande regler samt omfördelningen mellan olika skatte- och avgiftsslag.

Tabell 13.1 Exempel på skillnader i skatter och avgifter mellan föreslagna och gällande regler samt fördelning mellan offentliga sektorns olika delar. Ej hänsyn till latent avgifts- och skatteskulder

	Stat	Kommun	Socialförsäkr.	Totalt
Egenavgift	-	-	-66,2	-66,2
Kapitalskatt	+24,0	-	-	+24,0
Inkomstskatt	-27,7	-63,4	-	-91,1
Näringskatt	+51,4	-	-	+51,4
Summa	+47,7	-63,4	-66,2	-81,9

Av tabell 13.1 framgår att det totala skatte- och avgiftsuttaget sjunker. Kommunkatt och egenavgifter reduceras samtidigt som statsskatterna ökar, dock ej så att bortfallet av kommunalskatt och egenavgifter kompenseras.

Det bör markeras att exemplet bara visar den kvalitativa omfördelning mellan olika skatte- och avgiftsslag som uppkommer. Ingen vikt bör tillmätas storleksordningen av de olika effekterna. Bl.a. har ej beaktats att det vid föreslagna regler finns större skattekrediter än vid gällande regler genom större surv och de enkelbeskattade expansionsmedlen. Reduktionen av totalt avgifts- och skatteuttag blir väsentligt mer begränsad om hänsyn tas till latent avgifts- och skatteskulder. I exemplet har vidare ingen hänsyn tagits till storleken på skattedelen av egenavgifterna; exemplet visar därmed enbart likviditetseffekterna det aktuella året.

Omfördelningen av skatteuttaget innebär bl.a. att näringskatten ersätter egenavgifterna. Å andra sidan minskas underlaget för förmåner. Vilken faktisk omfördelning mellan stat och socialförsäkringssektor som uppkommer vid en övergång till de föreslagna reglerna blir därmed bl.a. en fråga om hur individerna väljer att utnyttja de nya reglerna. För individer med ett litet positivt fördelningsunderlag och med förhållandevis små inkomster kan det totala skatte- och avgiftsuttaget komma att förändras endast marginellt, eftersom inkomst av näringsverksamhet inte förändras så mycket i förhållande till gällande regler. För individer med stort positivt fördelningsunderlag och med högre inkomster, å andra sidan, kan resultatet bli en större reduktion av det totala skatte- och avgiftsuttaget kombinerat med förhållandevis kraftiga omfördelningar mellan olika skatteslag.

Vad som just sagts innebär att det är svårt att med någon större precision bedöma effekterna på olika offentliga budgetar av de föreslagna reglerna.

13.2 De finansiella konsekvenserna

13.2.1 Allmänt

Den finansieringsbedömning som följer bygger på en bearbetning av senast tillgängliga HINK-undersökning avseende 1990 års taxering, dvs.

i princip inkomståret 1989. I denna på deklarationsmaterial grundade urvalsundersökning finns uppgifter om inkomst- och förmögenhetsförhållanden för individer med inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse.

Uppgifterna i urvalet har med hjälp av tillgängliga viktsystem räknats upp till makrovärden. Dessa makrovärden — där det för de olika posterna finns betydande osäkerhet — har använts vid de olika beräkningarna. Det har för närvarande inte bedömts som möjligt att grunda finansieringsbedömningen på mikrosimuleringar. Det innebär att den typ av tröskelrestriktion, som beskrivits i föregående avsnitt och i bilaga 6 och som innebär att den enskilde företagarens utnyttjande av olika regler bl.a. styrs av önskemål om en viss konsumtionsnivå, ej beaktats. Missvisningen torde dock vara begränsad, då beräkningarna på makrovärdena bygger på antagna omfördelningar av marginella inkomster, där förhoppningsvis tröskelrestriktioner är mindre betydelsefulla.

Det aktuella urvalet omfattar i princip individer med inkomst av rörelse och jordbruksfastighet. Däremot ligger individer med inkomst av annan fastighet, där den i förmögenhetshänseende kvantitativt största gruppen utgörs av enskilda fastighetsägare, utanför urvalet. I nedanstående bedömning görs dock en överslagsmässig beräkning av inkomstbortfallet från denna grupp.

13.2.2 Analyserade förändringar m.m.

Av det stora antalet föreslagna regelförändringar analyseras effekterna av de tre potentiellt mest betydelsefulla. Den första förändringen gäller den positiva räntefördelningen, den andra slopandet av 70-procentsregeln vid survvärderingen av fastigheter och den tredje förändringen ökade möjligheter till avsättningar till K-surv.

Däremot har inga bedömningar gjorts av konsekvenserna av (a) möjligheten till uppbyggnad av expansionsmedel och (b) förändringar i reavinstbeskattningen av näringsfastigheter. Vad gäller punkt (a) finns skäl tro att effekterna — åtminstone under de första åren — blir relativt små, dessutom är det här enbart frågan om ett uppskjutande av andra ledet i dubbelbeskattningen. För punkt (b) indikerar redovisade resultat i kapitel 6 (se också *bil. 4*) att de finansiella effekterna även i detta fall blir begränsade.

Beräkningarna har gjorts på ett datamaterial avseende 1989 års inkomst- och förmögenhetsförhållanden. De ger dock en grov approximation av effekterna för 1993, det tänkta startåret för det nya systemet, då såväl inkomst- som förmögenhetstillväxten mellan 1989 och 1993 torde bli begränsad.

Vid beräkningarna har ingen hänsyn tagits till dynamiska effekter, dvs. effekterna via en förbättrad inkomstutveckling. Då de föreslagna reglerna sammantagna förbättrar de skattemässiga villkoren för enskilt bedriven näringsverksamhet innebär detta en viss överskattning av skattebortfallet. För de första åren torde dock de dynamiska effekterna vara begränsade.

13.2.3 Resultat

I detta avsnitt redovisas finansieringsbedömningen. Inledningsvis beskrivs huvuddragen i de bakomliggande beräkningarna.

Positiv räntefördelning

För individer med inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastigheter kan underlaget för positiv räntefördelning — fördelningsbeloppet — beräknas uppgå till ca 50 miljarder kr. Vid beräkningen har förutsatts att taxeringsvärdena på fastigheter, med nödvändiga korrigeringar med hänsyn till survlagen, är det som bestämmer kapitalunderlaget (uppgifter om skattemässiga restvärden saknas). Av fördelningsunderlaget ligger ca 9/10 inom det gamla inkomstslaget jordbruksfastighet, medan alltså endast en mindre del finns inom inkomstslaget rörelse.

Den räntefördelade inkomsten antas ersätta egenavgifter samt statlig och kommunal inkomstskatt. Bedömningen av inkomstbortfallet blir beroende av vad som antas om individernas marginalsatt och om skattedelen i egenavgifter.

Slopad 70-regel vid survvärdering av fastigheter

Med utgångspunkt i uppgifter om taxeringsvärden på fastigheter kan den slojade 70-procentsregeln beräknas öka kapitalunderlaget för rörelseidkare och jordbrukare med ca 20 miljarder kr. Detta ger utrymme för ökade K-survavsättningar om ca 6 miljarder kr. Vid finansieringsberäkningen har skattebortfallet beräknats som förlorad ränta (10 %) på den extra skattekrediten i surv. Storleken på denna extra skattekredit blir beroende dels av om individen betalar statlig inkomstskatt eller ej, dels av om survavsättningen begränsar inkomst av näringsverksamhet eller ökning av expensionsmedel.

Ökad avsättning till K-surv ur löpande inkomst

Med K-survregler som är konforma med de som gäller för juridiska personer kan den effektiva K-survavsättningen — K-surv som procentandel av inkomst före K-surv — beräknas öka från 15 till 21 %. För rörelseidkare och jordbrukare kan inkomsten före survavsättning men efter positiv räntefördelning beräknas uppgå till ca 29 miljarder kr. Maximalt ökad K-surv per år uppgår därmed till ca 1,8 miljarder kr. Vid beräkningen har förutsatts en växande ekonomi, vilket innebär att denna K-survökning — som görs på marginalen — ger ett definitivt bortfall av skatter och avgifter (förutsättningen innebär att skattekrediten antas vara evig). Med denna förutsättning kan inkomstbortfallet i viss utsträckning överskattas. Storleken på bortfallet blir liksom för fallet med slopad 70-regel beroende dels av om individerna betalar statlig inkomstskatt eller ej, dels av om survavsättningen reducerar inkomst av näringsverksamhet eller ökning av expensionsmedel.

En sammanfattande bedömning

I tabell 13.2 sammanfattas effekterna för den konsoliderade sektorns olika delar. Vid beräkningen har förutsatts att 80 % av individerna betalar enbart kommunal inkomstskatt (vilket vid en antagen skattedel av egenavgifter på 18 % ger en total marginalsatt på 43,4 %) och att resterande 20 % därutöver betalar statlig inkomstskatt (vilket vid en antagen skattedel av egenavgifterna på 25 % ger en total marginalsatt på 63,3 %).

Tabell 13.2 Finansiella effekter för stat, kommun, socialförsäkringssektor samt totalt. Miljarder kr.

	Stat	Kommun	Socialförsäkr.	Totalt
Räntefördelning	+0,9	-1,0	-0,8	-0,9
Ej 70-regel	-0,1	-0,1	-0,1	-0,3
Ökad K-surv	-0,3	-0,4	-0,2	-0,9
Totalt	+0,5	-1,5	-1,1	-2,1

För näringsidkare med inkomst av rörelse och jordbruksfastighet kan alltså det totala skattebortfallet beräknas uppgå till ca 2,1 miljarder kr. För staten kan noteras en viss inkomstförstärkning — beroende på omfördelningen mellan olika skatteslag — men detta kompenserar inte bortfallet för kommuner och socialförsäkringssektorn.

Vid ovanstående bedömning har ej beaktats effekter för individer som direktäger hyresfastigheter. En grov överslagsberäkning baserat bl.a. på uppgifter om taxeringsvärden för enskilt ägda hyresfastigheter pekar på ett extra inkomstbortfall för den konsoliderade offentliga sektorn om ca 0,5 miljarder kr.

Med hänsyn till den just gjorda observationen kan det totala skattebortfallet för den konsoliderade offentliga sektorn beräknas uppgå till ca 2,5 miljarder kr. Av skäl som tidigare redovisats är bedömningen förknippad med stor osäkerhet.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna Eriksson, Jönsson och Stenman

Allmänt

Utredningsmannen har enligt sina direktiv haft att utforma ett system för beskattning av enskild näringsverksamhet som är neutralt i förhållande till fåmansaktiebolagen. I vår roll som experter i utredningen har vi att utgå från dessa förutsättningar när vi nu lägger våra synpunkter på de tekniska lösningarna. En annan sak är dock att den givna utgångspunkten kan diskuteras i olika avseenden. Det finns enligt vår mening skäl att starkare lägga tyngdpunkten på en jämförelse mellan å ena sidan privat sparande och å andra sidan den risk som kapital i en enskild näringsverksamhet är utsatt för och det personliga ansvaret för näringsverksamhetens åtaganden. Det betyder bl.a. att man inte i full utsträckning borde ta hänsyn till dubbelbeskattningen inom bolagssektorn när man utformar ett system för beskattning av enskild näringsverksamhet. Den strikta jämförelsen med fåmansaktiebolagen har också lett till att systemet kompliceras.

Det föreslagna systemet med klyvning av kapitalavkastning och rätten till expansionsmedel eliminerar de nuvarande bristerna när det gäller beskattningen av kapitalavkastningen i en enskild näringsverksamhet och möjligheterna att växa med lågbeskattat kapital. Vi vill därför särskilt framhålla att beskattningsmodellen — om den genomförs — bör ge goda förutsättningar för tillväxt inom småföretagssektorn. Det kan också framhållas att systemet blir förhållandevis enkelt för de enskilda näringsidkare som inte utnyttjar möjligheten till expansionsmedelsbeskattning.

I det följande tar vi upp de frågor där vi anser att förslaget fått en mindre lämplig utformning.

Skuldfördelning

Utredaren föreslår att näringsidkaren fritt får fördela skulder mellan näringsverksamheten och privatsfären. Med de utgångspunkter utredningsmannen haft är detta tekniskt sett en korrekt lösning. En svaghet är dock att utredningen inte valt en metod utan räntefördelning vid negativa kapital.

Kapitalavkastning

Enligt utredningens förslag är basen för enkelbeskattning det fullbeskattade egna kapitalet i verksamheten. Detta är en riktig utgångspunkt även om olika uppfattningar kan göras gällande om vad som skall anses utgöra fullbeskattat kapital.

Ett särskilt problem i samband med övergången till ett nytt system utgör behandlingen av fastigheter. För fastigheter förvärvade före år 1991 finns regler som anger till vilket belopp fastigheten kan säljas utan skattebelastning. Det är, enligt vår uppfattning, rimligt att man vid övergången till det nya systemet får lägga detta värde till grund för beräkning av kapitalavkastningen.

Expansionsmedel

Den valda tekniken för att åstadkomma tillväxt med lågbeskattade medel genom att en del av vinsten får behandlas som expensionsmedel ger den åsyftade effekten att jämställa den enskilda näringsverksamheten med aktiebolaget. Metoden förutsätter att den skattskyldige kan förutse kommande investeringsbehov och utveckling av verksamheten. När näringsidkaren väl valt att redovisa en del av vinsten som expensionsmedel har han avhänt sig möjligheten att erhålla sociala förmåner på denna del av överskottet. Detta beror på att en minskning av expensionsmedlen beskattas i inkomstslaget tjänst. Den totala skattebelastningen uppgår då som mest till ca 65 %, detta utan att några sociala förmåner erhålls. Detta är inte rimligt eftersom minskning av expensionsmedel kan bero på oförutsedda händelser. Det kan t.ex. inträffa att konjunkturen förändras och att näringsidkaren i stället för att genomföra planerade investeringar måste ta ut medel från företaget för att klara sin försörjning. Det kan också bero på hans personliga förhållanden, såsom sjukdom e.d.

Det berörda problemet kan lösas genom att minskningen av expensionsmedel får tas upp som näringsinkomst i stället för som tjänsteinkomst. För att skatte- och avgiftsuttaget därvid skall bli korrekt bör på motsvarande sätt som gäller för avdraget vid ökning av expensionsposten tio sjundedelar av en minskning av expensionsmedel tas upp som näringsinkomst. Samtidigt skall tidigare erlagd statlig inkomstskatt avräknas. Denna skatt är för övrigt känd genom att expensionsposten skall redovisas i deklarationen.

I tider med pressad lönsamhet blir det allt viktigare även för de mindre företagen att förränta sin likviditet på bästa sätt. Med möjligheten att genom expensionsposten växa med lågbeskattat kapital finns därför skäl att liksom i bolagssektorn tillåta att "tillfällig överlikviditet" i näringsverksamheten får placeras även i aktier och liknande finansiella tillgångar utan att detta ses som uttag ur verksamheten med åtföljande upplösning av expensionsmedel och survavsättning.

Reavinst näringsfastigheter

De motiv som i skattereformen ledde fram till att beskattning vid avyttring av näringsfastighet inte skulle ske i inkomstslaget näringsverksamhet gör sig alltså gällande. Avskrivningstiderna för fastigheter är så långa att det inte är möjligt att beskatta vinsterna fullt ut i ett nominalistiskt skattesystem.

Vi kan dela utredningsmannens ståndpunkt så långt att det av förenklingsskäl är en fördel om beskattningen av såväl löpande inkomster som reavinster sker i samma inkomstslag. Detta förutsätter dock en särskild vinstberäkningsregel som beaktar inflationen och följaktligen begränsar skatteuttaget. Utredningsmannen föreslår också en regel som begränsar skatteuttaget. Enligt vår uppfattning leder den föreslagna begränsningsregeln dock till ett alltför högt skatteuttag samtidigt som den också är svår att förstå för den enskilde.

Enligt vår mening bör det högsta skatteuttaget begränsas till ca 18 % av försäljningspriset. Även om detta i förhållande till dagsläget innebär en lägre beskattning är det enligt vår uppfattning också nödvändigt att utsträcka ersättningsfondslagstiftningens tillämpningsområde till frivilliga avyttringar av jordbruks- och industrifastigheter.

Makebeskattning

Utredningen anser inte att förslagen påkallar någon ändring i de nuvarande reglerna för makebeskattningen. Vi delar inte denna uppfattning. Hur indelningen i aktiv-passiv verksamhet skall ske i medhjälpandefallen är inte klarlagt. Enligt vår mening bör därför ett klarläggande ske i lagen om allmän försäkring att marknadsmässig ersättning till medhjälpande make för utfört arbete alltid skall hänföras till aktiv näringsverksamhet, detta oberoende av om verksamheten i sin helhet är att bedöma som passiv.

Brutna räkenskapsår

I samband med skattereformen slopades möjligheten för enskild näringsidkare att använda brutna räkenskapsår. Detta har skapat stora problem för de skattskyldiga och för redovisningsbyråerna eftersom bokslutsarbetet nu koncentrerats till första halvåret. Detta kan på sikt innebära en sämre kvalitet på årsboksluten och deklarationerna. Frågan om att tillåta brutna räkenskapsår måste i första hand bedömas med utgångspunkt från affärsmässiga och administrativa utgångspunkter.

Frågan om de brutna räkenskapsåren skall tas upp av utredningen om "Översyn av redovisningsfrågor" (dir. 1991:71). Det är enligt vår uppfattning angeläget att frågan skyndsamt utreds så att ställning kan tas redan i samband med lagstiftningen om beskattningen av enskild näringsverksamhet.

Särskilt yttrande av experten Persson

Utredningens val av skattemodell

En skattemässig likformighet mellan olika företagsformer är ett viktigt mål för en reformering av beskattningen av enskild näringsverksamhet. Men det är också viktigt att en rationell skattemodell för företagare inte bidrar till ökade skatteskillnader mellan företagare och löntagare.

Betydande skatteskillnader mellan dessa båda grupper ökar utan tvekan utrymmet för skatteplanering hos framför allt de kategorier av löntagare, t.ex. inom konsultbranschen, som har stor frihet att välja de rättsliga former inom vilka ett arbete eller verksamhet kan organiseras.

Markanta skillnader i beskattningen skapar också starka skattemässiga incitament att organisera olika ekonomiska aktiviteter inom ramen för ett företag, även i de situationer där en sådan organisationsform inte är den mest effektiva från ekonomisk synpunkt. Motsvarande synsätt kan i princip användas för att bedöma utvecklingen av små kontra stora företag.

Det är ekonomiskt rationellt med en expansion av mindre företag om dessa är effektivare än större företag. Däremot är en sådan expansion varken näringspolitiskt motiverad eller samhällsekonomiskt lönsam om den enbart är ett resultat av att de mindre företagen är skattemässigt gynnade.

Utredningen har enligt min mening alltför ensidigt inriktat sitt arbete på att utforma en skattemodell som tillgodoser kravet på en likformig och neutral beskattning av olika företagsformer. Det går emellertid inte att i detta sammanhang bortse från det faktum att beskattningen av enskilda företagare har vissa gränssytor till löntagarbeskattningen.

Det råder inte någon tvekan om att vissa inslag i den föreslagna skattemodellen, t.ex. den positiva räntefördelningen, kommer att öka möjligheterna och intresset för att omvandla högt beskattade löneinkomster (med ett högsta skatteuttag på ca 63 %) till enkelbeskattade företagsinkomster. Tillsammans med den planerade höjningen av utrymmet för lågbeskattade kapitalinkomster i fåmansaktiebolag leder utredningens förslag till att ägare av mindre och medelstora företag får väsentligt ökade möjligheter att skatteplanera.

Utredningens förslag innebär att egna företagare får tillgång till kraftigt ökade reserveringsmöjligheter. Det är inte möjligt för mig att acceptera en modell som, utan hänsyn till verksamhetens omfattning, ägarens engagemang i företaget och dess investerings- och konsolideringsbehov, ger alla företagare samma reserveringsmöjligheter och skattelättnader.

Av inte minst statsfinansiella skäl är det vidare svårt att acceptera ett förslag som, utan att finansiering anvisas, innebär ett skattebortfall med ca 2–2,5 miljarder kr.

Utredningens förslag om positiv räntefördelning av företagarens inkomst bygger på fiktionen att allt kapital som ägaren satsat i företaget sker genom utlåning till företaget och inte i form av riskkapital eller som uppskjutna arbetsinkomster. Stora avvikelser i det enskilda fallet från denna norm kan medföra ett felaktigt beskattningsresultat och omotiverade skattelättnader för vissa företagare.

Av såväl allmänekonomiska som näringspolitiska skäl är det svårt att acceptera ett förslag som ytterligare minskar skattebelastningen på investeringar i näringsfastigheter. Denna typ av investeringar har nämligen i mer eller mindre grad karaktär av passiv kapitalförvaltning med ett lågt riskinnehåll. Fastighetsförvaltning ställer generellt sett också lägre krav på företagarkompetens än andra verksamheter vilket också talar mot att öka subventionerna till aktuella investeringar.

Alternativa skattemodeller

Mot bakgrund av de påtalade svagheter som kännetecknar utredningens förslag är det nödvändigt att pröva alternativa skattemodeller för enskild näringsverksamhet. En tänkbar och tidigare prövad modell är att göra handelsbolag till skattesubjekt. I korthet innebär denna modell att varje handelsbolag som står under någon form av offentlig kontroll ska fungera som ett särskilt skattesubjekt med samma möjligheter som aktiebolag till skattemässig konsolidering och enkelbeskattning av fonderade vinster (sparade inkomster) i företaget. Det ska också i denna modell finnas möjligheter för en person att bilda handelsbolag.

En sådan modell har alltså tidigare diskuterats i olika sammanhang (se bl.a. SOU 1989:34). Utredningen har emellertid avvisat modellen. Enligt min uppfattning har utredningen inte gjort en tillräckligt grundlig analys av för- och nackdelar med samt förutsättningarna för att införa denna skattemodell. Jag delar därför inte utredningens bedömning av handelsbolagets framtida status som skattesubjekt eller ej. Denna fråga bör därför bli föremål för ytterligare belysning.

Bilaga 1 Utredningens om särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet sammanfattning av sina förslag

Särskild redovisningsmetod – syfte och huvudprinciper

Särskild redovisningsmetod (SRM) är en frivillig redovisningsmetod för näringsverksamhet bedriven av enskild fysisk person.

Syftet med SRM är att ge egenföretagare samma reserverings- och expansionsmöjligheter som aktiebolagen. För vinst redovisad inom SRM skall därför näringskatt uttas med 30 %. Samtidigt skall egenföretagarens och löntagarens arbets- och kapitalinkomster beskattas så lika som möjligt. Likabehandling med löntagaren uppnås dels genom att egenföretagaren utöver näringskatten på 30 % (som också avses att ersätta egenavgifterna) erlägger inkomstskatt på den arbetsinkomst han tar ut från verksamheten, dels genom att den del av vinsten som kan anses som avkastning på hans tillskjutna kapital genom s.k. klyvning av inkomsten i en arbets- och en kapitaldel får samma skattebelastning, 30 %, som löntagarens sparavkastning.

För att särskild redovisningsmetod skall få användas krävs att näringsverksamheten och privatekonomin hålls isär och att årsboksut upprättas. Därutöver krävs en kontoplan för den inkomst- och kapitaluppdelen som SRM kräver. Den som inte uppfyller dessa krav får ej använda SRM. Inträde i särskild redovisningsmetod kräver registrering.

Arbetsinkomst och kapitalavkastning

Som kapitalavkastning anses ett belopp motsvarande en normalränta (= statslåneräntan) på egenföretagarens tillskjutna kapital. Vid en statslåneränta på 10 % utgör kapitalavkastningsdelen, som endast beläggs med näringskatt, efter skatt 7 % av tillskjutet kapital. På kapitalavkastningsdelen utgår ingen skatt utöver näringskatten. Avkastningen läggs till tillskjutet kapital eller tas ut utan ägarbeskattning.

Uttag och fondering av arbetsinkomst

Vad som återstår efter avdrag för näringskatt och kapitalavkastning utgör arbetsinkomst. Arbetsinkomst kan tas ut löpande eller fonderas för uttag senare år. Uttag av löpande arbetsinkomst och uttag av fonderad inkomst inkomstbeskattas som inkomst av tjänst samt får tillgodoräknas för sociala förmåner. Ingen egenavgift uttas eftersom näringskatt redan utgått och ersätter egenavgifterna. Vid uttaget sker en avräkning mellan staten och socialförsäkringssystemet i samband med att socialförsäkringspoäng tillgodoräknas näringsidkaren. Genom möjligheten att fondera kapital efter näringskatt erhåller egenföretagaren samma möjlighet till expansion med enkelbeskattade medel som aktiebolagen utan att möjligheter öppnas till lågbeskattad konsumtion.

Genom den valda konstruktionen motsvarar näringssskatten bolagsskatten samt ersätter egenavgifterna och den privata kapitalinkomstbeskattningen av kapitalavkastningsdelen.

Bolags-surv

Survavsättning får ske enligt aktiebolagsreglerna. I basen ingår fonderat näringsbeskattat kapital plus tillskjutet kapital enligt utgående balans. För SRM gäller samma avskrivningsregler som för bolag med undantag av nuvärdeavskrivning och periodiseringsfond.

Reavinst på näringsfastighet

Reavinst på fastighet näringsbeskattas i sin helhet. Återvunna värdeminskningssavdrag plus kostnad för värdehöjande reparationer de senaste fem åren behandlas som arbetsinkomst. 7 % av återstående vinst (dvs. efter tänkt avdrag för näringsgskatt) förs till ett fastighetsvinstkonto (FVK). Uttag från detta konto beskattas som kapitalinkomst (dvs. 30 % skatt och inga sociala förmåner). Behållning på FVK ingår i survunderlaget. Sammanlagd skatt på uttagen fastighetsvinst blir $(30 + (100-30) \times 30 \% =) 51 \%$. Återanskaffning av fastighet kan i praktiken ske till 23 procents skattebelastning på grund av möjligheten till survavsättning.

Bilaga 2 Räntesats vid räntefördelning

I huvudtexten föreslås en modell med symmetrisk räntefördelning, där en viss del av avkastningen från enskild näringsverksamhet och handelsbolag omfördelas mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital.

Vid ett *positivt* fördelningsunderlag finns ett utrymme för enkelbeskattning av viss del av avkastningen i inkomstslaget kapital. Detta utrymme definieras som produkten av underlaget och en viss räntesats. Underlaget utgörs av tillskjutet fullbeskattat kapital, definierat som kapitalunderlaget enligt survlagen minskat med survavsättning och expansionsmedel.

Vid ett *negativt* fördelningsunderlag föreslås att gällande regler för räntefördelning på negativt kapitalunderlag bibehålls, innebärande en omfördelning av vissa ränteutgifter från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Underlaget utgörs även i detta fall av kapitalunderlaget enligt survlagen, dock utan korrigering för survavsättning och expansionsmedel, två poster som ej kan förekomma vid negativt kapitalunderlag.

Vid räntefördelning på positivt underlag föreslås en normering av *räntesatsen* utifrån den situation som gäller för ett enmansaktiebolag, där ägaren innehar ett visst privatkapital som skall tillföras aktiebolaget. Det för ägaren mest fördelaktiga alternativet är att tillskjuta ett belopp motsvarande kravet på minimiaktiekapital — för närvarande 50 000 kr. — som aktiekapital och att låna ut resterande del till bolaget. I detta alternativ kan ägaren tillgodogöra sig avkastningen i bolaget — förutom genom löneuttag — på två sätt.

En del av uttaget utgörs av marknadsmässig ränta på det utlånade kapitalet. Denna del blir enbart enkelbeskattad hos ägaren med 30 % kapitalskatt eftersom låneräntor är avdragsgilla i bolaget. Uttag av resterande del av avkastningen och beskattningen av denna styrs av *två* regelsystem.

För det *första* ger Annell-lagen rätt till årligt avdrag i bolaget med (maximalt) 10 % av nyemitterat kapital, där summa avdrag begränsas till emissionsbeloppet. För ett icke-marknadsnoterat bolag innebär detta ett årligt avdrag med 10 % under 10 år efter det att tillskottet skett (jfr bilaga 3 där situationen för ett marknadsnoterat bolag analyseras).

Avkastningen efter avdrag för låneränta och Annell-avdrag träffas i första ledet av bolagsskatt. Beskattningen av utdelade vinstmedel i andra ledet styrs av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Som kapitalbeskattad utdelning behandlas ett belopp motsvarande tillskjutet kapital multiplicerat med en räntesats motsvarande statslåneräntan med ett tillägg om fem procentenheter. Överskjutande del beskattas som inkomst av tjänst (ej sociala avgifter).

För att ge exakt neutralitet mellan enskild näringsverksamhet och en-

mansaktiebolaget krävs i princip följande lösning. Underlaget för räntefördelning delas upp i två delar. För de första 50 000 kr. — motsvarande det minimala aktiekapitalet i bolaget — tillämpas en räntesats som ger samma skatteeffekt som kombinationen av Annell-avdrag och '3.12'-regler. För överskjutande del av underlaget tillämpas en räntesats som motsvaras av den ränta som godtas vid ränteuttag från enmansaktiebolaget.

Den just skisserade lösningen innebär emellertid en komplikation genom uppdelning av underlaget i olika delar och användning av olika räntesatser. Därför föreslås i stället räntefördelning med en och samma räntesats på hela det positiva underlaget. Detta ger ett acceptabelt utfall om den räntesats som ger samma skattemässiga utfall som kombinationen av Annellavdrag och '3.12'-regler endast marginellt avviker från den räntesats som skall tillämpas för det överskjutande underlaget — motsvarande det utlånade kapitalet i enmansbolagsfallet. Som framgår av huvudtexten är en lämplig räntesats i det senare fallet *statslåneräntan plus en procentenhet*. Frågan blir därmed hur mycket den med Annellavdrag och '3.12'-regler likvärdiga räntesatsen avviker från statslåneräntan plus en procentenhet. Värdet av Annellavdrag och '3.12'-regler behandlas i *avsnitt 1*.

Genom den valda jämförelsenormen — där privat kapital överstigande minimiaktiekapitalet antas utlånat till enmansbolaget — kommer underlaget för K-surv att vara mindre i enmansaktiebolaget än i motsvarande enskilda näringsverksamhet. Med exempelvis ett privat kapital på 1 milj. kr. blir K-survunderlaget i enmansaktiebolaget 50 000 kr. medan underlaget i enskild näringsverksamhet uppgår till 1 milj.kr. Detta representerar en skattemässig förmån för enskild näringsverksamhet i form av årlig ränta på den extra skattecredit som kan tas upp. Denna förmån motiverar en reducering av räntesatsen. Storleken på denna reduktion behandlas i *avsnitt 2*.

1 Värdet av Annell-avdrag och '3.12'-regler

I detta avsnitt härleds räntesatsen för den del av det tillskjutna kapitalet i enskild näringsverksamhet som ger samma skattemässiga utfall som en tillämpning av Annell-reglerna och '3.12'-reglerna.

Skatteeffekterna av Annell-reglerna och '3.12'-reglerna är beroende av hur lång tid som gått sedan tillskottet av kapital. Här förutsätts att fullt Annell-avdrag görs under de första 10 åren och under dessa år är alltså såväl Annell-regler som '3.12'-regler tillämpliga. Fr.o.m. år 11 är enbart '3.12'-reglerna relevanta.

Under förutsättning att hela avkastningen på det tillskjutna kapitalet efter Annell-avdrag och bolagsskatt tas ut varje år blir vid tillskjutet kapital på A, en avkastning före alla skatter på R och vid en statslåneränta på n, det totala skatteuttaget S_1 år 1-10 följande:

$$(1) S_1 = t_v(R-0,1)A + t_k(n+0,05)A + t_i\{RA - 0,1A - t_v(R-0,1)A - (n+0,05)A-0,1A\}$$

Första termen fångar in bolagsskatten (t_v = bolagsskattesatsen), andra termen kapitalbeskattningen av utdelningsinkomst (t_k = kapitalskattesatsen) och tredje termen tjänstebeskattningen av utdelningsinkomst (t_i = marginalsikten på tjänsteinkomst).

I samband (1) förutsätts att avkastningen är så stor att en viss del av utdelningen beskattas som tjänsteinkomst¹. Liknande restriktioner på avkastningen gäller även för sambanden (2)–(3) (se nedan). Detta innebär att uttrycket (5) (se nedan) som anger kravet på räntesatsen endast gäller om avkastningen överstiger en viss nivå. Beräkningar visar dock att resultaten för alternativa "regimer" för avkastningsnivåer varierar förhållandevis marginellt.

Fr.o.m. år 11 — då Annell-avdragsmöjligheten är uttömd — blir motsvarande uttryck²:

$$(2) S_2 = t_v RA + t_k(n+0,05)A + t_i[RA - t_v RA - (n+0,05)A]$$

Liksom för uttrycket (1) beskriver de tre termerna bolagsskatt, kapitalbeskattad utdelning och skatt på tjänstebeskattad utdelning.

För enskild näringsverksamhet beskattas avkastning motsvarande p procent av tillskjutet kapital som kapitalinkomst. Resterande del beskattas med näringskatt och vid uttag som tjänsteinkomst³. Följande uttryck ger det totala skatteuttaget⁴.

$$(3) S_3 = t_k p A + t_v(R-p)A + t_i[RA - pA - t_v(R-p)A]$$

För att fastställa p krävs en nuvärdeberäkning av skatteströmmarna, då i enmansbolaget skattebelastningen varierar beroende på om Annell-avdrag medges eller ej. Klyvningsräntan p ges av följande uttryck

$$(4) S_1 * N_1 + S_2 * N_2 = S_3 * N_3$$

där N-termerna anger nuvärdefaktorer för år 1–10, år 11 och framåt samt för år 1 och framåt. Om p löses ut erhålls följande uttryck

$$(5) p = [(n+0,05)(t_i-t_k)]/[(t_i-t_k)+t_v(1-t_i)] + 0,1 t_v(1-t_i)[1-1/(1+r)^{10}]/[(t_i-t_k)+t_v(1-t_i)]$$

Genom den första termen fångas effekten av '3.12'-reglerna in. Den andra termen beskriver effekten av Annell-avdraget. Hakparentesen i täljaren fångar in begränsningen av summa Annell-avdrag till tillskjutet

¹ För R skall gälla att $R > 0,1 + (n+0,05)/(1-t_v)$. Vid en statslåneränta på 10 % ligger den kritiska avkastningsnivån på 17,14 %.

² Uttrycket gäller om $R > (n+0,05)/(1-t_v)$. Vid en statslåneränta på 10 % ligger gränsen på 21,43 %.

³ Ett alternativt antagande innebär att resterande del av avkastningen tas ut som arbetsinkomst med uttag av egenavgift och inkomstskatt. Utfallet för detta alternativ kommenteras i resultatdiskussionen.

⁴ Uttrycket gäller om $R > p$.

kapital. Om Annell-avdrag skulle lämnas utan begränsning försvinner termen som innehåller diskonteringsräntan r och därmed skulle den del av p som beror av Annell-avdraget öka.

I tabell 1 redovisas storleken på p för varierande värden på statslåneräntan n och för olika antaganden om inkomstskattesatsen för "tjänsteutdelning"/uttag av expansiåganonsmedel med beskattning som tjänsteinkomst. Som diskonteringsränta har använts statslåneräntan plus en procentenhet efter "näringskatt" (30 %) (utjämning av skattebetalningar över tiden antas ske genom upplåning), dvs. $(n+0,01)(1-t_v)$.

Tabell 1 Räntesats p samt avvikelse från statslåneräntan vid olika statslåneräntor och skattesatser på tjänstebeskattad utdelning/uttag som tjänsteinkomst. Procent och procentenheter.

Statslåneräntan	Tjänstes katt			
	51 %		31 %	
	p	p-s	p	p-s
8 %	9,96	+1,96	6,47	-1,53
10 %	11,47	+1,47	7,43	-2,57
12 %	12,96	+0,96	8,33	-3,67
14 %	14,42	+0,42	9,17	-4,83

Kravet på p varierar kraftigt med vad som antas om inkomstskattesatsen på uttag som tjänsteinkomst, där den önskvärda räntesatsen — särskilt vid höga statslåneräntor — kraftigt avviker nedåt i förhållande till statslåneräntan för individer som enbart betalar kommunalskatt. För individer som betalar statlig inkomstskatt ligger kravet på p generellt sett högre, där det önskade påslaget i förhållande till statslåneräntan skall vara högre ju lägre statslåneräntan är.

Att kraven på räntesatsen varierar mellan individer med olika inkomstskattesatser på tjänsteutdelning beror på att '3.12'-reglerna betyder olika mycket för dessa individer, där för gruppen som enbart betalar kommunalskatt möjligheten till kapitalbeskattad utdelning är mindre värd. För denna grupp ligger därför kravet på p lägre än för individer som betalar statlig inkomstskatt på tjänsteutdelningen.

De skilda värdena av '3.12'-reglerna för individer med olika marginalskatt på tjänsteutdelning gör också att de varierande krav på p som framkommer av tabell 1 inte är så besvärande. Om man väljer en nivå på p utifrån resultaten i tabell 1 för individer med 51 % i marginals katt — ett rimligt val utifrån önskemålet att finna en enhetlig räntesats som överensstämmer med den som föreslagits för den överskjutande delen av fördelningsunderlaget (statslåneräntan plus en procentenhet) — blir visserligen missvisningen i procentenheter större för individer som betalar enbart kommunalskatt än för individer som därutöver betalar statlig inkomstskatt. Den skattemässiga vinsten i absoluta tal för individer som enbart betalar kommunalskatt begränsas dock av att värdet av räntefördelningen per uttagen krona är mindre än för individer med statlig inkomstskatt (se räkneexempel nedan).

Frågan är vad som skall anses vara en normal statslåneränta — en schablon är nödvändig då det är uteslutet med en exakt kalibrering av räntesatsen för varje enskilt fall. Bedömningarna skiftar beroende på vilka antaganden som görs om inflationstakt och realränta. Om man väljer samma klyvningsränta som föreslagits för överskjutande del av fördelningsunderlaget — statslåneräntan plus en procentenhet — implicerar detta en normering utifrån en statslåneränta på ca 12 %. Som jämförelse kan nämnas att statslåneräntan vid november månads utgång 1991 uppgick till 9,87 %.

Huruvida en räntesats för de första 50 000 kr. av det tillskjutna kapitalet i nivå med den föreslagna räntan för den överskjutande delen av underlaget är acceptabel beror på vad en felaktigt vald räntesats betyder skattemässigt. Antag att räntesatsen för de första 50 000 kr. i positivt underlag fixeras en (1) procentenhet för lågt för en individ med statlig inkomstskatt på uttag som tjänsteinkomst. Detta innebär att en avkastning i enskild näringsverksamhet på 500 kr. beskattas med 65,7 % ($30 + 0,51 \cdot 70$) i stället för med 25 %, dvs. en överbeskattning med 204 kr. per år. Antag i stället att räntan för samma 50 000 kr. är 5 procentenheter för hög för en individ med enbart kommunalskatt på uttag som tjänsteinkomst. Detta innebär att en avkastning på 2 500 kr. beskattas med 25 % i stället för med 51,7 % ($30 + 0,31 \cdot 70$), dvs. ett för lågt skatteuttag med 668 kr. per år⁵.

Missvisningen vid en felaktigt fixerad räntesats är så begränsad⁶ att kravet på enkelhet i skattereglerna, där en och samma räntesats kan tillämpas vid (positivt) underlag, väger tyngre. Av detta följer att att räntesatsen vid positivt fördelningsunderlag kan fixeras till statslåneräntan plus en procentenhet även för den del som svarar mot minimalt aktiekapital i bolag.

2 Värdet av extra K-surv i enskild näringsverksamhet

Inledningsvis konstaterades att utan korrigering av den räntesats som fixeras utifrån en jämförelse med låneräntan och med värdet av Annell-regler och '3.12'-regler skulle enskild näringsverksamhet förmånsbehandlas eftersom underlaget för K-surv är större än i enmansaktiebolaget. En neddragning av räntesatsen motsvarande räntan på den extra skattekrediten är därför motiverad.

⁵ I båda räkneexemplen har förutsatts att alternativet till kapitaluttag är uttag som tjänstebeskattad inkomst (staketskatt och inkomstskatt i andra ledet). Om alternativet i stället är uttag som inkomst av näringsverksamhet — med egenavgift och inkomstskatt — blir skattevinsten av räntefördelning för individen med statlig inkomstskatt 38,25 ($63,25 - 25$) procentenheter och överbeskattningen 191 kr. ($0,3825 \cdot 500$). Vid enbart kommunal skatt och med en skattedel av egenavgiften på 18 % blir skattevinsten av klyvning 18,4 ($18 + 0,31 \cdot 82 - 25$) procentenheter och ett för lågt skatteuttag med 461 kr. ($0,184 \cdot 2500$).

⁶ Det bör noteras att den begränsade missvisningen beror av jämförelsenormen, där eget kapital i enmansaktiebolaget är lika med kravet på minimalt aktiekapital (50 000 kr.). Om aktiekapitalet i bolaget i stället antas uppgå exempelvis till 500 000 kr. blir skattelättnaderna i enskild näringsverksamhet i de aktuella räkneexemplen 10 ggr större än vad som angivits i huvudtexten.

Värdet av räntefördelning i enskild näringsverksamhet utan korrigering för extra survförmån kan betecknas med $pK(t-0,25)$, där p är den okorrigerade räntesatsen, K fördelningsunderlaget, t den totala skatten på motsvarande inkomst i frånvaro av räntefördelning och 0,25 kapitalskattesatsen. Med egenavgift om 25 % (skattedel 18 %) och med inkomstskatter på 31–51 %, blir den totala skatten 43,4 resp. 63,3 %. För en individ med statlig inkomstskatt blir vid ett fördelningsunderlag på 1 milj.kr. och vid en statslåneränta på 10 % värdet av räntefördelningen 42 130 [$0,11 \cdot 1\,000\,000 \cdot (0,633 - 0,25)$].

Om den korrigerade räntesatsen betecknas med p^* blir värdet av räntefördelningen $p^*K(t-0,25)$. Om den extra survförmånen i enskild näringsverksamhet betecknas med RSK (ränta på skattecredit) kan p^* bestämmas genom

$$(6) \quad p^*K(t-0,25) + RSK = pK(t-0,25)$$

Den årliga räntan på den extra skattecrediten genom K-survavsättning kan tecknas som

$$(7) \quad RSK = (1-0,3) \cdot (n+0,01) \cdot 0,3 \cdot 0,3 \cdot (K - 50\,000)$$

De två första faktorerna utgör räntesatsen efter skatt på skattecrediten, där räntesatsen före skatt utgörs av den skattemässiga utlåningsräntan (statslåneräntan plus en procentenhet). Den tredje faktorn är näringskattesatsen och den fjärde faktorn survtalet. Den sista faktorn utgörs av fördelningsunderlaget minskat med det minimala aktiekapitalet. Om (7) sätts in i (6) erhålls följande uttryck⁷ för den korrigerade räntesatsen, nämligen

$$(8) \quad p^* = p - 0,063 \cdot (n+0,01) / (t-0,25)$$

där den sista termen anger den survmotiverade neddragningen av räntesatsen. I tabell 2 anges denna faktors storlek för olika kombinationer av statslåneränta och total skatt på inkomst av näringsverksamhet. Procentenheter.

Tabell 2 Survkorrigeringsfaktor av räntesats vid olika kombinationer av statslåneränta och total skatt på inkomst av näringsverksamhet. Procentenheter.

Statslåneränta	Totalskatt	
	43,4 %	63,3 %
8 %	3,08	1,48
10 %	3,76	1,81
12 %	4,45	2,14
14 %	5,13	2,47

⁷ Uttrycket har förenklats genom att 50 000-kronorsavdraget har negligerats. Korrigeringsfaktorn i formeln skall egentligen multipliceras med en faktor $(1-50000/K)$. Vid ett klyvningsunderlag på 1 mkr. blir korrigeringsfaktorn 5 % för stor och vid ett underlag på 500 000 10 % för stor.

Liksom vid bestämningen av den okorrigerade räntesatsen är den önskvärda survkorrigeringen beroende av efter vilken total skattesats och efter vilken statslåneränta normeringen görs. Om kalibreringen görs efter en statslåneränta på 10 % ligger kravet på survavdrag mellan 1,8 och 3,8 procentenheter, där variationen beror på om individen betalar statlig inkomstskatt. Då den dominerande delen av berörda inkomsttagare betalar enbart kommunalskatt bör avdraget för den extra survförmånen fixeras till 3 procentenheter. Räntesatsen vid positiv räntefördelning blir därmed statslåneräntan minus två procentenheter.

Bilaga 3 Räntesats vid räntefördelning för passiva delägare i kommanditbolag

I denna bilaga lämnas underlag för fastställande av den räntesats som skall tillämpas vid positiv räntefördelning för passivt deläggande i kommanditbolag. Nivån bör väljas så att det inte uppkommer någon skattemässig olikbehandling — vare sig positiv eller negativ — i förhållande till vad som gäller för marknadsnoterade aktiebolag.

Till skillnad från vad som gäller för enskild näringsverksamhet i övrigt utgörs jämförelsenormen *inte* av enmansaktiebolaget med dess kombination av Annell-avdrag och '3.12'-regler. De senare reglerna är inte aktuella för ett marknadsnoterat aktiebolag utan uppgiften begränsas till en värdering av Annell-avdraget och hur detta skall översättas till ett evigt avdrag på fördelningsunderlaget.

För värderingen av Annell-avdraget finns en betydelsefull skillnad mellan ett enmansaktiebolag och ett marknadsnoterat bolag. För det senare är det ej möjligt att göra avdrag med maximala 10 % av emitterat belopp fr.o.m. det första året. Den andel av det emitterade belopp som i praktiken kan dras av ges för emissionsåret av direktavkastningen som andel av emissionsbeloppet. Därefter stiger avdraget i takt med tillväxten i utdelningarna. Vid ett konstant förhållande mellan direktavkastning och marknadsvärdet — ett rimligt antagande — sammanfaller utdelningstillväxten med den årliga värdeförändringen på aktierna. Efter ett viss antal år — tidpunkten bestämd av direktavkastning och värdeförändring — når utdelningarna som andel av emissionsbeloppet taket om maximalt 10 %. Därefter medges avdrag med maximala 10 % till dess att ett belopp motsvarande emissionen dragits av.

Med hänsyn tagen till ovanstående ges nuvärdet av Annell-avdragen, NVAA, av följande uttryck,

$$(1) \text{ NVAA} = \int_0^{T'} d * e^{[(p-r)t]} dt + e^{-rT^*} \int_{T'}^T 0,1 * e^{-rt} dt$$

där d är direktavkastningen som andel av marknadsvärdet, p värdetillväxten, r företags kalkylränta, T* tidpunkten när 10-procentstaket nås och T' tidpunkten när Annellavdraget är uttömt. Efter utvärdering erhålls

$$(2) \text{ NVAA} = d/(p-r) * [e^{(p-r)T^*} - 1] + e^{-rT^*} * 0,1 * [1 - e^{-r(T'-T^*)}]$$

Tidpunkten T* ges av $1/p * \ln(0,1/d)$. Den andel av totala avdragsutrymmet, U, som utnyttjas fram till T* ges av $d/p * (e^{pT^*} - 1)$. Tidpunkten T' ges av $T^* + (1-U)/0,1$.

Som exempel kan nämnas att vid en direktavkastning på 3 % och en värdetillväxt på 10 % blir $T^* = 12,04$, $U = 0,7$ och $T' = 15,04$, dvs. Annellavdraget är uttömt efter drygt 15 år.

Det eviga avdrag X för kommanditbolagsägaren som i nuvärddeterminer är ekvivalent med Annellavdraget ges av

(3) $\int_0^\infty X \cdot e^{-rt} dt = NVAA$

vilket efter utvärdering ger

(4) $X = r \cdot NVAA$

Av betydelse för nivån på X är de antaganden som görs om relationerna mellan totalavkastning på aktier (summa direktavkastning och värdeförändring), statslåneräntan och utlåningsräntan. Detta kräver bl.a. ett antagande om riskpremien för aktieplaceringar. Här finns skiftande bedömningar. I en studie från 1989 (Adri de Ridder, Ekonomisk Debatt 1989:1) framkommer att den genomsnittliga riskpremien — med stora variationer mellan olika tidsperioder — på den svenska aktiemarknaden för perioden 1938—1987 uppgick till 8,9 %. I denna studie definierades dock riskpremien som skillnaden mellan totalavkastning på aktier och den genomsnittliga inlåningsräntan för affärsbanker, något som torde innebära en överskattning. Enligt Sven-Erik Johansson (i Begreppet normal vinst, Ds Fi 1983:14) torde å andra sidan riskpremien inte understiga 3-4 %.

I nedanstående kalkyler antas riskpremien utgöras av skillnaden mellan totalavkastningen på aktier och statslåneräntan. Utlåningsräntan — som efter skatt (30 %) antas utgöra företagets kalkylränta — antas vara lika med statslåneräntan plus en procentenhet.

I tabell 1 antas direktavkastningen genomgående uppgå till 3 %. I tabellen visas för olika kombinationer av värdeförändring och riskpremie dels statslåneräntan, dels hur mycket räntesatsen X skall avvika från statslåneräntan för att nuvärdet av det eviga avdraget skall sammanfalla med nuvärdet av Annell-avdraget.

Tabell 1 Statslåneränta (s) och avvikelse mellan ränrefördelningsränta och statslåneränta (a) vid olika kombinationer av värdeförändring på aktier och riskpremier. Direktavkastning aktier = 3 %. Procent och procentenheter.

Värdeförändring	Riskpremie					
	3		5		7	
	s	a	s	a	s	a
8	8	-4,7	6	-3,2	4	-1,7
10	10	-6,7	8	-5,1	6	-3,5
12	12	-8,7	10	-7,0	8	-5,4

Tabellen visar att den önskvärda avvikelser från statslåneräntan är större ju högre värdetillväxt och ju lägre riskpremie som antas. Med den

definition av riskpremie som valts förefaller det orealistiskt att anta att denna skulle långsiktigt komma att överstiga 5 %. För värdeförändringen blir valet av antagande relativt godtyckligt. Här förutsätts att värdeförändringen uppgår till 10 %, vilket ger en totalavkastning på aktier på 13 %. Vid en antagen riskpremie på 5 % ger detta en statslåneränta på 8 %, som torde vara förenligt med en inflationstakt på ca 4 %. Med denna kombination av antaganden — som förefaller långsiktigt rimliga — skall räntesatsen vid räntefördelning i detta fall utgöras av *statslåneräntan minus 5 procentenheter*.

reglerna för den över-
avkastningen av kapital
10 % och därmed
fraktningen beror
skattebelastningen.
Det är förhåll-
skattebelastningen
procenten.

1. Kvantitet

1.1 Allmänhet

Som exempel är här
företagets inflytt
till kommunens be-
tecken att revideras
med egenavgifter

För en kommun tar
bedriver närings-
vid en skiljeföring
företagets i bolag
Aktieinnehavarna från
till den andra
aktieägaren få full
berörande på att
som kommer att
full beskattning

I princip bör lämnas
dimensioneras med
Gjorda beräkning
komplexitet som
skatteförhållanden
skiljeföring. De
att dimensioneras
förväntanden

En annan i re-
Vid gällande regel
revideras som

Bilaga 4 Skattebelastning för fastigheter i enskild näringsverksamhet, särskilt vid avyttring

I denna bilaga behandlas skattebelastningen för fastigheter i enskild näringsverksamhet. Den totala skattebelastningen påverkas av såväl reglerna för den löpande beskattningen som de regler som gäller vid avyttringen av fastigheter. Först behandlas reavinstbeskattningen (avsnitt 1), och därefter vidgas perspektivet så att också den löpande beskattningen beaktas (avsnitt 2). Genomgående görs en jämförelse med skattebelastningen vid gällande regler för enskilt ägda näringsfastigheter.

Det är förhållandevis komplicerat att analysera den totala skattebelastningen. I ett särskilt appendix beskrivs hur olika samband preciserats.

1 Reavinstbeskattningen

1.1 Allmänt

Som framgår av huvudtexten finns anledning att vid en slutavyttring av fastigheter införa en lättnad i reavinstbeskattningen i förhållande till en helt symmetrisk beskattning. En helt symmetrisk beskattning skulle innebära att reavinster som tas ut ur näringsverksamheten skulle beläggas med egenavgifter och full inkomstskatt.

För en lättnad talar bl.a. det förhållandet att en näringsidkare som bedriver näringsverksamhet i ett enmansaktiebolag har möjlighet att — vid en slutavyttring — sälja aktierna i bolaget i stället för att först sälja fastigheten i bolaget och därefter göra uttag av fastighetsvinster. Aktievinsterna från bolaget träffas till hälften av kapitalinkomstskatt och till den andra hälften av tjänsteinkomstskatt. Visserligen kan inte aktieägaren få fullt pris för fastigheten, då köparen övertar en skattecredit beroende på att fastigheten övertas till nedskrivet värde, en skattecredit som kommer att amorteras vid en framtida avyttring. I förhållande till full beskattning med $30 + 30/51$ % uppkommer dock en lättnad.

I princip bör lättnaden för fastighetsvinster i enskild näringsverksamhet dimensioneras med utgångspunkt i lättnaden för enmansaktiebolaget. Gjorda beräkningar visar dock att storleken på lättnaden på ett komplicerat sätt blir beroende av vilka antaganden som görs bl.a. om skatteförhållandena för köparen till bolagsfastigheten och om fastighetens värdestegring. Detta är alltså inte någon framkomlig väg när det gäller att dimensionera lättnaden, som i stället utformas utifrån andra överväganden.

En lättnad i reavinstbeskattningen kan utformas på många olika sätt. Vid gällande regler ges lättnaden genom att den del av skattemässiga reavinsten som svarar mot skillnaden mellan vederlag och oavskrivet

anskaffningsvärde beskattas som inkomst av kapital, medan återläggning av värdeminskningsskatten görs i förvärvskällan (med uttag av egenavgifter och inkomstskatt). Som framgår av huvudtexten skapar emellertid en sådan uppdelning många komplikationer. Av förenklingsskäl bör därför en annan lösning väljas. I nästa avsnitt presenteras en metod för lättnad som innebär att reavinsten behandlas som andra inkomster i förvärvskällan med undantag för att den skattepliktiga reavinsten före egenavgifter och inkomstskatt under vissa förutsättningar reduceras genom ett särskilt avdrag. Detta avdrag är knutet till storleken på såväl reavinsten som vederlaget.

1.2 Metoden

I princip innebär metoden att från reavinsten får göras ett särskilt avdrag, som består av två delar. Först dras en viss andel av reavinsten av, varefter en viss andel av vederlaget tas upp till beskattning. Avdraget har alltså följande principiella utformning, nämligen $A \cdot RV - B \cdot V$, där RV och V betecknar reavinst och vederlag och där A och B är vissa på särskilt sätt bestämda vikter. Metoden liknar de takregler som finns i gällande rätt för beskattningen av reavinster på privat- och näringsfastigheter i det att den skattepliktiga reavinsten knyts till vederlaget. I gällande rätt är dock takreglerna — som utgör alternativ till huvudregeln med dess fulla nominella beskattning — exklusivt knutna till vederlaget. I den föreslagna metoden, som medger ett särskilt avdrag inom ramen för "huvudregeln", sker därutöver en koppling till storleken på reavinsten. Denna mer flexibla konstruktion möjliggör bl.a. att lättnaden kan utformas så att den ges efter kortare innehavstider utan att därför skatteuttaget på längre innehav blir alltför lågt (skattebelastningen på reavinsten vid olika innehavstider illustreras nedan). Metodens innebörd kan illustreras med ett exempel.

Antag att vederlaget är 100 och reavinsten 80. I frånvaro av en lättnadsregel blir det totala skatte- och avgiftsuttaget för en individ som betalar fulla egenavgifter (25 %) och därutöver statlig inkomstskatt (51 %) 50,6 eller 63,3 % av reavinsten.

Antag nu att lättnaden utformas så att avdrag först medges med 70 % av reavinsten, dvs 56, och att därefter 25 % av vederlaget, dvs 25 återläggs. Avdraget netto blir därmed 31 (56-25) vilket ger en skattepliktig reavinst på 49. Det totala skatte- och avgiftsuttaget blir i detta fall 31,0 eller 38,7 % av reavinsten, dvs ett lättnad med 24,6 procentenheter.

Frågan är då hur vikterna A och B skall väljas. Valmöjligheterna är stora men valet kan baseras på två intuitivt rimliga normer.

Den första normen innebär att man fixerar den situation vid vilken lättnaden skall inträffa. Här kan jämföras med reglerna för privatbostäder, där de olika takreglerna syftar till att begränsa skatteuttaget när *den nominella reavinsten som andel av vederlaget* är särskilt hög, något som inträffar under perioder med snabb nominell värdestegring.

En norm av just refererat slag innebär att lätnaden inträder när reavinsten som en andel X av vederlaget överstiger ett visst kritiskt värde. Eftersom vederlaget beror av värdestegring och innehavstid och reavinsten därutöver beror av gjorda värdeminskningssavdrag, kommer för givna värden på (årlig genomsnittlig) värdestegring och årliga värdeminskningssavdrag andelen X bestämma den *tidpunkt* när lätnaden inträder. Andelen X bestämmer också också relationen mellan koefficienterna A och B , där det gäller att $X = B/A^1$.

Fortsättningsvis antas att fastighetens årliga värdestegring uppgår till 5 % och att fastigheten har en skattemässig livslängd på 40 år, vilket innebär årliga (linjära) avskrivningar på 2,5 % av anskaffningsutgiften. Tre olika alternativ för när lätnaden skall inträda kan fixeras, nämligen när reavinsten som procentuell andel av vederlaget överstiger 20, 25 respektive 30 %. Med gjorda antaganden om värdestegring och skattemässig livslängd ger detta kritiska innehavstider på 3,0, 3,7 respektive 4,7 år. Lätnaderna inträder följaktligen relativt tidigt.

När X är fixerad — och därmed relationen mellan B och A — återstår att fixera det absoluta värdet på någon av vikterna A och B — när ett värde har bestämts är också det andra fixerat via X . Ett sätt att normera är att fastslå att den *totala* skattebelastningen på reavinsten skall ligga på en viss nivå när reavinsten = vederlaget, dvs när fastighetens skattemässiga restvärde är noll (0).

Vid gällande regler gäller under ovan gjorda antaganden om värdetillväxt och skattemässig livslängd att skattebelastningen för en helt avskriven fastighet utgör 31,7 % av reavinsten. Om denna norm väljs och om man därutöver antar att lätnaden skall inträda när reavinsten överstiger 25 % av vederlaget krävs följande avdrag, nämligen $0,67*RV - 0,17*V$ (med $RV = V$ innebär avdraget att 50 % (67-17) av reavinsten beläggs med avgifter och inkomstskatt).

För den fortsatta diskussionen skall två ytterligare alternativ fixeras. Det första innebär att lätnaden inträder när reavinsten överstiger 20 % av vederlaget och att skattebelastningen på en helt avskriven fastighet normeras till 35,7 %. Detta alternativ — där alltså lätnaden inträder tidigare men där skatten på en helt avskriven fastighet är högre än i det tidigare alternativet — kräver följande avdrag, nämligen $0,55*RV - 0,11*V$.

Det andra alternativet innebär att lätnaden inträder först när reavinsten överstiger 30 % av vederlaget och att "slutskatten" normeras till 27,8 %. Detta alternativ — med senare lätnad men lägre skattebelastning på en helt avskriven fastighet — kräver följande avdrag, nämligen $0,8*RV - 0,24*V$.

I *tabell 1* redovisas skatten som andel av reavinst för olika

¹ Om man tecknar avdraget Y som $A*RV - B*V$ gäller att $Y = A*V*(RV/V - B/A) = A*V*(RV/V - X)$. När $RV/V = X = B/A$ gäller att $Y = 0$, dvs inget avdrag medges. För givet X (och årlig värdestegring och årliga värdeminskningssavdrag) bestämmer $RV/V = X$ den tidpunkt vid vilket detta inträffar. Eftersom RV/V ökar med innehavstiden kommer avdraget också att öka med innehavstiden.

innehavstider för de tre olika alternativen. Som en jämförelse redovisas längst ned i tabellen skattebelastningen vid gällande regler (där bl.a. takregeln beaktats).

Tabell 1 Skatt som andel av reavinst vid olika innehavstider för olika alternativa lättnadsavdrag för fastighetsvinster samt vid gällande regler.
Egenavgifter = 25% och inkomstskatt = 51%. Årlig värdestegring = 5%. Årliga värdeminskningsavdrag = 2,5% (40-årig fastighet). Procent.

Innehav	5	10	20	30	40
I 55/11	50,6	41,4	37,0	35,8	35,4
II 67/17	55,1	40,8	34,1	32,3	31,7
III 80/24	60,9	40,8	31,4	28,8	27,8
Gällande	40,4	39,5	37,7	34,8	31,7

I förhållande till gällande regler ger samtliga alternativ en högre skattebelastning vid korta innehav (5 år). Vid längre innehav är bilden annorlunda. Alternativ I ger genomgående — med vissa marginella undantag — en högre beskattning. Alternativ III, däremot, ger en lägre beskattning vid medellånga och långa innehav. Alternativ II, slutligen, utgör ett mellanalternativ med i princip lika skattebelastning som vid gällande regler för medellånga och långa innehav.

Valet mellan de olika alternativen blir en fråga om vilken tidsprofil som kan anses önskvärd i skattebelastningen. Olika önskemål gör sig gällande här. Å ena sidan bör skattebelastningen inte ligga för lågt vid korta innehav, vilket skulle ge besvärande gap i förhållande till avdragseffekten för löpande kostnader under innehavstiden. Å andra sidan bör inte heller vid långa innehav skattebelastningen ligga för lågt. Ett golv ges här av skattebelastningen vid gällande regler. Alternativ II representerar en kompromiss mellan alternativ I med för låg skattebelastning vid korta innehav och alternativ III med en lägre skattebelastning än vid gällande regler för långa innehav. Ett förord kan därför ges åt alternativ II. Avdrag från inkomsten före egenavgifter medges alltså med 67 % av reavinsten samtidigt som 17 % av vederlaget tas upp till beskattning. I nästa avsnitt redovisas vad denna lättnadsregel betyder för den totala skattebelastningen på en fastighetsinvestering.

2 Den totala skattebelastningen

I detta avsnitt beskrivs den totala skattebelastningen på fastighetsinvesteringar enligt föreslagna regler, där förutom reavinstreglerna även de skatteregler som styr den löpande beskattningen beaktas. Jämförelse görs med en situation utan skatt samt med gällande regler.

I metodiskt avseende saknas förebilder för beskrivningen av den totala skattebelastningen för investeringar i fastigheter. Såvitt gäller den löpande beskattningen finns den metodik som är utvecklad av Mervin King och Don Fullerton (se The taxation of Income from Capital. A Comparative Study of the U.S, U.K., Sweden and West Germany., 1984) och som användes i URF. Med denna metodik kan exempelvis de reala avkastningskraven före alla skatter för investeringar i tillgångar av

olika slag med olika finansiering härledas för olika skatteregler och givet ett visst marknadsbestämt förräntningskrav. Med denna metodik beaktas dock inte de regler som styr beskattningen vid *avyttring* av olika tillgångar; i stället antas att olika tillgångar innehas i all evighet.

Det är inte möjligt att på något enkelt sätt utvidga KF-metodiken till att inkludera även reavinstreglerna. Här har i stället valts en annorlunda ansats där intresset fokuseras, inte på skattereglernas inverkan på förräntningskraven på investeringar utan på deras *inverkan på ägarens förmögenhet*. Samtliga inkomst- och skatteeffekter under innehavstiden, inklusive de som uppkommer vid avyttring, nuvärdeberäknas. Summa effekter vid alternativa skatteregler kan jämföras med ägarens förmögenhet i en regim utan skatter. Genomgående analyseras två finansieringsfall, ett där finansiering sker med eget kapital och ett där finansiering sker med lånat kapital.

I nästa delavsnitt (2.1) beskrivs utgångsläget för analysen, det vill säga fallet utan skatter. Därefter beskrivs hur de föreslagna skattereglerna har beaktats (avsnitt 2.2) och motsvarande för gällande regler (avsnitt 2.3). I ett avslutande avsnitt (2.4) redovisas resultaten. I ett särskilt appendix ges en teknisk beskrivning av hur olika inkomst- och skatteeffekter specificerats.

2.1 Jämförelsenormen — utfallet utan skatter

Totalavkastningen på fastighetsinvesteringar antas kunna delas upp i två delar, dels löpande avkastning (direktavkastning), dels årlig värdestegring. Den löpande avkastningen antas stå i ett konstant förhållande till fastighetens värde vid varje års ingång.

I fallet med *egenfinansiering* tillgodosgör sig ägaren avkastningen dels som direktavkastning, dels som värdestegring när fastigheten avyttras. Effekten på ägarens förmögenhet av dessa inkomstströmmar beror av den *kalkylränta* som tillämpas. Om kalkylräntan sätts så att den sammanfaller med summa årlig direktavkastning och årlig värdestegring kommer en investering på 1 krona att avkasta en inkomstström som i nuvärdetermer också uppgår till 1 krona, dvs ägarens förmögenhet är oförändrad. Detta förmögenhetsvärde utgör jämförelsenorm för fallet med egenfinansiering och där inverkan av olika skattesystem kan mätas genom avvikelserna från 1 (ett).

I fallet med *lånefinansiering* måste ägaren löpande betala räntor på upplånat kapital. Dessa betalas i första hand med den löpande avkastningen, i andra hand med andra inkomster i näringsverksamheten. För att förenkla analysen antas upptagna lån inte amorteras under innehavstiden utan amortering sker vid avyttring av fastigheten. Om man antar att låneräntan sammanfaller med ägarens kalkylränta kommer summa nuvärden av direktavkastning (med avdrag för ränteutgifter) och fastighetsvärde (inkl. avdrag för amortering av lån) vid avyttring att bli

noll (0)². Detta utgör jämförelsenormen i fallet med lånefinansiering.

Sammanfattningsvis gäller alltså att man med gjorda antaganden om relationen mellan totalavkastning, upplåningsränta och kalkylränta erhåller intuitivt rimliga jämförelsenormer för den fortsatta analysen. När skatter introduceras antas dessa relationer vara oförändrade, dvs $\text{direktavkastning} + \text{värdestegring} = \text{ägarrens kalkylränta} = \text{upplåningsräntan}$ ³. Dessutom antas att placeringsräntan (relevant i fallet med egenfinansiering) sammanfaller med upplåningsräntan och överstiger statslåneräntan med en procentenhet.

Fortsättningsvis antas såväl direktavkastning som värdestegring uppgå till 5 %. Med i övrigt gjorda antaganden ger detta en kalkylränta = 10 % vilket också blir den gemensamma ut- och inlåningsräntan. Statslåneräntan blir i förekommande fall 9 %.

2.2 Föreslagna regler

Egenfinansierad investering

Direktavkastningen antas i första hand tas ut som enkelbeskattad kapitalinkomst. I början av investeringen understiger direktavkastningen utrymmet för uttag som kapitalavkastning (gäller när direktavkastningen som andel av ingående marknadsvärde är mindre än statslåneräntan med avdrag med 2 procentenheter). I detta fall antas utnyttjat utrymme ge en skattelättnad på övriga inkomster motsvarande gapet mellan total skattesats för arbetsinkomster och kapitalskattesatsen.

Vid en viss tidpunkt kommer direktavkastningen att överstiga utrymmet för kapitalinkomstbeskattat uttag. Från denna tidpunkt är två alternativ möjliga. I det ena sparas inkomsterna som expansionsmedel med enbart näringskatt. Uttag av ackumulerade, ränteuppräknade expansionsmedel sker vid avyttring av fastigheten. I det andra alternativet görs uttag av överskjutande inkomst som arbetsinkomstuttag.

I egenfinansieringsfallet finns en möjlighet att göra *survavsättningar*. Värdet av denna survmöjlighet ges av summa nuvärde av räntan efter skatt på den skattekredit som antas tas upp vid investeringstillfället (här förutsätts att det finns andra inkomster mot vilka survavdrag kan göras). Den underliggande skattekrediten antas amorteras av i takt med gjorda värdeminskningssavdrag.

En skattelättnad uppkommer genom *värdeminskningssavdragen*. Här finns två alternativ (jfr uttagsalternativen ovan). I det ena antas värdeminskningssavdragen reducera expansionsmedel och göras mot näringskatten. Den skattelättnad som uppkommer "sparas" och tas ut vid avyttringen. I det andra alternativet antas värdeminskningssavdragen

² Med antagandet att kalkylräntan = låneräntan blir förmögenhetsvärdet lika med 0 även om man arbetar med en alternativ amorteringsprofil än den antagna. Antagandet om icke-amortering under innehavet är alltså inte så restriktivt.

³ För att utröna stabiliteten i resultaten vad gäller jämförelsen mellan föreslagna regler och gällande regler – där ju periodiseringen av skatteuttaget varierar – tillämpas också en alternativ kalkylränta, där denna antas vara 70 % av utlåningsräntan.

reducera uttag som arbetsinkomst och görs mot avgifter och inkomstskatt.

Vid *avyttring* av fastigheten tillämpas reavinstreglerna.

Lånefinansiering

Uttagen av direktavkastning reduceras med erlagda utgiftsräntor. Under en inledande period uppkommer ett löpande underskott som antas kunna dras av mot andra inkomster (skattelättnad = avgifter + inkomstskatt).

I takt med att värdeminskingsavdrag görs blir kapitalunderlaget alltmer negativt (lånen antas ju amorteras av först vid *avyttring* av fastigheten). *Negativ räntefördelning* görs på ingående negativt kapitalunderlag med en räntesats lika med statslåneräntan + 0.01 (lika med den antagna upplåningsräntan).

Värdeminskingsavdragen antas reducera uttag som arbetsinkomst av andra inkomster i näringsverksamheten och ger alltså lättnad i såväl avgifter som inkomstskatt.

Vid *avyttring* sker, förutom reavinstbeskattning, även amortering av lånet.

2.3. Gällande regler

Med gällande regler avses regler enligt prop. 1989/90:110, prop. 1990/91:54 och prop. 1991/92:60 med bl.a. reducering av *survunderlaget* i fastigheter till 70 % av skattemässigt restvärde och klyvning på ingående negativt kapitalunderlag med en räntesats lika med statslåneräntan. Kapitalinkomster antas beskattas med 25 %.

Egenfinansiering

Den *löpande* avkastningen behandlas som arbetsinkomst med uttag av egenavgifter och inkomstskatt. Gjorda *värdeminskingsavdrag* reducerar avgifter och inkomstskatt. *Survörmånen* består av summa nuvärde av räntan efter skatt på upptagen skattecredit. *Survunderlaget* utgörs av 70 % av skattemässigt restvärde. *Survavdrag* antas kunna göras mot andra inkomster och skattecrediten amorteras av i takt med gjorda värdeminskingsavdrag.

Vid *avyttring* tillämpas gällande reavinstregler med blandad behandling som kapitalinkomst och som inkomst av näringsverksamhet. Hänsyn tas även till den alternativa takregeln.

Lånefinansiering

Underskott vad gäller *löpande* avkastning antas kunna dras av mot övriga inkomster vilket ger reduktion av avgifter och inkomstskatt. *Värdeminskingsavdrag* reducerar egenavgifter och inkomstskatt. *Räntefördelning* görs på ingående negativt kapitalunderlag med statslåneräntan. Underlaget för räntefördelning utgörs i varje period av skillnaden mellan skulder och 70 % av fastighetens restvärde.

Vid *avyttring* av fastigheten antas lånet amorteras.

2.4 Resultat

I detta avsnitt redovisas resultat för den totala skattebelastningen på investeringar i fastigheter enligt föreslagna regler. Skattebelastningen definieras som avvikelsen i förmögenhetsvärde i förhållande till en situation utan skatter, där förmögenhetsvärdet i frånvaro av skatter uppgår till 1 krona vid egenfinansiering och till 0 kronor vid lånefinansiering vid en fastighetsinvestering på 1 krona. I fortsättningen uttrycks skattebelastningen som procentuell andel av investeringsutgiften som vid den valda kalkylräntan (se nedan) är lika med nuvärdet av alla framtida inkomstströmmar i frånvaro av skatt; skatten uttrycks alltså som andel av de nuvärdeberäknade inkomsterna. Det finns anledning påminna om de antaganden som gjorts och som med viss komplettering tillämpas i fortsättningen.

Direktavkastning = 5 % av ingående marknadsvärde

Årlig värdestegring = 5 %

Ägarens kalkylränta = 10 %

Upplåningsränta = placeringsränta = 10 %

Statslåneränta = 9 %

Fastighetens skattemässiga livslängd = 40 år (ger

årliga värdeminskningssavdrag på 2,5 %)

Räntesats räntefördelning gällande regler = 9 %

Räntesats räntefördelning föreslagna regler = 7 %

vid positivt underlag och 10 % vid negativt

underlag

I förhållande till gällande regler ger de föreslagna reglerna en omfördelning av skatteuttaget innebärande en lättnad i den löpande beskattningen (bl.a. genom positiv räntefördelning och möjlighet till expansion med enkelbeskattat kapital) kombinerat med en viss skärpning av beskattning vid avyttring (genom en mer begränsad lättnadsregel). För jämförelsen mellan de två regelverken kan därför valet av kalkylränta vara betydelsefullt. Resultat redovisas därför också för ett fall, där kalkylräntan antas vara 70 % av utlåningsräntan.

Utöver dessa antaganden antas uttag som arbetsinkomst först belastas med fulla sociala avgifter i form av egenavgift om 25 %. Därefter antas näringsidkaren betala statlig inkomstkatt vilket vid en kommunalskatt på 31 % ger en marginals katt på 51 %. Den totala marginals katten — summan av egenavgifter och inkomstkatt — uppgår till 63,25 %. Åtminstone under avyttringsåret torde detta vara den mest frekventa marginals katten för flertalet fastighetsinvesteringar.

För inkomster som sparas i näringsverksamheten antas vid föreslagna regler den effektiva skattesatsen på avkastningen vara 23 % (vid näringskatt om 30 % och med hänsyn till surv). För inkomster som sparas vid gällande regler antas den effektiva skattesatsen i stället vara 55 % (vid progressiv inkomstkatt och fulla socialavgifter och med hänsyn tagen till surv).

I tabell 2 redovisas total skattebelastning enligt föreslagna regler — bl.a. inklusive det särskilda lättnadsavdraget vid reavinstbeskattningen — för olika innehavstider och olika finansieringsformer. Förändringen i förhållande till gällande regler anges liksom förändringen p g a förändrad reavinstbeskattning. Som jämförelse redovisas även resultat för fallet utan lättnad i reavinstbeskattningen.

Som en ytterligare jämförelse redovisas längst ned i tabellen också nuvärdet av framtida inkomster av en placering på räntebärande konto i bank, där avkastningen antas överensstämma med summa direktavkastning och värdeförändring på fastigheten, dvs 10 %.

Som framgått tidigare kan överskjutande avkastning enligt ett alternativ avsättas till expensionsmedel (och tas ut vid avyttring) samtidigt som avskrivningar reducerar avsättningar till expensionsmedel. Som ett annat alternativ kan överskjutande avkastning tas ut som arbetsinkomst samtidigt som avskrivningar reducerar uttag som arbetsinkomst.

Här ej redovisade beräkningar visar att mätt i nuvärde är uttag som arbetsinkomst/avskrivningar mot arbetsinkomst förmånligare än avsättning till expensionsmedel/avskrivningar "mot" expensionsmedel. Huvudskälet är att avskrivningar mot arbetsinkomst ger en större skattelättnad än avskrivningar mot expensionsmedel. Vid kalkylerna har visserligen ej beaktats att avsättning till expensionsmedel ger möjlighet till survavsättningar. Överslagsberäkningar visar dock att denna förmån i expensionsmedelsfallet är begränsad.

I tabellen redovisas resultat för ett ovägt genomsnitt för de båda alternativen, d.v.s hälften av uttag/avskrivningar görs av och mot expensionsmedel och resterande hälft som och mot arbetsinkomst.

Tabell 2 Total skattebelastning enligt föreslagna regler (TSB), total förändring i förhållande till gällande regler (FGÄLL) samt förändring i reavinstbeskattningen (FREÄ) vid investeringar i fastigheter för olika innehavstider. Med och utan lättnadsavdrag vid reavinstbeskattningen. Skattebelastning på banksparring. Olika finansieringsformer, egenfinansiering (E) och lånefinansiering (L). Kalkylränta = summa direktavkastning och årlig värdestegring (10 %). Procentuell andel av investeringsutgift.

Innehavstid	5		10		20		30		40	
Finansiering	E	L	E	L	E	L	E	L	E	L
Lättnad										
TSB	10,8	- 2,8	11,1	- 9,6	13,6	-10,6	16,6	-12,9	19,3	-11,4
FGÄLL	-3,3	+ 0,7	-11,5	- 4,1	-17,7	- 7,1	-18,7	- 7,0	-18,3	- 6,7
FREÄ	+4,5	-----	+1,7	-----	+0,1	-----	+0,3	-----	+0,6	-----
Ej lättnad										
TSB	12,9	- 0,8	18,7	- 2,0	22,9	- 4,3	23,8	- 5,7	24,2	- 6,5
FGÄLL	-1,2	+ 2,8	-3,9	+ 3,5	-8,4	+ 2,3	-11,5	+ 0,2	-13,4	+ 1,8
FREÄ	+6,6	-----	+9,3	-----	+9,4	-----	+7,5	-----	+5,5	-----
Bank TSB	9,5		15,4		21,3		23,6		24,4	

För den totala skattebelastningen vid föreslagna regler kan först konstateras en systematisk skillnad mellan egen- och lånefinansierade investeringar. Medan skattebelastningen är positiv vid egenfinansiering gäller det motsatta vid lånefinansiering. Det senare innebär att skattesystemet subventionerar lånefinansierade investeringar i fastigheter.

Detta är emellertid inget unikt för dessa regler utan gäller för alla inkomstskattesystem där inkomster och avdrag skattemässigt periodiseras på ett sådant sätt att bl.a. (a) omedelbart avdrag medges för låneräntor och (b) där värdestegring på fastigheter beskattas först vid avyttring.

Lättnader i reavinstbeskattningen påverkar i sig inte den systematiskt olika behandlingen av egen- och lånefinansierade investeringar. De ger en i stort sett likformig reducering av det totala skatteuttaget. Reduktionen är mer begränsad vid korta innehav där lättnadsregeln betyder mindre men mer betydande vid längre innehav. Om man jämför utfallen med och utan lättnad ser man att reduktionen är störst vid medellånga innehav — vid 20 år ca drygt 9 procentenheter — för att vid långa innehav uppgå till ca 5 procentenheter.

Den *totala* skattebelastningen vid föreslagna regler inkl. lättnaden i reavinstbeskattningen är lägre än vid gällande regler, särskilt markerat vid innehav över 20 år med reduktion upp emot 20 procentenheter. Vid korta innehav (5 år) är reduktionen i skattebelastning betydligt mer begränsad.

Av tabellen framgår också att det inom ramen för en generellt sänkt skattebelastning i det föreslagna systemet sker en *omfördelning* av skatteuttaget från den löpande beskattningen till beskattning vid avyttring av fastigheten. I förhållande till gällande regler sjunker den löpande beskattningen framför allt som ett resultat av räntefördelningen på positiva kapitalinkomstunderlag. Borttagandet av 70-procentsregeln vid survvärderingen av fastigheter sänker också den löpande beskattningen även om vid egenfinansiering storleken på skattekrediten sjunker genom att survavdrag görs mot näringskatt och inte mot egenavgifter och inkomstskatt.

Skattebelastningen för *banksparande* (med ränta = totalavkastning före skatt på fastighetsinvesteringen) ligger — utom vid korta innehav — i allmänt högre än skattebelastningen för fastighetsinvesteringar vid föreslagna regler.

Hittills har förutsatts att ägarens kalkylränta sammanfaller med (a) summa direktavkastning och värdeförändring på fastigheten och (b) utlåningsräntan. I *tabell 3*, däremot, ges resultatet för ett fall där kalkylräntan i stället antas vara 70 % av utlåningsräntan. Eftersom de föreslagna reglerna generellt sett ger en lägre total skattebelastning än gällande regler genom en lägre löpande beskattning kan man förvänta sig en större reduktion i förhållande till gällande regler om man antar en lägre kalkylränta. Detta framgår också av en jämförelse med *tabell 2*⁴.

⁴ Vid tolkningen av uppgifterna i *tabell 3* om total skattebelastning enligt föreslagna regler bör noteras att dessa visserligen liksom tidigare är relaterade till investeringsutgiften. Men eftersom kalkylräntan i detta fall är lägre än totalavkastningen före skatt sammanfaller inte längre investeringsutgiften med nuvärdet av framtida inkomstströmmar i frånvaro av skatt (nuvärdet är större än investeringsutgiften). Detta innebär i sin tur att uppgifterna om total skattebelastning i *tabell 3* inte är direkt jämförbara med motsvarande uppgifter i *tabell 2*. Av samma skäl har också uppgifterna om skattebelastning på banksparande utesluts.

Tabell 3 Total skattebelastning enligt föreslagna regler (TSB), total förändring i förhållande till gällande regler (FGÄLL) samt förändring i reavinstbeskattningen (FREA) vid investeringar i fastigheter för olika innehavstider. Olika finansieringsformer, egenfinansiering (E) och lånefinansiering (L). Kalkylränta = 70 % av utlåningsränta (7 %). Procentuell andel av investeringsutgift.

Innehavstid	5		10		20		30		40	
Finansiering	E	L	E	L	E	L	E	L	E	L
Lättnad										
TSB	12,7	- 2,1	15,2	- 8,1	23,8	- 8,7	33,3	- 2,1	42,5	+ 6,5
FGÄLL	-3,2	+ 1,1	-13,0	- 4,3	-22,7	- 8,4	-26,1	- 8,2	-27,4	- 7,1
FREA	+5,2	-----	+2,2	-----	+0,1	-----	+0,7	-----	+1,7	-----
Ej lättnad										
TSB	15,0	+ 0,3	25,3	+ 1,9	40,0	+ 7,5	49,9	+14,5	57,4	+21,4
FGÄLL	-0,9	+ 3,4	-3,0	+ 5,7	+6,5	+ 7,8	-9,6	+ 8,3	-12,6	+ 7,8
FREA	+7,5	-----	+12,2	-----	+16,3	-----	+17,3	-----	+16,6	-----

Appendix: Teknisk beskrivning av olika inkomst- och skatteeffekter

I detta appendix redovisas de samband för olika inkomst- och skatteeffekter som använts för att beskriva den totala skattebelastningen på investeringar i fastigheter. Följande beteckningar används

- d = direktavkastning som andel av marknadsvärde (årets ingång)
- p = årlig värdestegring
- a = skattemässig avskrivningstakt (andel av investeringsutgift)
- T = innehavstid
- T' = tidpunkt när direktavkastning = utrymmet för uttag som kapitalinkomst
- R = statslåneränta
- i = kalkylränta
- t_k = kapitalskattesats
- t_v = näringskattesats
- t' = effektiv skatt på sparad skatt i näringsverksamhet
- t_e = egenavgift
- t_i = inkomstskatt
- t_f = skattesats för reavinst fastighet

Utan skatter*Egenfinansiering*

Nuvärdet av direktavkastning år t, DA_t , ges av

$$(1) DA_t = d \cdot (1+p)^{t-1} / (1+i)^t$$

Summering fram till avyttring år T, DA , ger

$$(2) DA = d \cdot \{1 - [(1+p)/(1+i)]^T\} / (i-p)$$

Nuvärdet av fastighetens värde år T ges av $[(1+p)/(1+i)]^T$, vilket tillsammans med (2) ger det nuvärdeberäknade förmögenhetsvärdet, F_{eu} ,

$$(3) F_{eu} = d \cdot \{1 - [(1+p)/(1+i)]^T\} / (i-p) + [(1+p)/(1+i)]^T$$

Om $i = d + p$ erhålls $F_{eu} = 1$ oberoende av innehavstid.

Lånefinansiering

Nuvärde för ränteutgifter år t, r_t , ges av

$$(4) r_t = (R + 0,01) / (1+i)^t$$

vilket ger summa nuvärde fram till avyttring, r, som

$$(5) r = (R + 0,01) / i \cdot [1 - 1/(1+i)^T]$$

Summa nuvärde direktavkastning med avdrag för ränteutgifter, DA - r, ges av (2) och (3) som

$$(6) \text{ DA} - r = d \cdot \{1 - [(1+p)/(1+i)]^T\} / (i-p) - (R+0,01)/i \cdot [1 - 1/(1+i)^T]$$

Nuvärde av amortering av lån ges av $-1/(1+i)^T$, vilket tillsammans med nuvärde av fastighetsavyttring (se egenfinansiering) och (6) ger förmögenhet i lånefallet, F_{lu} , som

$$(7) F_{lu} = d \cdot \{1 - [(1+p)/(1+i)]^T\} / (i-p) - (R+0,01)/i \cdot [1 - 1/(1+i)^T] + [(1+p)/(1+i)]^T - 1/(1+i)^T$$

För $i = R + 0,01 = d + p$ gäller att $F_{lu} = 0$.

Föreslagna regler

Egenfinansiering

Summa nuvärde av uttag som kapitalinkomst ges av

$$(1-t_k) \cdot \{d \cdot [1 - ((1+p)/(1+i))^{T^*}] + (R-0,02)/i \cdot [1/(1+i)^{T^*} - 1/(1+i)^T]\}$$

Tidpunkten T^* bestäms av $d \cdot (1+p)^{T^*} = R - 0,02$. Uttrycket ovan gäller för $T > T^*$ (för $T < T^*$ bortfaller andra termen inom parentes och T^* ersätts med T i den första termen).

Icke-utnyttjat uttag som kapitalinkomst fram till tidpunkten T^* ger skattelättnad på andra inkomster som ges av uttrycket

$$[t_e + t_i \cdot (1-t_e) - t_k] \cdot \{(R-0,02)/i \cdot [1 - 1/(1+i)^{T^*}] - d \cdot [1 - [(1+p)/(1+i)]^{T^*}] / (i-p)\}$$

Uttrycket gäller för $T > T^*$ (för $T < T^*$ ersätts T^* med T).

Efter tidpunkten T^* kan direktavkastningen behandlas på två sätt. Enligt ett första alternativ sker avsättning till *expansionsmedel* som efter sparande upplöses vid avyttring av fastigheten. Summa nuvärden ges av

$$\begin{aligned} & (1-t_i)(1-t_v)/(1+i)^{T^*} [1 + (R+0,01)(1-t')]^T \cdot \\ & \cdot \{d \cdot [((1+p)/(1+(R+0,01)(1-t')))^{T^*} - \\ & ((1+p)/(1+(R+0,01)(1-t')))^T] / [(R+0,01)(1-t') - p] \\ & - (R-0,02)/[(R+0,01)(1-t')] \cdot [1/(1+(R+0,01)(1-t'))^{T^*} - \\ & - 1/(1+(R+0,01)(1-t'))^T]\} \end{aligned}$$

Uttrycket gäller för $T > T^*$ (för $T < T^*$ är uttrycket = 0). Alternativt kan överskjutande direktavkastning tas ut som *arbetsinkomst*. Summa nuvärden av sådana uttag ges av

$$\begin{aligned} & (1-t_e)(1-t_i) \{d/(i-p) \cdot [((1+p)/(1+i))^{T^*} - ((1+p)/(1+i))^T] - \\ & - (R-0,02)/i \cdot [1/(1+i)^{T^*} - 1/(1+i)^T]\} \end{aligned}$$

Uttrycket gäller för $T > T^*$ (för $T < T^*$ är uttrycket = 0).

Även skattelättnaden genom värdeminskningssavdrag blir beroende av om avdragen reducerar avsättning till expensionsmedel eller uttag som arbetsinkomst. För *expansionsmedelsfallet* gäller följande uttryck för summa nuvärden

$$t_v \cdot a \cdot \{(1-t_i)/(1+i)^T \cdot [1 + (R+0,01)(1-t')]^T / [(R+0,01)(1-t')]^T\} \\ \cdot \{1 - 1/[1 + (R+0,01)]^T\}$$

För *arbetsinkomstfallet* gäller följande uttryck för summa nuvärden

$$[t_e + t_i \cdot (1-t_e)] \cdot a / i \cdot [1/(1+i)^{T^*} - 1/(1+i)^T]$$

Survorförmånen vid egenfinansiering definieras på ett schablonmässigt sätt som summa nuvärden av ränta efter skatt på skattekredit i surv. Skattekrediten antas tas upp i sin helhet vid investeringstillfället, vilket förutsätter att survavdrag kan göras mot andra inkomster. Skattekrediten amorteras av i takt med att fastighetens restvärde sjunker. Underlaget för skattekrediten år t ges av $0,3 \cdot [1-a(t-1)]$ och skattekrediten vid en skattesats på tv blir $tv \cdot 0,3 \cdot [1-a(t-1)]$. Räntan efter skatt på denna skattekredit blir $(R+0,01) \cdot (1-t') \cdot t_v \cdot 0,3 \cdot [1-a(t-1)]$ där $t' = 0,23$. Sett över hela innehavstiden blir summa nuvärde av denna ränta på skattekrediten

$$(R+0,01) \cdot (1-t') \cdot t_k \cdot 0,3 / i \cdot \{(1+a)[1-1/(1+i)^T] - a \cdot [1/i \cdot (1-1/(1+i)^T) - T/(1+i)^T]\}$$

Vid *avyttring* av fastigheten år T ges nuvärdet efter reavinstskatt av

$$1/(1+i)^T \cdot \{(1+p)^T - (t_e + t_i \cdot (1-t_e)) \cdot [(1+p)^T - (1-aT)] - A\}$$

där $A = 0,67 \cdot [(1+p)^T - (1-aT)] - 0,17 \cdot (1+p)^T$ vilket gäller om reavinsten som andel av vederlaget överstiger $0,17/0,67$.

Lånefinansiering

Beskrivningen av lånefinansieringsfallet blir enklare då (1) uttag ej kan göras som kapitalinkomst, (2) möjlighet till survavsättningar saknas och (3) möjlighet att bygga upp expensionsmedel likaledes saknas. Däremot måste hänsyn tas till räntefördelning på negativt underlag.

Summa nuvärde *uttag av direktavkastning med avdrag för låneräntor* ges av

$$(1-t_e)(1-t_i) \cdot \{d \cdot [1 - \{(1+p)/(1+i)\}^T] / (i-p) - (R+0,01)/i \cdot [1 - 1/(1+i)^T]\}$$

Överskott beskattas som arbetsinkomst med avgifter och inkomstskatt; eventuella underskott antas eliminera uttag som arbetsinkomst av andra inkomster i näringsverksamheten.

Räntefördelning antas ske på ett negativt kapitalunderlag som ökar i takt med gjorda värdeminskingsavdrag. Summa nuvärde av skatteeffekter ges av

$$-[t_e + t_i * (1 - t_e) - t_k](R + 0,01) * a / i * [(1/i - 1)(1 - 1/(1+i)^T) - T/(1+i)^T]$$

Värdeminskingsavdrag görs mot avgifter och inkomstskatt. Summa nuvärde ges av

$$[t_e + t_i * (1 - t_e)] * a / i * [1 - 1/(1+i)^T]$$

Vid *avyttring* av fastigheten uppkommer samma skatteeffekter som vid egenfinansiering. Därutöver amorteras lånen vilket i nuvärdetermer reducerar förmögenheten med $1/(1+i)^T$.

Gällande regler

Egenfinansiering

Direktavkastningen belastas med egenavgift och inkomstskatt och summa nuvärden ges av

$$(1 - t_e)(1 - t_i) * \{d * [1 - ((1+p)/(1+i))^T] / (i-p)\}$$

Värdeminskingsavdrag görs mot egenavgifter och inkomstskatt. Summa nuvärden ges av samma uttryck som för föreslagna regler lånefallet.

Survormånen vid gällande regler ges av

$$(R + 0,01) * (1 - t') * [t_e + t_i * (1 - t_e)] * 0,21 / i * \{(1+a)[1 - 1/(1+i)^T] - a * [1/i * (1 - 1/(1+i)^T) - T/(1+i)^T]\}$$

I förhållande till föreslagna regler finns tre skillnader, (1) effektiva skatten på sparad avkastning (t') är 55 % (vid 51 % inkomstskatt; 41 % vid 31 % inkomstskatt), (2) skattekrediten är större och svarar mot sammanlagt avgifts- och skatteuttag samt (3) underlaget är reducerat till 70 % av fastighetens restvärde.

Reavinstskatten vid *avyttring* blir beroende av om takregeln är tillämplig eller ej. Om *huvudregeln* tillämpas gäller följande uttryck för nuvärde av fastighetsavyttring med hänsyn till reavinstskatt

$$1/(1+i)^T * \{(1+p)^T - t_k * [(1+p)^T - 1] - [t_e + t_i * (1 - t_e)] * aT\}$$

Om *takregeln* är tillämplig — gäller då $0,9 * (1+p)^T - aT < (1+p)^T$ — blir uttrycket i stället

$$1/(1+i)^T * \{(1+p)^T - t_k * [0,9 * (1+p)^T - aT] - [t_e + t_i * (1 - t_e)] * aT\}$$

Lånefinansiering

Nuvärdet av direktavkastning med avdrag för låneräntor ges av samma uttryck som för föreslagna regler, dvs

$$(1-t_e)(1-t_i)*\{d*\{1-[(1+p)/(1+i)]^T\}/(i-p) - (R+0,01)/i*[1-1/(1+i)^T]\}$$

Effekten av *räntefördelning* på negativt kapitalunderlag ges av

$$-[t_e + t_i*(1-t_e)-t_k]R/i*\{(0,3-0,7a)(1-1/(1+i)^T) + 0,7a*[1/i*(1-1/(1+i)^T) - T/(1+i)^T]\}$$

I förhållande till föreslagna regler kompliceras uttrycket av 70-procentsregeln.

Skattelättnad genom *värdeminskningsavdrag* ges av samma uttryck som vid egenfinansiering.

Effekten vid *avyttring* av fastigheten ges av samma uttryck som vid egenfinansiering med avdrag för nuvärdet av det amorterade lånet, $1/(1+i)^T$.

Bilaga 5 K-surv utan schablonskatt för juridiska personer

I gällande regler för K-surv och juridiska personer reduceras kapitalunderlaget med 30 % av årets inkomst. Samtidigt återläggs under året erlagd preliminärskatt vid beräkningen av kapitalunderlaget. Av huvudtexten framgår att det är önskvärt att samma survregler skall gälla för enskild näringsverksamhet och juridiska personer. Vidare är ett hänsynstagande till preliminärskatt för enskild näringsverksamhet förenat med stora problem. En harmonisering av reglerna kräver därför i praktiken att reglerna för juridiska personer förändras. En sådan förändring skulle innebära att korrigeringen för schablonskatt tas bort samtidigt som preliminärskatt ej återläggs (en slags tyst kvittning där de två posterna antas ta ut varandra). I denna bilaga illustreras effekter på K-surv och skatt av en sådan omläggning.

Följande förutsättningar gäller. Ingående balans år 1 antas se ut så här

Kassa 1000	Surv	300
	EK	700

De i kassa placerade tillgångarna antas avkasta 10 % per år. Preliminärskatt antas betalas med 20 % av inkomsten före skatt. Kvarskatten antas betalas vid ingången av påföljande beskattningsår.

Gällande regler

År 1

Survunderlag	$1000 + 100 - 20 + 20 - 0,3 \cdot 100 = 1070$
K-surv	$0,3 \cdot 1070 = 321$
Inkomst e surv	$100 + 300 - 321 = 79$
Skatt	$0,3 \cdot 79 = 23,7$

UB			
Kassa	1100	Surv	321
	(1080)	Skatt	23,7 (3,7)
		EK	755,3

I utgående balans anges alternativa värden för kassa och skatt. Värden utan parentes anger ställningen med korrekt skattekostnad för året, värdena inom parentes med rensning för preliminärskatt.

År 2

Survunderlag	$1,1 \cdot 1076,3 + (-0,2 \cdot 0,1 \cdot 1076,3 - 0,3 \cdot 107,6)$ $= 1151,6$
K-surv	$0,3 \cdot 1151,6 = 345,5$
Inkomst e surv	$107,6 + 321 - 345,5 = 83,1$
Skatt	$0,3 \cdot 83,1 = 24,9$

UB			
Kassa	1183,9	Surv	345,5
	(1162,4)	Skatt	24,9 (3,4)
		EK	813,5

Regler utan korrigering för schablonskatt och preliminärskatt

År 1

Survunderlag	$1100 - 20 = 1080$
Surv	$0,3 \cdot 1080 = 324$
Inkomst e surv	$100 + 300 - 324 = 76$
Skatt	$0,3 \cdot 76 = 22,8$

UB			
Kassa	1100	Surv	324
	(1080)	Skatt	22,8 (2,8)
		EK	753,2

I jämförelse med gällande regler blir K-survavsättningen större och skatten mindre, vilket förklaras av att preliminärskatten är mindre än den skatt som följer av schablonkorrigeringen (23,7).

År 2

Survunderlag	$1,1 \cdot 1077,2 - 0,2 \cdot 0,1 \cdot 1077,2 = 1163,4$
Surv	$0,3 \cdot 1163,4 = 349$
Inkomst e surv	$107,7 + 324 - 349 = 82,7$
Skatt	$0,3 \cdot 82,7 = 24,8$

UB			
Kassa	1184,9	Surv	349
	(1163,4)	Skatt	24,8 (3,3)
		EK	811,1

I jämförelse med gällande regler är survökningen under år 2 något större, vilket ger något lägre skattebetalningar detta år. Skillnaden är dock marginell (0,1). Skillnaden mellan reglerna består alltså i huvudsak i en engångseffekt. Storleken på engångseffekten beror av missvisningen mellan preliminärskatt och skatten beräknad enligt schablonmetoden. Eftersom preliminärdebiteringen — i frånvaro av jämkning — ger en

preliminärskatt om 120 %¹ av slutlig skatt två år tidigare uppkommer en missvisning till företagets fördel för sådana företag vars nominella skattepliktiga inkomster växer med mer än ca 10 % om året.

Effekter på inkomster av engångskaraktär

Vid stora inkomster av engångskaraktär — exempelvis en skattepliktig reavinst — som inte beaktas vid preliminärdebiteringen ger den föreslagna metoden en förmånligare behandling. Ett exempel illustrerar².

Enligt *gällande* regler blir för en engångsinkomst på 1000 under avyttringsåret *survavsättningen* 210 och skatten 237. Året därpå *ökar* *survavsättningen* till 229 [$0,3 \cdot (1000 - 237)$] och på marginalen sker en *återbetalning av skatt* med 5,7 [$0,3 \cdot (229 - 210)$]. Total odiskonterad skatt efter två år uppgår alltså till 231,3.

Vid *alternativa* regler blir *survavsättningen* 300 och skatten 210 för avyttringsåret. Året därpå *sjunker* *survavsättningen* till 237 [$0,3 \cdot (1000 - 210)$] och på marginalen uppkommer en *extraskatt* om 18,7 [$0,3 \cdot (300 - 237)$]. Total odiskonterad skatt efter två år uppgår alltså till 228,7. Av skillnaden i skatt för de olika reglerna för avyttringsåret på 27 (237-210) kvarstår alltså bara en mindre efter två år, nämligen 2,6 (231,3-228,7).

Vid de alternativa reglerna periodiseras alltså *survavsättning* och skatt på en engångsinkomst förmånligare för den skattskyldige än vid *gällande* regler. Likviditetsvinsten avyttringsåret reduceras emellertid snabbt, där ungefär 10 % finns kvar året efter avyttringsåret.

¹ Här bortses från den temporära sänkningen av schablonen för debitering av preliminärskatt för inkomståret 1992 till 110 %.

² För att förenkla exemplet bortses från avkastning på sparade vinstmedel (jfr det tidigare exemplet).

Bilaga 6 Exempel på skatteberäkning vid föreslagna regler

I denna bilaga fördjupas räkneexemplet i avsnitt 4.5 med avsikt att illustrera kalkylsituationen för en företagare vid föreslagna regler. För ett visst år antas den ingående balansräkningen se ut så här:

		IB	
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 000 000
		Surv	300 000
		Expansionsmedel	400 000
		Tillskjutet kapital	300 000

Ovanstående balansräkning är rent skattemässig — expansionsmedel är ju enbart en deklarationspost och förekommer inte i redovisningen.

Som en förenkling har antagits att företagaren föregående år har gjort maximal avsättning till K-surv [30 % av kapitalunderlaget som är 1 000 000 kr. (2 000 000 - 1 000 000)]. Fördelningen av det egna kapitalet i övrigt är godtyckligt vald; det kan dock noteras att posten expansionsmedel understiger kapitalunderlaget enligt survlagen minskat med avsättning till surv (jfr spärregeln för maximal avsättning till expansionsmedel).

Företagaren förutsätts vidare inte ha något sparat fördelningsbelopp som skulle kunna grunda kapitalinkomst.

För det aktuella året antas inkomsten efter avskrivningar och räntor men *före* avsättning till K-surv och ökning av expansionsmedel uppgå till 600 000. Företagaren antas göra sammanlagda uttag från näringsverksamheten som är så stora att de täcker en konsumtionsnivå på 144 000 kr.

Uttag av kapitalbeskattad inkomst

Underlaget för positiv räntefördelning — *fördelningsunderlaget* — utgörs av det ingående kapitalunderlaget enligt survlagen minskat med ingående survavsättning och ingående expansionsmedel. Underlaget är 300 000 kr. (2 000 000 - 1 000 000 - 300 000 - 400 000). Statslåneräntan vid november månads utgång föregående beskattningsår antas uppgå till 10 %. Detta ger en räntesats vid positiv räntefördelning på 8 % (statslåneräntan minus två procentenheter). Maximalt utrymme för positiv räntefördelning och uttag som kapitalinkomst blir därmed 24 000 kr. (0,08*300 000). Detta utrymme utnyttjas, vilket efter kapitalbeskattning med 25 % ger ett bidrag till konsumtion på 18 000 kr.

Uttag av inkomst som belastas med egenavgifter och inkomstskatt

För att finansiera den målsatta konsumtionen på 144 000 kr. krävs ytterligare uttag 126 000 kr. (144 000 - 18 000). Det innebär att ett så stort belopp måste tas upp som inkomst av näringsverksamhet som netto efter egenavgifter och inkomstskatt blir 126 000 kr.

Med tillämpning av 1992 års skatteskala¹ ger en taxerad inkomst på 177 300 kr. (här och fortsättningsvis avrundning av samtliga belopp till närmaste hundratal kr.) den önskade inkomsten efter skatt på 126 000 kr. Vid en sats för egenavgifterna på 25 % (beräknat på inkomsten före egenavgifter) blir inkomsten före egenavgifter 236 300 kr. (177 300/0,75). Det "utrymme" som återstår för avsättning till surv och expensionsmedel utgör således 339 700 kr. (600 000 - 24 000 - 236 000).

Survavsättning

Avsättningen till K-surv sker *efter* uttag av kapitalinkomst men *före* ökning av expensionsmedel².

Som framgår av avsnitt 7 föreslår utredningen att reglerna för avsättning till K-surv görs enhetliga för enskilda näringsidkare och juridiska personer på så sätt att (a) kapitalunderlaget utgörs av tillgångar minus skulder vid beskattningsårets utgång och (b) hänsyn ej tas till skatt i annan mening än att betalda skatter minskar nettotillgångarna. I detta exempel antas dock för enkelhets skull att gällande regler för juridiska personer tillämpas, vilket innebär att survunderlaget hänförligt till årets inkomst utgör 70 % av denna inkomst³. Maximal ökning av K-surv blir då 121 000 kr. ($0,3 \cdot 0,7 \cdot 576\,000$).

Ökning av expensionsmedel

Efter survavsättning kvarstår 455 000 kr. (576 000 - 121 000). Kvarstående utrymme för ökning av expensionsmedel (inkl. skatt) uppgår därmed till 218 700 kr. (455 000 - 236 300).

Enligt föreslagna regler får ökning av expensionsmedel ske med 70 % av 218 700 kr., dvs. med 153 100 kr. 10/7-delar av detta belopp, dvs. 218 700 kr., undantas från avgifter och inkomstskatt och belastas i stället med statlig skatt efter 30 %, dvs. 65 600 kr.

De gjorda beräkningarna kan sammanfattas i nedanstående skattemässiga resultaträkning:

¹ Bl.a. okorrigerat grundavdrag på 10 700, ett maximalt grundavdrag på 19 400 och en nedre gräns (taxerad inkomst) för skiktet med avtrappning av maximal grundavdrag på 102 488.

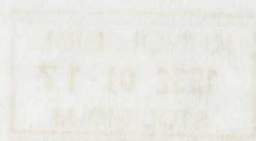
² Även avsättning till L-surv sker före ökning av expensionsmedel, dock inte till den del som baseras på inkomst av näringsverksamhet (en motsvarighet till I-surv enligt gällande regler), där i stället avsättningen sker efter ökning av expensionsmedel (se vidare avsnitt 7).

³ Antagandet är i materiellt avseende förenligt med de föreslagna reglerna under förutsättning att schablonskatten motsvaras av preliminärskatt.

Inkomst efter avskrivningar m.m.	600 000	
Uttag som kapitalinkomst	-24 000	24 000
Kapitalinkomstskatt	-	- 6 000
Inkomst före survavsättning	576 000	
Ökning av K-surv	-121 000	
Inkomst före expansionsmedel	455 000	
Ökning av expansionsmedel	-153 100	
Statlig "näringskatt"	-65 600	
Inkomst av näringsverksamhet	236 300	
Egenavgifter	-59 000	
Taxerad förvärvsinkomst	177 300	
Kommunal inkomstskatt	-51 300	
Kvar för konsumtion	126 000	+ 18 000
	= 144 000	

Den skattemässiga utgående balansen för näringsverksamhet blir (näringskatt eliminerad):

		UB	
Tillgångar	2 510 400	Skulder	1 000 000
		Surv	421 000
		Expansionsmedel	553 100
		Tillskjutet kapital	300 000



Statens offentliga utredningar 1991

Kronologisk förteckning

1. Flykting- och immigrationspolitiken. A.
 2. Finansiell tillsyn. Fi.
 3. Statens roll vid främjande av export. UD.
 4. Miljölagstiftningen i framtiden. M.
 5. Miljölagstiftningen i framtiden. Bilagedel. Sekretariatets kartläggning och analys. M.
 6. Utvärdering av SBU. Statens Beredning för Utvärdering av medicinsk metodik. S.
 7. Sportslig och ekonomisk utveckling inom trav- och galoppsporten. Fi.
 8. Beskattning av kraftföretag. Fi
 9. Lokala sjukförsäkringsregister. S.
 10. Affärstiderna. C.
 11. Affärstiderna. Bilagedel. C.
 12. Ungdom och makt. C.
 13. Spelreglerna på arbetsmarknaden. A.
 14. Den regionala bil- och körkortsadministrationen. K.
 15. Informationens roll som handlingsunderlag - styrning och ekonomi. S.
 16. Gemensamma regler - lagstiftning, klassifikationer och informationsteknologi. S.
 17. Forskning och utveckling - epidemiologi, kvalitets-säkring och Spris utvecklingsprojekt. S.
 18. Informationsstruktur för hälso- och sjukvården - en utvecklingsprocess. S.
 19. Storstadens trafiksystem. Överenskomelser om trafik och miljö i Stockholms- Göteborgs- och Malmöregionerna. K.
 20. Kapitalkostnader inom försvaret. Nya former för finansiell styrning. Fö.
 21. Personregistrering inom arbetslivs-, forsknings- och massmedieområdena, m.m. Ju.
 22. Översyn av lagstiftningen om träfiberråvara. I.
 23. Ett nytt BFR - Byggforskningen på 90-talet. Bo.
 24. Visst går det an! Del 1, 2 och 3. C.
 25. Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöken med en friare nämndorganisation. C.
 26. Kommunala entreprenader. Vad är möjligt? En analys av rättsläget och det statliga regelverkets roll. C.
 27. Kapitalavkastningen i bytesbalansen. Tre expertrapporter. Fi.
 28. Konkurrensen i Sverige - en kartläggning av konkurrensförhållandena i 61 branscher. Del 1 och 2. C.
 29. Periodiska hälsoundersökningar i vissa statliga, kommunala och landstingskommunala anställningar. C.
 30. Särskolan - en primärkommunal skola. U.
 31. Statens arkivdepåer. En utvecklingsplan till år 2000. U.
 32. Naturvårdsverkets uppgifter och organisation. M.
 33. Branden på Sally Albatross. Den 9-12 januari 1990. Fö.
 34. HIV-smittade - ersättning för ideell skada. Ju.
 35. Några frågor i anslutning till en arbetsgivarperiod inom sjukpenningförsäkringen. S.
 36. Ny kunskap och förnyelse. C.
 37. Räkna med miljön! Förslag till natur- och miljöräkenskaper. Fi.
 38. Räkna med miljön! Förslag till natur- och miljöräkenskaper. Bilagedel. Fi.
 39. Säkrare förare. K.
 40. Marknadsanpassade service- och stabsfunktioner - ny organisation av stödet till myndigheter och regeringskansli. C.
 41. Marknadsanpassade service- och stabsfunktioner - ny organisation av stödet till myndigheter och regeringskansli. Bilagedel. C.
 42. Aborterade foster, m.m. S.
 43. Den framtida länsbostadsnämnden. Bo.
 44. Examination som kvalitetskontroll i högskolan. U.
 45. Påföljdsfrågor. Frigivning från anstalt, m.m. Ju.
 46. Handikapp, Valfärd, Rättvisa. S.
 47. På väg - exempel på förändringsarbeten inom verksamheter för psykiskt störda. S.
 48. Bistånd genom internationella organisationer. UD.
 49. Bistånd genom internationella organisationer. Annex 1. Det multilaterala biståndets organisationer. UD.
 50. Bistånd genom internationella organisationer. Annex 2. Sverige och u-länderna i FN - en återblick. UD.
 51. Bistånd genom internationella organisationer. Annex 3. Särstudier. UD.
 52. Alkoholbeskattningen. Fi.
 53. Forskning och teknik för flyget. Fö.
 54. Skola - skolbarnsomsorg - en helhet. U.
 55. Sveriges nationalrapport till FN:s konferens om miljö och utveckling - UNCED 1992. M.
 56. Kompetensutveckling - en utmaning. A.
 57. Arbetslöshetsförsäkringen - finansierings-systemet. A.
 58. Ett nytt turistråd. I.
 59. Konkurrens för ökad välfärd. Del 1. Konkurrens för ökad välfärd. Del 2. Konkurrens för ökad välfärd. Bilagor. C.
 60. Olika men ändå lika. Om invandrande omkommer i det mångkulturella Sverige. C.
 61. Statens bostadskreditnämnd - organisation och dimensionering. Bo.
 62. Vissa särskilda frågor beträffande integritetsskyddet på ADB-området. Ju.
-

Kronologisk förteckning

63. Tillsynen över hälso- och sjukvården. S.
 64. Att förvalta kulturmiljöer. U.
 65. Ett samordnat vuxenstudiestöd. U.
 66. Hemslöjd i samverkan. I.
 67. Samhall i går, i dag, i morgon. A.
 68. Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöksverksamheten med avsteg från statlig reglering m.m. C.
 69. Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöksverksamheten med avsteg från statlig reglering m.m. Särskild bilaga. C.
 70. Ombudsman för barn och ungdom. S.
 71. Teaterns kostnadsutveckling 1975-1990 med särskilda studier av Operan, Dramaten och Riksteatern. U.
 72. En kreativ studiemiljö - högskolebiblioteket som pedagogisk resurs. U.
 73. Vänersjöfarten. K.
 74. Krediter för utveckling. UD.
 75. Organiserad rasism. A.
 76. Miljön och förpackningarna. M.
 77. Miljön och förpackningarna. Livscykelanalyser för förpackningsmaterial - beräkning av miljöbelastning. Bilaga. M.
 78. Krav på förändring - synpunkter från psykiskt störda och anhöriga. S.
 79. Det framtida trafiksäkerhetsarbetet. K.
 80. Kommunalt partistöd. C.
 81. Fastighetsleasing. Ju.
 82. Drivkrafter för produktivitet och välbefinnande. I.
 83. FoU för industriell utveckling. Svensk kollektivforskning 1991. I.
 84. Smuggling och tullbedrägeri. Fi.
 85. Historiska arrenden - förslag till friköpslag. Ju.
 86. Ny hyreslag. Bo.
 87. Yrkesofficerarnas pensionsålder och åldersstruktur. Fö.
 88. Stöd och samordning kring psykiskt störda - ett kunskapsunderlag. S.
 89. Försäkringsrörelse i förändring 1. Fi.
 90. Konkurrensneutral energibeskatning. Fi.
 91. Forskning och utveckling för totalförsvaret. Kartläggning och probleminventering. Fö.
 92. Rätt till bostad - om psykiskt stördas boende. S.
 93. El från biobränslen. Det industriella utvecklingsarbetet. N.
 94. ELSU 91. Förslag till omfattning, organisation och finansiering av det svenska elsäkerhetsarbetet. N.
 95. Översyn av lagstiftningen på kärnenergiområdet. M.
 96. Lantmäteriutbildningar i Luleå och Lund. Bo.
 97. En väg till delaktighet och inflytande - tolk för döva, dövblinda, vuxendöva, hörselskadade och talskadade. S.
 98. Kommunal ekonomi i samhällsekonomisk balans - statsbidrag för ökat handlingsutrymme och nya samarbetsformer. Fi.
 99. Statistiken inom livsmedelssektorn - förslag till förändringar. Jo.
 100. Neutral företagsbeskatning. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1991

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Personregistrering inom arbetslivs-, forsknings- och massmediaområdena, m.m. [21]
HIV-smittade - ersättning för ideell skada. [34]
Påföljdsfrågor. Frigivning från anstalt, m.m. [45]
Vissa särskilda frågor beträffande integritetsskyddet på ADB-området. [62]
Fastighetsleasing. [81]
Historiska arrenden - förslag till friköpslag. [85]

Utrikesdepartementet

Statens roll vid främjande av export. [3]
Bistånd genom internationella organisationer. [48]
Bistånd genom internationella organisationer. Annex 1. Det multilaterala biståndets organisationer. [49]
Bistånd genom internationella organisationer. Annex 2. Sverige och u-länderna i FN - en återblick. [50]
Bistånd genom internationella organisationer. Annex 3. Särstudier. [51]
Krediter för utveckling. [74]

Försvarsdepartementet

Kapitalkostnader inom försvaret. Nya former för finansiell styrning. [20]
Branden på Sally Albatross. Den 9-12 januari 1990. [33]
Forskning och teknik för flyget. [53]
Yrkesofficerarnas pensionsålder och åldersstruktur. [87]
Forskning och utveckling för totalförsvaret.
Kartläggning och probleminventering. [91]

Socialdepartementet

Utvärdering av SBU. Statens Beredning för Utvärdering av medicinsk metodik. [6]
Lokala sjukförsäkringsregister [9]
Informationens roll som handlingsunderlag - styrning och ekonomi. [15].
Gemensamma regler - lagstiftning, klassifikationer och informationsteknologi. [16].
Forskning och utveckling - epidemiologi, kvalitetssäkring och Spris utvecklingsprojekt. [17].
Informationsstruktur för hälso- och sjukvården - en utvecklingsprocess. [18].
Några frågor i anslutning till en arbetsgivarperiod inom sjukpenningförsäkringen. [35]
Aborterade foster, m.m. [42]
Handikapp, Valfärd, Rättvisa. [46]

På väg - exempel på förändringsarbeten inom verksamheter för psykiskt störda. [47]
Tillsynen över hälso- och sjukvården. [63]
Ombudsman för barn och ungdom. [70]
Krav på förändring - synpunkter från psykiskt störda och anhöriga. [78]
Stöd och samordning kring psykiskt störda - ett kunskapsunderlag. [88]
Rätt till bostad - om psykiskt stördas boende. [92]
En väg till delaktighet och inflytande - tolk för döva, dövblinda, vuxendöva, hörselskadade och talskadade. [97]

Kommunikationsdepartementet

Den regionala bil- och körkortsadминистраtionen. [14]
Storstadens trafiksystem. Överenskommelser om trafik och miljö i Stockholms- Göteborgs- och Malmö-regionerna. [19]
Säkrare förare [39]
Vänersjöfarten [73]
Det framtida trafiksäkerhetsarbetet. [79]

Finansdepartementet

Finansiell tillsyn. [2]
Sportslig och ekonomisk utveckling inom trav- och galoppporten. [7]
Beskattningsav kraftföretag. [8]
Kapitalavkastningen i bytesbalansen.
Tre expertrapporter. [27]
Räkna med miljön! Förslag till natur- och miljö-räkenskaper. [37]
Räkna med miljön! Förslag till natur- och miljö-räkenskaper. Bilagedel. [38]
Alkoholbeskattnings. [52]
Smuggling och tullbedrägeri. [84]
Försäkringsrörelse i förändring 1. [89]
Konkurrensneutral energibeskattnings. [90]
Kommunal ekonomi i samhällsekonomisk balans - statsbidrag för ökat handlingsutrymme och nya samarbetsformer. [98]
Neutral företagsbeskattnings. [100]

Utbildningsdepartementet

Särskolan - en primärkommunal skola. [30]
Statens arkivdepåer. En utvecklingsplan till år 2000. [31]
Examination som kvalitetskontroll i högskolan. [44]
Skola - skolbarnsomsorg - en helhet. [54]
Att förvalta kulturmiljöer. [64]

Statens offentliga utredningar 1991

Systematisk förteckning

Ett samordnat vuxenstudiestöd. [65]
Teaterns kostnadsutveckling 1975-1990
med särskilda studier av Operan, Dramaten
och Riksteatern. [71]
En kreativ studiemiljö - högskolebiblioteket som
pedagogisk resurs. [72]

Jordbruksdepartementet

Statistiken inom livsmedelssektorn - förslag till
förändringar. [99]

Arbetsmarknadsdepartementet

Flykting- och immigrationspolitiken. [1]
Spelreglerna på arbetsmarknaden. [13]
Kompetensutveckling - en utmaning. [56]
Arbetslöshetsförsäkringen - finansieringssystemet. [57]
Samhall i går, i dag, i morgon. [67]
Organiserad rasism. [75]

Bostadsdepartementet

Ett nytt BFR - Byggforskningen på 90-talet. [23]
Den framtida länsbostadsnämnden. [43]
Statens bostadskreditnämnd - organisation och
dimensionering. [61]
Ny hyreslag. [86]
Lantmäteriutbildningar i Luleå och Lund. [96]

Industridepartementet

Översyn av lagstiftningen om träfiberråvara. [22]
Ett nytt turistråd. [58]
Hemslöjd i samverkan [66]
Drivkrafter för produktivitet och välbefinnande. [82]
FoU för industriell utveckling. Svensk kollektiv-
forskning 1991. [83]

Näringsdepartementet

El från biobränslen. Det industriella utvecklingsarbetet.
[93]
ELSU 91. Förslag till omfattning, organisation och
finansiering av det svenska elsäkerhetsarbetet. [94]

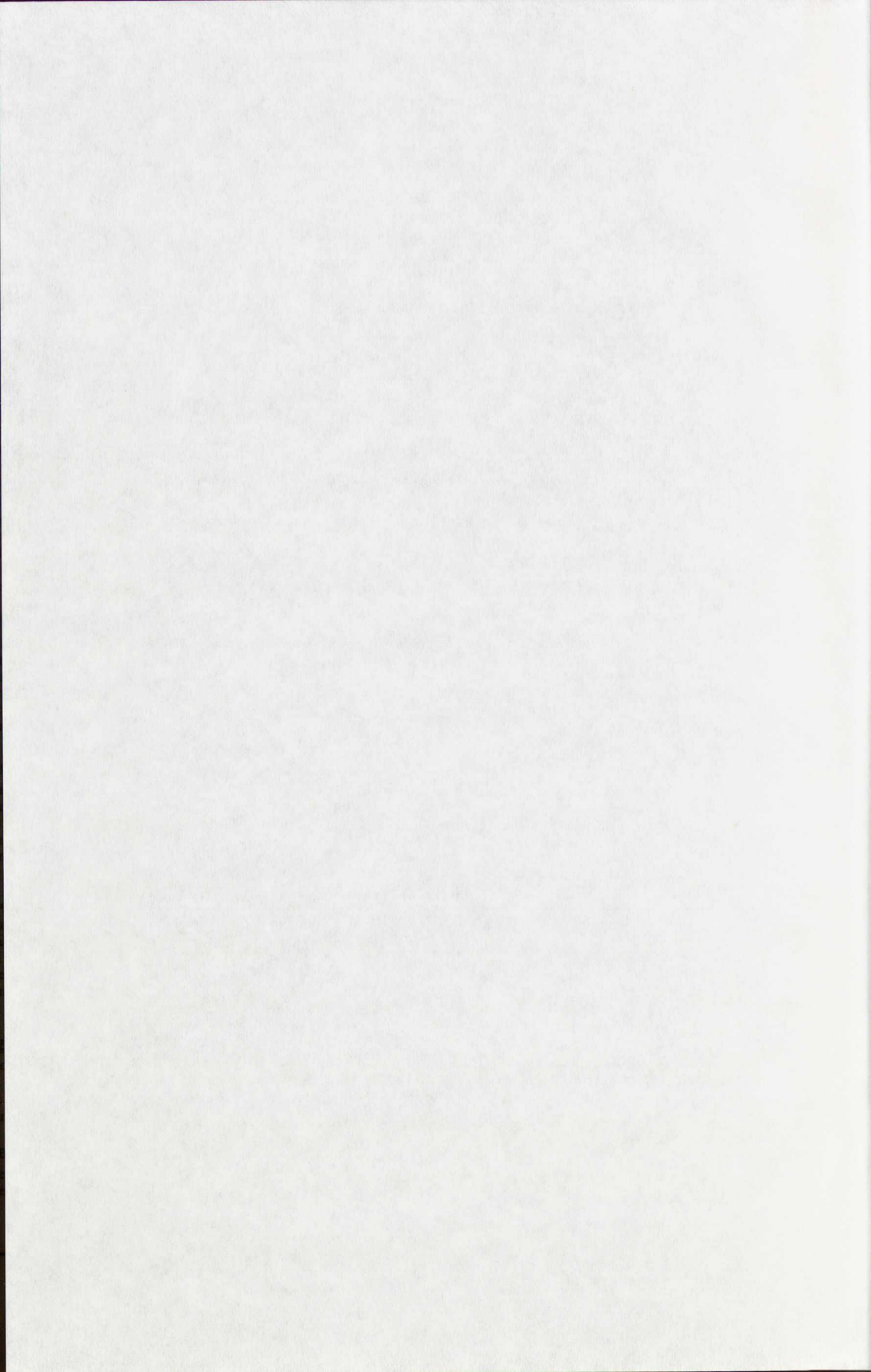
Civildepartementet

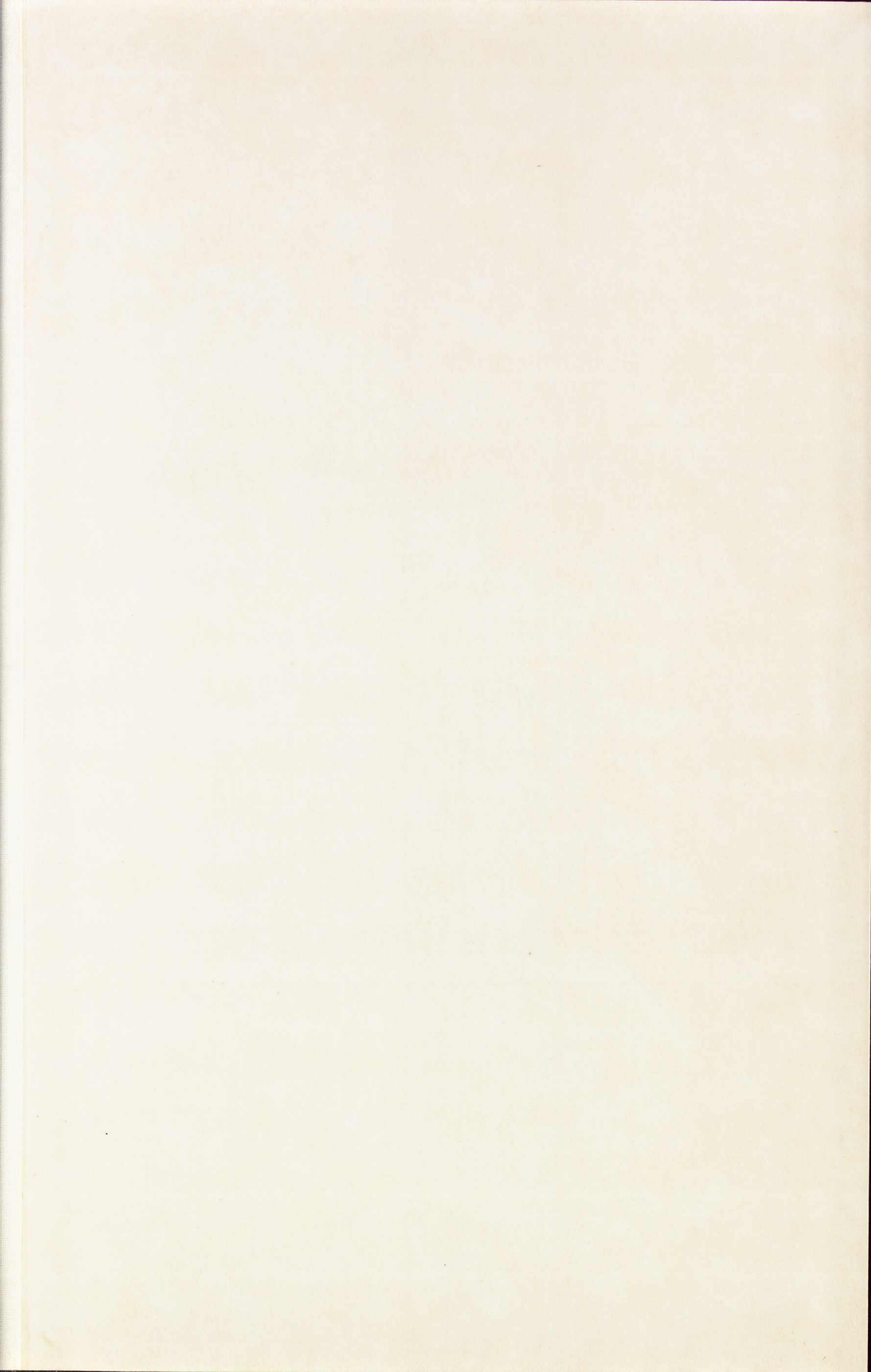
Affärstiderna. [10]
Affärstiderna. Bilagedel. [11]

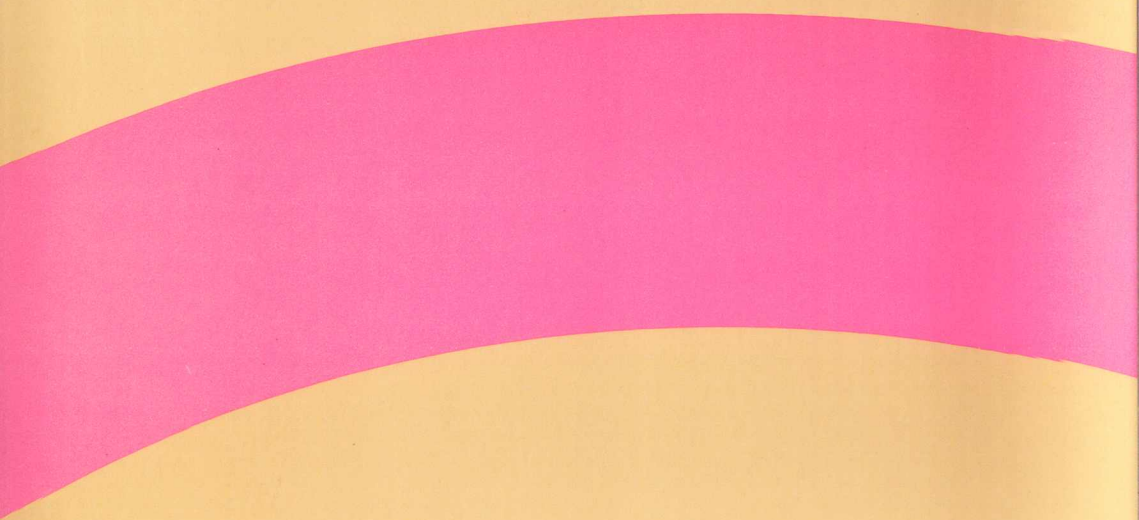
Ungdom och makt. [12]
Visst går det an! Del 1, 2 och 3. [24]
Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöken med
en friare nämndorganisation. [25]
Kommunala entreprenader. Vad är möjligt? En analys
av rättsläget och det statliga regelverkets roll. [26]
Konkurrensen i Sverige - en kartläggning av konkur-
rensförhållandena i 61 branscher. Del 1 och 2. [28]
Periodiska hälsoundersökningar i vissa statliga, kom-
munala och landstingskommunala anställningar. [29]
Ny kunskap och förnyelse. [36]
Marknadsanpassade service- och stabsfunktioner - ny
organisation av stödet till myndigheter och rege-
ringskansli. [40]
Marknadsanpassade service- och stabsfunktioner - ny
organisation av stödet till myndigheter och rege-
ringskansli. Bilagedel. [41]
Konkurrens för ökad välfärd. Del 1.
Konkurrens för ökad välfärd. Del 2.
Konkurrens för ökad välfärd. Bilagor. [59]
Olika men ändå lika. Om invandrande i det
mångkulturella Sverige. [60]
Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöksverk-
samheten med avsteg från statlig reglering m.m. [68]
Frikommunförsöket. Erfarenheter av försöksverk-
samheten med avsteg från statlig reglering m.m.
Särskild bilaga. [69]
Kommunalt partistöd. [80]

Miljödepartementet

Miljölagstiftningen i framtiden. [4]
Miljölagstiftningen i framtiden. Bilagedel.
Sekretariatets kartläggning och analys. [5]
Naturvårdsverkets uppgifter och organisation. [32]
Sveriges nationalrapport till FN:s konferens om miljö
och utveckling - UNCED 1992. [55]
Miljön och förpackningarna. [76]
Miljön och förpackningarna. Livscykelanalyser
för förpackningsmaterial - beräkning av
miljöbelastning. Bilaga. [77]
Översyn av lagstiftningen på kärnenergiområdet. [95]







ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM.
TEL: 08-739 96 30. FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.

ISBN 91-38-10925-5

ISSN 0375-250-X