

Lagrådsremiss

Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 30 maj 2013

Anders Borg

Linda Haggren
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden. Dessa innebär att bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser utvidgas och att bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling utvidgas och förtydligas.

I lagrådsremissen föreslås även ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna. Förslagen innebär att ett fyraprocentigt kapitalandelskrav föreslås för lönebaserat utrymme, ett höjt löneuttagskrav, en definition av dotterföretag, ett tak för storleken på det lönebaserade utrymmet och ett höjt lönebaserat utrymme.

Ett förslag finns också om att kravet på ansökan och anmälan i de flesta fall tas bort för frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler. Dessutom föreslås en obligatorisk skattskyldighet till mervärdesskatt vid uthyrning till mobiloperatör av plats på mast. Det finns också ett förslag om retroaktivt avdrag för ingående skatt på de kostnader för en ny-, till- eller ombyggnad som avser tid före ett beslut om frivillig skattskyldighet under uppförande av en byggnad. Vidare finns ett förslag om sänkt skatt på blyfri flygbensin.

Förslagen föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1776) om skatt på energi och inkomstskattelagen (1999:1229). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2014. Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi förändrar dock en redan beslutad ändring med ikraftträdande den 1 januari 2015.

Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2014, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, budgetutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen gör i det slutliga arbetet med budgetpropositionen för 2014.

I lagrådsremissen behandlas även ett förslag till justering i fordonsbeskattningen genom införandet av en definition av begreppet skattepliktig för första gången. Förslaget föranleder ändringar i vägtrafikskattelagen (2006:227) och lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonskatt. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2014.

Innehållsförteckning

1	Beslut	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	14
2.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	18
2.4	Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	22
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt	23
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	24
3	Ärendet och dess beredning	27
4	Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden	27
4.1	Bakgrund	27
4.2	Inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser	28
4.2.1	Stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare	28
4.2.2	Personalstiftelser	30
4.3	Skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling	31
4.3.1	Gällande rätt	31
4.3.2	Skattefriheten utvidgas	32
4.3.3	Skattefriheten förtydligas	33
4.4	Konsekvensanalys	34
5	Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna	35
5.1	Gällande rätt	35
5.2	Behovet av en förändrad löneunderlagsregel	37
5.3	Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	43
5.3.1	Överväganden och förslag	43
5.3.2	Konsekvensanalys	48
5.4	Höjt löneuttagkrav	50
5.4.1	Överväganden och förslag	50
5.4.2	Konsekvensanalys	56
5.5	Definition av dotterföretag	58
5.5.1	Överväganden och förslag	58
5.5.2	Konsekvensanalys	61
5.6	Tak för storleken på det lönebaserade utrymmet	62
5.6.1	Överväganden och förslag	62
5.6.2	Konsekvensanalys	64

5.7	Höjt lönebaserat utrymme	64
5.7.1	Överväganden och förslag	64
5.7.2	Konsekvensanalys	66
5.8	Sammantagna effekter av förändringarna i 3:12-reglerna	67
6	Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler	70
6.1	Gällande rätt	71
6.1.1	EU-rätt	71
6.1.2	Svensk rätt	72
6.2	Nuvarande tillämpning	76
6.3	Slopande av ansöknings- och anmälningsförfarandet	79
6.3.1	Ansöknings- och anmälningsförfarandet	79
6.3.2	Den närmare utformningen av förfarandet	82
6.3.3	Förfarandet vid uppförandeskeden	88
6.3.4	Krav på hyresgästens verksamhet	89
6.3.5	Stadigvarande användning	90
6.3.6	Uthyrning som avser stadigvarande bostad	92
6.3.7	Särskilda frågor om skattskyldighet vid uthyrning av fastighet	94
6.3.8	Retroaktivt avdrag efter ett uppförandeskede	96
6.3.9	Övergångsbestämmelser	97
6.4	Konsekvensanalys	98
6.4.1	Slopat ansöknings- och anmälningsförfarande	98
6.4.2	Obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast	101
6.4.3	Retroaktivt avdrag efter uppförandeskede	102
7	Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen	102
7.1	Bakgrund	102
7.2	Gällande rätt	103
7.3	Begreppet skattepliktig för första gången	104
7.4	Definition av begreppet skattepliktig för första gången	105
7.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	107
7.6	Konsekvensanalys	108
8	Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin	110
8.1	Bakgrund	110
8.2	Överväganden och förslag	112
8.3	Konsekvensanalys	115
9	Sammanfattning av offentligfinansiella effekter	116
10	Författningskommentar	118
10.1	Förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)	118
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	122

10.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	123
10.4	Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)	125
10.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt	126
10.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	126
	Bilaga 1 Promemorians lagförslag	127
	Bilaga 2 Förteckning över remissinstanserna.....	147

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
3. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
4. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227),
5. lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,
6. lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ dels att 13 kap. 28 b § ska upphöra att gälla, dels att 3 kap. 3 §, 9 kap. 1, 3–4, 6–8 och 12 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 §²

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spår-
anläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, *och*
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,

12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, *och*

13. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som utgör ett led i upplåtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2012:386.

konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *sådan skyldighet eller rätt*. Skatteplikt *föreligger* dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § *eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. *Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §*. Skatteplikt *gäller* dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

9 kap.

1 §³

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast *om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättsinnehavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppchef som avses i 6 a kap. 4 §.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppchefen med samtycke av den beskattningsbara personen i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara personen som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast *för en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättsinnehavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp som har angivit utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara personen i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara personen som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex

³ Lydelse enligt prop. 2012/13:124.

månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

3 §

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Det som i fortsättningen i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även andra som är skattskyldiga för en uthyrning eller annan upplåtelse enligt 1 §, eller är skattskyldiga till följd av beslut enligt 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Det som i fortsättningen i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastigheter eller delar av fastigheter som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas av skattskyldighet enligt 1 eller 2 §.

4 §⁴

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Skattskyldighet enligt 1 § inträder den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

⁴ Senaste lydelse 2003:659.

6 §⁵

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

2. när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *skall* upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet *inte längre föreligger*.

Skatteverket *skall*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *skall* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den *nye* ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *ska* upphöra, om *det inte längre finns* förutsättningar för en sådan skattskyldighet.

Skatteverket *ska*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *ska* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den *nya* ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. *Det som nu sagts gäller endast om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats.*

Om en fastighet överlåts i andra fall än som avses i tredje stycket upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet, om den tidigare och den nya ägaren före tillträdesdagen ingått ett skriftligt avtal om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska övergå.

7 §⁶

En överlåtelse av fastighet *skall* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den *nye* ägaren.

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör.

En överlåtelse av *en* fastighet *ska* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den *nya* ägaren.

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla *ett* sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör.

⁵ Senaste lydelse 2003:659.

⁶ Senaste lydelse 2003:659.

Första och andra styckena gäller endast om

1. frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 §, och

2. överlåtelsen sker, eller det förhållande som avses i andra stycket inträffar, innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjats.

8 §⁷

En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom* inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. *han* har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av *fastighet*, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den *nye* ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

– att den tidigare ägaren inte *medgetts frivillig skattskyldighet*, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga *uthyrning som anges*

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *som gäller enligt 1 § har inträtt, eller vid skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § om en skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse har påbörjats*, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. *fastighetsägaren* har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av *fastigheten*, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

– att den *nya* ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

– att den tidigare ägaren inte *varit frivilligt skattskyldig*, och

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga upplåtelse *som om-*

⁷ Senast lydelse 2007:1376.

i beslutet om frivillig skattskyldighet.

fattas av frivillig skattskyldighet. Avdrag får inte göras för ingående skatt som det gjorts avdrag för efter beslut enligt 2 §.

12 §

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den *nye* ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet enligt 5 § andra stycket

Om skattskyldighet upphör *till följd av beslut* enligt 6 § tredje stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den *nye* ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den *nya* ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet enligt 5 § andra stycket

Om skattskyldighet upphör enligt 6 § tredje *eller fjärde* stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den *nya* ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för uthyrning eller upplåtelser som avser tid före ikraftträdandet.

3. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i den äldre lydelsen anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

4. 9 kap. 8 § i den nya lydelsen tillämpas efter beslut enligt 9 kap. 2 § om skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjas efter ikraftträdandet.

5. Om en faktura som anger utgående skatt har ställts ut före ikraftträdandet och avser en uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod efter ikraftträdandet tillämpas 9 kap. 1 § i sin äldre lydelse under förutsättning att frivillig skattskyldighet inte har inträtt för uthyrningen eller upplåtelsen före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

2 kap.

1 §¹

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m ³	3 093 kr per m ³	3 910 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m ³	3 093 kr per m ³	4 855 kr per m ³

¹ Senaste lydelse 2012:680.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	miljöklass 2	2 031 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 124 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 265 kr per m ³
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m ³	2 316 kr per 1 000 m ³	3 219 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1 – motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m ³	3 093 kr per m ³	3 910 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m ³	3 093 kr per m ³	4 855 kr per m ³
	miljöklass 2	2 031 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 124 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 265 kr per m ³
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor-drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor-drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m ³	2 316 kr per 1 000 m ³	3 219 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg
7. 2710 11 31	<i>Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter</i>	<i>3 kronor 16 öre per liter</i>	<i>2 kronor 50 öre per liter</i>	<i>5 kronor 66 öre per liter</i>

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 7 kap. 16 §, 11 kap. 17 § samt 57 kap. 16 och 19 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 57 kap. 19 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

16 §²

Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- akademier,
- allmänna undervisningsverk,
- studentkårer vid statliga universitet och högskolor som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer vid Uppsala universitet eller Lunds universitet som avses i 4 kap. 15 § högskolelagen samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt högskolelagen eller föreskrift som meddelats med stöd av högskolelagen ansvarar för,
 - regionala utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådana utvecklingsbolag,
 - arbetslöshetskassor,
 - personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom *eller* olycksfall,
 - stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till *friställda* arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit *uppsagda* eller löper risk att bli *uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet* eller med ändamål att lämna permitteringslönersättning, och
- personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom, olycksfall *eller utbildning*,
- stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare *som blivit arbetslösa* eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli *arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning* eller att lämna permitteringslönersättning, och

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2009:768.

– bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning.

11 kap.

17 §

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av *väsentlig* betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *riskerar* att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Första *stycket* gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första *stycket* inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *blivit eller löper risk* att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Första stycket gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.

Första och andra *styckena* gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första och andra *styckena* inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

57 kap.

16 §³

Det lönebaserade utrymmet är
– 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och
– 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

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

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

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som mot-

³ Senaste lydelse 2011:1271.

svarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

19§⁴

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och

– tio inkomstbasbelopp.

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och

2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– nio inkomstbasbelopp med tillägg för tio procent av andelsägarens del av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, till den del andelsägarens del av löneunderlaget överstiger 100 inkomstbasbelopp, och

– 40 inkomstbasbelopp.

Om andelsägaren ingår i en sådan närståendekrets som avses i 56 kap. 5 §, ska tillägget enligt första stycket 2 beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på samtliga andelar i närståendekretsen som tillhör andelsägare som uppfyller kravet i första stycket 1.

19 a §

Vid tillämpning av 16–19 §§ ska det med dotterföretag avses ett företag där moderföretagets andel, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt han-

⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

*delsbolag eller en i utlandet del-
ägarbeskattad juridisk person ska
det dock med dotterföretag avses
ett företag där samtliga andelar,
direkt eller indirekt, ägs av moder-
företaget.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

2. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 19 § första stycket 2 första strecksatsen ska för beskattningsår 2014 och 2015 i stället för nio inkomstbasbelopp gälla nio och ett halvt inkomstbasbelopp.

2.4 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

Härigenom föreskrivs att det i vägtrafikskattelagen (2006:227) ska införas en ny paragraf, 1 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

6 a §

Med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 §, eller om lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt är tillämplig, enligt 3 § denna lag.

Om ett fordon har registrerats i ett annat land än Sverige före den tidpunkt som avses i första stycket, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land enligt uppgift i vägtrafikregistret.

Om det vid tillämpningen av andra stycket inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den 1 januari det år som utgör fordonsåret enligt 1 kap. 5 §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.
 2. Den nya bestämmelsen i 1 kap. 6 a § ska inte tillämpas vid befrielse från fordonsskatt enligt 2 kap. 11 a § om fordonet före ikraftträdandet befriades från fordonsskatt.
 3. I övrigt gäller fortfarande äldre bestämmelser för vägtrafikskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt att 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 7 och 8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 6 a–8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

Med skattevikt avses tjänstevikten för personbilar klass I samt totalvikten för personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för fordonsskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2012:681

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	6 kr 67 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m ³	3 218 kr per m ³	4 068 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, till-			

	hörig miljöklass 1	1 833 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 051 kr per m ³
	miljöklass 2	2 113 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 331 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 477 kr per m ³
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för		
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för		
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	3 348 kr per 1 000 m ³
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg
				3 446 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1.	2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för		
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2.	2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter
				6 kr 67 öre per liter

3.	2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
		a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m ³	3 218 kr per m ³	4 068 kr per m ³
		b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 833 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 051 kr per m ³
		miljöklass 2	2 113 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 331 kr per m ³
		miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 477 kr per m ³
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
		b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³
		b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	3 348 kr per 1 000 m ³
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg	3 446 kr per 1 000 kg
7.	2710 11 31	Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

3 Ärendet och dess beredning

Inför arbetet med budgetpropositionen för 2014 är det angeläget att de skattefrågor som aktualiseras i regeringens arbete på olika områden kan beredas genom remittering av olika förslag och genom granskning av Lagrådet. För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter i budgetpropositionen för 2014 har Finansdepartementet under våren 2013 remitterat en promemoria med olika förslag, Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014. Av de förslag som finns i promemorian bedöms att nedanstående förslag kräver Lagrådets granskning:

- Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden
- Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna
- Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler
- Införande av en definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen
- Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Förslagen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissyttrandena och en sammanställning av yttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2013/1535).

Regeringen har för avsikt att i budgetpropositionen för 2014 presentera förslaget om införande av en definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen. Om förslagen i övrigt kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2014, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, budgetutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen gör i det slutliga arbetet med budgetpropositionen för 2014.

4 Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden

4.1 Bakgrund

Den svenska arbetsmarknadsmodellen bygger bl.a. på kollektivavtal och starka och självständiga parter, som t.ex. ansvarar för lönebildningen. Eftersom lönebildningen är av stor betydelse för utvecklingen på arbetsmarknaden har parterna ett, med regeringen gemensamt, ansvar för att arbetsmarknaden ska fungera väl.

Hösten 2011 bjöd regeringen in arbetsmarknadens parter till s.k. trepartssamtal. Syftet är att finna gemensamma lösningar på svåra problem på arbetsmarknaden.

Regeringens målsättning med trepartssamtalen är att finna åtgärder som sänker jämviktsarbetslösheten och ökar den varaktiga sysselsättningen.

Trepartssamtal pågår också vad gäller olika omställningsfrågor relaterade till Föreningen Svenskt Näringslivs och Privattjänstemannakartellens, förkortad PTK:s, förhandlingar om ett nytt omställningsavtal. Förhandlingarna tar sikte på åtgärder som förbättrar möjligheterna till utbildning och kompetensutveckling genom livet och som därigenom stärker individers anställningsbarhet och arbetsmarknadens omställningsförmåga.

Inom ramen för trepartssamtalen har Föreningen Svenskt Näringsliv och PTK framfört önskemål om ändringar i bestämmelsen i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Det har också framhållits vissa tillämpningssvårigheter med avseende på bestämmelsen i 11 kap. 17 § IL.

4.2 Inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser

4.2.1 Stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare

Regeringens förslag: Bestämmelsen om inskränkt skattskyldighet för stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare utvidgas så att den också omfattar ändamålen att

- lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört,
- främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört, och
- lämna understöd vid utbildning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Arbetsgivarverket* anser att skattereglerna bör vara neutralt utformade, så att det inte är någon skillnad om utbildning betalas av en enskild arbetsgivare eller en stiftelse. *Förvaltningsrätten i Falun* anser att det är oklart om grundläggande högskoleutbildningar som syftar till att ändra nuvarande yrkesinriktning omfattas av begreppet ”utbildning”.

Skälen för regeringens förslag: Stiftelser och aktieföretag är i likhet med flertalet andra juridiska personer i regel oinskränkt skattskyldiga till statlig inkomstskatt. Vissa stiftelser och andra juridiska personer har emellertid ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet har inskränkts. Bestämmelserna om vilka skatteobjekt som åtnjuter inskränkt skattskyldighet finns bl.a. i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. De i den bestämmelsen nämnda rättssubjekten är endast skattskyldiga för inkomst av fastighet.

Bestämmelsen i 7 kap. 16 § IL gäller bl.a. stiftelser som har bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller att lämna permitteringslönersättning (sjunde strecksatsen). Inskränkningen i skattskyldigheten gäller dock bara om stiftelserna uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller de angivna kraven på verksamheten (7 kap. 18 § IL och RÅ 1999 not. 56).

Ändamålen att ”lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare” och att ”främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet” tar sikte på uppsägningar som har sin grund i arbetsbrist.

Föreningen Svenskt Näringsliv och PTK har inom ramen för treparts-samtalen framfört önskemål om att också stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med vissa andra ändamål än de som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten ska befrias från skattskyldighet för annan inkomst än inkomst av fastighet. Det gäller stiftelser med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört, att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört och att lämna understöd vid utbildning.

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, förkortat TRR, har sin grund i ett avtal mellan Föreningen Svenskt Näringsliv och PTK. Stiftelsen har i dag till ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare och att understödja sysselsättningsfrämjande åtgärder vid uppsägningar som har sin grund i personalinskränkningar.

Målgruppen för TRR:s verksamhet är arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist. Avsikten är att målgruppen för verksamheten ska utvidgas så att den – förutom arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl och arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört.

Vidare är avsikten att Föreningen Svenskt Näringsliv och PTK ska bilda en ny stiftelse med ändamål att lämna bidrag för utbildning. Det gäller utbildning som ökar arbetstagarens anställningsbarhet. Målgruppen för den nya kollektivavtalsstiftelsen är i första hand arbetstagare som under pågående anställning önskar genomgå detta slag av utbildning. Utbildningarna ska utgöra ett hjälpmedel för framtida omställningsbehov.

Med den avsedda utvidgningen av verksamheten kan TRR inte utan lagändring komma i åtnjutande av den inskränkning i skattskyldigheten som TRR i dag åtnjuter. Inte heller kan utan lagändring en nybildad stiftelse med ändamål att lämna understöd till utbildning komma i åtnjutande av den inskränkning som stiftelser med i bestämmelsen i 7 kap. 16 § IL angivna ändamål i dag åtnjuter.

Arbetsgivarverket anser att skattereglerna bör vara neutralt utformade, så att det inte är någon skillnad om utbildning betalas av en enskild arbetsgivare eller en stiftelse. De avsedda ändamålen måste emellertid anses bidra till ett stärkande av arbetstagares anställningsbarhet och arbetsmarknadens omställningsförmåga. Det föreslås därför att stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med avsedda ändamål i beskattningshänseende ska behandlas på samma sätt som de stiftelser som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten. Det innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar ändamålen att

- lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört,

- främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört, och

- lämna understöd vid utbildning.

Ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning” avser t.ex. ekonomiskt stöd till arbetstagare vid deltagande i utbildning och bidrag till arbetstagare för bestridande av kostnader för deltagande i utbildning. *Förvaltningsrätten i Falun* anser att det är oklart om grundläggande högskoleutbildningar som syftar till att ändra nuvarande yrkesinriktning omfattas av begreppet ”utbildning”. Med utbildning avses t.ex. grundläggande utbildningar i syfte att ändra nuvarande yrkesinriktning eller påbyggnadsutbildningar i syfte att få möjlighet till befordran och ökat ansvar. Det gäller bl.a. utbildning som berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller uppdragsutbildning enligt förordningen (2002:760) om uppdragsutbildning vid universitet och högskolor. Det innebär att t.ex. grundläggande högskoleutbildningar som syftar till att ändra nuvarande yrkesinriktning omfattas av begreppet utbildning.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 16 § IL.

4.2.2 Personalstiftelser

Regeringens förslag: Bestämmelsen om inskränkt skattskyldighet för personalstiftelser utvidgas så att den också omfattar ändamålet att lämna understöd vid utbildning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i 7 kap. 16 § IL gäller också stiftelser som har ett med i avsnitt 4.2.1 angivna stiftelser närliggande syfte, nämligen personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., förkortad tryggandelagen, med ändamål att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall (sjätte strecksatsen). Inskränkningen i skattskyldigheten gäller dock bara

om stiftelserna uteslutande uppfyller de angivna kraven på verksamheten (7 kap. 18 § IL).

Med personalstiftelse avses enligt 27 § tryggandelagen en av arbetsgivare grundad stiftelse med ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som inte avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare. Av förarbetena framgår att välfärd kan vara t.ex. utgivande av resestipendier eller studiebidrag (SOU 1965:41 s. 231 f.).

I avsnitt 4.2.1 föreslås en utvidgning av den inskränkta skattskyldigheten för stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna understöd vid utbildning. Personalstiftelser har som angetts ovan ett med angivna stiftelser närliggande syfte. Som en följd av detta föreslås att personalstiftelser med ändamål att lämna understöd vid utbildning av motsvarande slag ska omfattas av en inskränkning i skattskyldigheten.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 16 § IL.

4.3 Skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling

4.3.1 Gällande rätt

Enligt bestämmelsen i 11 kap. 17 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, gäller att förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte ska tas upp hos den som riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Syftet med bestämmelsen är att underlätta för omställning vid personalavveckling genom utbildning eller annan åtgärd.

Bestämmelsen innebär att förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling är skattefri oavsett kostnadernas storlek eller åtgärdens karaktär om kriterierna i bestämmelsen i övrigt är uppfyllda. Med uttrycket ”annan åtgärd” avses insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell. Bestämmelsen omfattar inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader. Däremot omfattas kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. En första förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig är att arbetsgivaren vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Något krav på att den skattskyldige formellt har blivit uppsagd ställs inte. Den skattskyldige måste emellertid visa att det föreligger en personalavvecklings- eller omstruktureringssituation. En förmån ska inte beskattas om han eller hon t.ex. visar att arbetsgivaren underrättat en arbetstagarorganisation om eventuella uppsägningar eller att sådana övervägs. För det andra krävs att åtgärden ska vara av väsentlig betydelse för att den skattskyl-

dige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts. Om den skattskyldige har en sådan utbildning att han eller hon kan få arbete hos en annan arbetsgivare, omfattas han eller hon inte av bestämmelsen. Skattebefrielsen omfattar inte heller kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få ett arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare omfattas däremot av bestämmelsens tillämpningsområde. Vidare anses grund- och yrkesutbildning vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning (prop. 1995/96:152 s. 87 f.).

Skattskyldig som åtnjuter sådan skattefri förmån som avses i bestämmelsen får göra avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden (12 kap. 31 § första stycket IL).

Bestämmelsen gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare gäller bestämmelsen inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren (11 kap. 17 § andra stycket IL).

4.3.2 Skattefriheten utvidgas

Regeringens förslag: Väsentlighetskravet i bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling slopas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Almega AB, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Näringslivets skattedelegation (NSD), Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening (Sinf), Svenska Bankföreningen* och *Visita* anser att det nuvarande undantaget för delägare och närstående i fåmansföretag m.m. bör slopas.

Skälen för regeringens förslag: Förutsättningen ”utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta” innebär att bestämmelsen i 11 kap. 17 § IL inte omfattar åtgärder som inte påtagligt ökar den anställdes möjligheter att kunna fortsätta förvärvsarbeta (prop. 1995/96:152 s. 39). Fråga är emellertid om väsentlighetskravet bör slopas för att underlätta omställning vid personalavveckling.

Utgångspunkten vid tillämpning av bestämmelsen bör vara att det normalt är arbetsgivaren som, i samråd med arbetstagen, har bäst förutsättningar att ta ställning till om en åtgärd kan antas leda till en ny anställning för arbetstagen. Även om kravet på att en åtgärd ska vara ”av väsentlig betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ger utrymme för arbetsgivaren och arbetstagen att själv ta ställning till vilken åtgärd som kan antas leda till att den enskilde kvarstår i arbetslivet, ger tidigare förarbetsuttalanden intrycket att bestämmel-

sen ska tillämpas med viss restriktivitet. Om kravet på att en åtgärd ska vara ”av väsentlig betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ändras till att åtgärden ska vara ”av betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, bör utrymmet för att kunna ta hänsyn till arbetsgivarens och arbetstagarrens bedömning i det enskilda fallet vara större än i dag. Det innebär att fler utbildningar och andra åtgärder än i dag kommer att omfattas av skattefriheten. För att underlätta omställning vid personalavveckling bör därför bestämmelsen ändras så att åtgärden ska vara ”av betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Bestämmelsen gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare gäller bestämmelsen inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren (11 kap. 17 § andra stycket IL). *Almega AB, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, NSD, Stockholms Handelskammare, Sinf, Svenska Bankföreningen* och *Visita* anser att undantaget bör slopas. Regeringen anser emellertid att undantaget behövs för att förhindra missbruk (prop. 1995/96:152 s. 45 ff.). I sammanhanget vill regeringen dock framhålla att undantaget endast avser förmåner som arbetsgivaren ger. Förmåner som en s.k. trygghetsstiftelse eller liknande lämnar omfattas inte av undantaget (prop. 1995/96:152 s. 88).

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 17 § IL.

4.3.3 Skattefriheten förtydligas

Regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling förtydligas så att det klart framgår att bestämmelsen omfattar en utbildning eller annan åtgärd som sätts in inom fem år före en eventuell uppsägning, att den som redan blivit arbetslös omfattas av bestämmelsen och att bestämmelsen blir tillämplig också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)* ifrågasätter om femårsgränsen inte är för kort tilltagen. *Förvaltningsrätten i Falun* framhåller att det kan vara svårt för den skattskyldige att visa att tidpunkten för skattefriheten har inträtt.

Skälen för regeringens förslag: Inom ramen för trepartssamtalen har framhållits att bestämmelsen i 11 kap. 17 § IL är otydlig och svår-tillämpad. Det gäller framför allt tidpunkten för skattefrihetens inträde.

Förutsättningen ”riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet” är enligt förarbetena uppfyllt om arbetsgivaren vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Det innebär att skatte-

friheten inträder vid den tidpunkt då åtgärden planeras (prop. 1995/96:152 s. 40).

I RÅ 2002 not. 96 bedömdes bestämmelsen vara tillämplig i ett fall där en undersköterska som ett led i en större omstrukturering i ett landsting – som i praktiken innebar att undersköterskor (tidigast) inom en treårsperiod skulle ersättas av sjuksköterskor – omskolat sig till sjuksköterska för att kunna få fortsatt anställning i landstinget. Innebörden av omstruktureringen var i praktiken att landstinget ville ha fler sjuksköterskor och färre undersköterskor. Landstinget avsåg alltså inte att minska andelen vårdpersonal i egentlig mening, bara att ändra kompetensen hos en del av personalen. I avsaknad av utbildningen till sjuksköterska riskerade undersköterskan att bli uppsagd från landstinget. Slutsatsen av rättsfallet är att skattefriheten kan inträda flera år före en eventuell uppsägning.

Att skattefriheten kan inträda flera år före en eventuell uppsägning, bör, mot bakgrund av den osäkerhet om bestämmelsens tillämpningsområde som föreligger i det praktiska rättslivet, komma till uttryck i lagtexten. Detta sker lämpligen genom att det i bestämmelsen införs en tidsgräns, innebärande att den som inom tidsperioden löper risk att bli arbetslös på grund av personalavveckling omfattas av bestämmelsen. En tidsgräns sätter en borte gräns för bestämmelsens tillämplighet. Tidsgränsen bör lämpligen bestämmas till fem år. *Saco* ifrågasätter om femårsgränsen inte är för kort tilltagen. En femårsgräns får emellertid – mot bakgrund av angivet rättsfall – anses vara väl tilltagen. Mot denna bakgrund föreslås att den som inom fem år löper risk att bli arbetslös på grund av personalavveckling omfattas av bestämmelsen.

Förvaltningsrätten i Falun framhåller att det kan vara svårt för den skattskyldige att visa att tidpunkten för skattefriheten har inträtt. För att skattefriheten ska inträda krävs att den skattskyldige kan visa att det föreligger en omstrukturings- eller personalavvecklingssituation eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. En förmån ska inte beskattas om han eller hon t.ex. visar att arbetsgivaren underrättat arbetstagarna eller en arbetstagarorganisation om att uppsägningar kan komma att övervägas på grund av en tänkt omstrukturering.

Av bestämmelsen bör också uttryckligen framgå att den är tillämplig om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos samme arbetsgivare (RÅ 2002 not. 96).

Enligt förarbetena omfattar bestämmelsen – förutom den som riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling – den som redan blivit arbetslös till följd av en sådan åtgärd (prop. 1995/96:152 s. 39). Detta bör uttryckligen framgå av bestämmelsen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 17 § IL.

4.4 Konsekvensanalys

Den offentligfinansiella kostnaden för förslaget om utvidgad inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser bedöms uppgå till 30 miljoner kronor per år.

Förslagen om att utvidga och förtydliga bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling bedöms få försumbara offentligfinansiella effekter.

Förslagen medför inte någon ökad administrativ börda för företagen.

För arbetstagarna bidrar förslagen till ett stärkande av arbetstagares anställningsbarhet.

Förslagen bedöms inte medföra några ökade kostnader för vare sig Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5 Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna

5.1 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av verksamma delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna anger hur inkomsterna i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen. Syftet är att inkomster som beror av delägarens arbetsinsats ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska hon eller han ha varit verksam i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL.

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp som innebär att alla delägare som är verksamma i företaget i betydande omfattning räknas som en enda delägare vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller inte (57 kap. 3 § IL). Det betyder att ett konsultföretag, som ägs av de anställda kan vara ett fåmansföretag i detta hänseende. Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet ska inte bara tillämpas på det företag i vilket verksamheten bedrivs utan även på det företag i vilket den verksamme delägaren äger andelar direkt. 3:12-reglerna innebär bl.a. att beskattningen av utdelningar som tillfaller verksamma delägare upp till ett schablonmässigt beräknat gränobelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Av 57 kap. 20 § IL framgår att detta uppnås genom att utdelning upp till gränobeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital ($\frac{2}{3}$ av 30 procent = 20 procent). Utdelning över gränobeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst. Tjänstebeskattningen är dock enligt 57 kap. 20 a § första stycket IL begränsad på så sätt att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning till högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (IBB). Utdelning härutöver beskattas utan kvoter till 30 procent i inkomstslaget kapital.

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

Av 57 kap. 10 § IL framgår att gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. I 57 kap. 11 § första stycket IL sägs att årets gränsbelopp antingen är ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels IBB fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (den s.k. förenklingsregeln) eller summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme (den s.k. huvudregeln). Underlaget för årets gränsbelopp är enligt 57 kap. 12 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång. Det finns särskilda regler för beräkning av omkostnadsbelopp för andelar som förvärvats före år 1990 och 1992. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som enligt 57 kap. 13 § IL förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är enligt 57 kap. 16 § IL 25 procent av löneunderlaget och 25 procent av det löneunderlag som överstiger 60 IBB. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. Löneunderlaget beräknas enligt 57 kap. 17 § IL på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med. I inkomstskattelagen saknas en definition av vad som avses med dotterföretag. Utgångspunkt vid tillämpning av bestämmelsen är i stället sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

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

För kapitalvinster gäller enligt 57 kap. 21 § IL på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst och att kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket medför en beskattning till 20 procent. I 57 kap. 22 § IL finns dock en takregel för hur mycket som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna s.k. 100-basbeloppsregel innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit

upp högre belopp än som motsvarar 100 IBB. Kapitalvinst härutöver beskattas utan kvotering till 30 procent i inkomstslaget kapital.

5.2 Behovet av en förändrad löneunderlagsregel

Regeringens bedömning: Det finns behov av att förändra löneunderlagsregeln så att den inte medför en överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och med många anställda. Därutöver finns det behov av att begränsa storleken på de lönebase-rade utrymmena.

Det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom åtgärderna bör främst återföras till de delägare som omfattas av 3:12-reglerna.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att det finns ett behov av att förändra löneunderlagsregeln men har synpunkter på förslagets utformning. Bland dessa återfinns *Skatteverket*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Ekonomistyrningsverket (ESV)*, *Juridiska fakulteten vid Stockholms Universitet*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *FAR*, *Företagarna*, *Kammarrätten i Jönköping*, *Regelrådet*, *Statskontoret*, *Förvaltningsrätten i Falun*, *Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco)* och *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)*. Även *Sven-Olof Lodin*, *AWA Holding AB*, *Forsman & Bodenfors AB*, *Advokatfirman Vinge Stockholm AB*, *Praktikertjänst AB* och *Netlight Consulting AB* delar denna bedömning. *Statskontoret* anser att det troligen är nödvändigt att förändra löneunderlagsregeln för att åstadkomma de omfördelningar av skattebelastningen inom kollektivet som regeringen eftersträvar. LO är positiva till att 3:12-reglerna justeras så att möjligheterna att omvandla inkomst av tjänst till inkomst av kapital stramas upp. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet delar bedömningen att utformningen av löneunderlagsregeln har medfört att det i personalintensiva fåmansföretag är möjligt för delägarna att trots relativt låga löneuttag ta ut en stor andel av resultatet som lågt beskattad utdelning. ESV delar bedömningen att förändringarna ökar legitimiteten i 3:12-reglerna. Saco anser att ändringarna står i samklang med det ursprungliga syftet med reglerna. Även Forsman & Bodenfors AB och Advokatfirman Vinge Stockholm AB delar promemorians uppfattning att reglerna behöver förändras för att behålla sin legitimitet. De anser att det är angeläget med en förändring som säkerställer att det inte är möjligt att undvika skatt genom att fåmansbolag låter delägare ta ut för låga löner samtidigt som bolagens delägare i stället för lön tar ut mycket höga men lågt beskattade utdelningsinkomster. De anser att sådana konstruktioner kan vara konkurrenssnedvridande i vissa branscher. Ett överutnyttjande kan leda till minskad respekt för skattesystemet i stort och fåmansbolagsreglerna i synnerhet, varför de anser att det kan vara skadligt för tjänstesektorn i vidare mening.

Följande remissinstanser avstyrker behovet av en förändrad löneunderlagsregel: *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Indu-*

striförening, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och Visita ansluter sig, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Byggindustrier*. Även *Luci Holding, clear blue water AB* och *Almega AB* ifrågasätter behovet av en förändring av löneunderlagsregeln. *Näringslivets Regelrådet (NNR)* anser att den problembild som ligger till grund för förslaget är bristfällig.

Sveriges advokatsamfund ifrågasätter att det råder speciella omständigheter i vissa stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpning av löneunderlagsregeln. Sveriges advokatsamfund anser att de speciella omständigheter promemorian hänvisar till lika gärna kan föreligga i ett företag med en delägare och fem anställda och anför att promemorians påstående om att 3:12-reglerna gjort det lönsamt att bilda stora företag av verksamheter i vilka det finns många anställda och verksamma delägare därför är fel. NSD framhåller att skatteintäkterna från utdelningar från fåmansföretag ökat sedan 3:12-reglerna reformerades år 2006. Även Sveriges Byggindustrier lyfter fram detta förhållande. NSD ifrågasätter därför behovet av att förändra löneunderlagsregeln och anser att en justering av redan befintliga faktorer/parametrar hade varit mer proportionerligt och systemkonformt men anser samtidigt att det eventuella behovet av sådana justeringar skulle behöva analyseras noggrannare. Även LRF förordar en lösning där parametrarna i dagens regler justeras. LRF anser att det är rimligt att beräkna den del av kapitalunderlaget som det s.k. humankapitalet representerar som en del av lönen. Enligt LRF:s uppfattning utgör den del av företagets vinstmedel som genereras av anställdas arbetsinsatser, sett ur ägarens synvinkel, en typisk kapitalinkomst. Även Sveriges advokatsamfund förordar en justering av dagens regler genom ett ökat lönekrav, en höjning av skattesatsen på utdelning inom gränsbeloppet eller en förändring av beräkningen av löneunderlaget genom en sänkning av taket för hur stort det lönebaserade utrymmet kan bli. Detta skulle enligt Sveriges advokatsamfund vara mer konkurrensneutralt. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anför att ett förslag skulle kunna vara att införa ett rakt krav på visst löneuttag för att lönebaserat utrymme ska beräknas. Flera remissinstanser anför att ett alternativ till det nu föreliggande förslaget skulle kunna vara en begränsning av det lönebaserade utrymmet med hänsyn till den kontanta ersättningen som delägaren erhållit. Sven-Olof Lodin ifrågasätter lämpligheten av att vissa mindre innehav omfattas av 3:12-reglerna. *Adrian & Partners AB* anser att den s.k. konsultregeln bör slopas. Även *Grant Thornton Sweden AB* och *Netlight Consulting AB* framför liknande förslag. *Forsman & Bodenfors AB* och *Advokatfirman Vinge Stockholm AB* anför att ett alternativ skulle kunna vara att höja skattesatsen på utdelning inom gränsbeloppet från 20 till 25 procent.

Flera remissinstanser, däribland Kammarrätten i Jönköping, NSD och Saco framför att de föreslagna reglerna ytterligare ökar komplexiteten i 3:12-reglerna. Kammarrätten i Jönköping och Saco anser därför att det bör göras en större skatteöversyn av reglerna, vilket även LO och TCO anför. Även *Almega AB, Praktikertjänst AB* och *Grant Thornton Sweden AB* framför liknande åsikter.

Sveriges advokatsamfund anser att förslaget innebär en skattelättnad för vissa företag som inte vilar på objektiv grund och anser därför att en bedömning av statsstödsreglerna i artiklarna 107–109 i Fördraget om den

Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) aktualiseras. Även *Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB* efterlyser en EU-rättslig analys av förslaget, särskilt reglerna om statsstöd.

ESV anför att det är otillräckligt motiverat i promemorian att återföra ökade skatteintäkter från stora fåmansföretag till andra fåmansföretag. LO ser det inte som nödvändigt att återföra de ökade skatteintäkter som genereras av de föreslagna skärpningarna till de företagare som använder sig av 3:12-reglerna.

Skälen för regeringens bedömning: En delägare som omfattas av 3:12-reglerna och som använder sig av den s.k. huvudregeln får under vissa villkor lägga ett lönebaserat utrymme till sitt gränsbelopp (den s.k. löneunderlagsregeln), 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Löneunderlagsregeln reformerades den 1 januari 2006 (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I förarbetena (a. prop. s. 38 ff.) angavs att syftet med reformen bl.a. var att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet. Samtidigt skulle reglernas preventiva funktion behållas, dvs. reglerna skulle motverka skattemässig inkomstomvandling. Det framfördes också att det var viktigt att de särskilda beskattningsreglerna så långt som möjligt var neutrala och att ersättning för utfört arbete och investerat kapital beskattades på samma sätt oavsett om arbetet och investeringarna skedde i det egna företaget eller på den öppna marknaden. Ytterligare en utgångspunkt för reformen var att reglerna skulle bli enklare samtidigt som det framhölls att reformen skulle se till att ägare till kvalificerade andelar under vissa förutsättningar i praktiken inte skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för inkomster i form av utdelning och kapitalvinster. Det ansågs därför av neutralitets- och legitimitetsskäl vara motiverat att ge olika former av lättnader, exempelvis ett tillägg till den riskfria räntan vid bestämningen av klyvningsräntan eller nedsättning av skatten vid stora kapitalvinster. Därutöver ansågs det också vara motiverat att ge skattelättnad genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda. I förarbetena förklarades detta även med att kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande ökar med antalet anställda.

I propositionen (a. prop. s. 41) uppgavs motivet till de tillkommande skattelättnaderna vara att delägare i fåmansföretag skulle kompenseras för den icke-proportionalitet¹ som föreligger i skattesystemet vid höga vinster jämfört med vid låga vinster eller förluster. Avsikten med dagens löneunderlagsregel var vidare att begränsa tillämpningsområdet av de särskilda skattereglerna för delägare i fåmansföretag utan att ge avkall på det preventiva syftet (a. prop. s. 42). Den dåvarande regeringen ansåg att det av neutralitetsskäl var motiverat att ge olika former av skattelättnader. Utöver detta ansåg regeringen det nödvändigt att gå ett steg längre och ge ytterligare skattelättnader som i sig var omotiverade utifrån neutralitetshänsyn men som var nödvändiga ur legitimitetshänsyn. Det hand-

¹ Icke-proportionaliteten består i att delägarens beskattning under 3:12-reglerna samvarierar med företagets resultat: höga vinster beskattas i hög utsträckning i inkomstslaget tjänst med hög marginalskatt hos delägaren, medan sämre utfall ger en lägre skattebelastning, samtidigt som avdrag för förluster inte alltid motsvarar beskattningen av bra utfall. Delägarens beskattning blir därför icke-proportionell i det fall företagets resultat varierar.

lade om att beskattningen av faktiska utfall i så stor utsträckning som möjligt skulle uppfattas som legitima av företagen. Omfattningen av olika skattelättnader skulle dock avvägas mot risken att reglerna kunde möjliggöra rena arbitrageaffärer i en oacceptabel omfattning eller att avvikelserna från samhällsekonomisk neutralitet skulle bli alltför stora. Regeringen var medveten om att de föreslagna reglerna skulle komma att gynna investeringar i företag med verksamma ägare men ansåg det motiverat för att undvika en alltför hög beskattning av ägare till företag med hög avkastning. Regeringen konstaterade dock att det inte var möjligt att beakta de speciella omständigheter som råder för olika företagsgrupper annat än i grova drag.

Utgångspunkten vid utformningen av reglerna var fåmansföretag med ett begränsat antal ägare. Dagens regler omfattar stora företag med många ägare och många anställda. Enligt nuvarande bestämmelser är det antal verksamma delägare i ett företag som kan omfattas av reglerna i praktiken obegränsat. Alla delägare som är verksamma i betydande omfattning i ett företag ska nämligen enligt 57 kap. 3 § IL betraktas som en delägare vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller inte. Detta innebär att ett företag kan ägas av hundratals delägare och ändå vara ett fåmansföretag under förutsättning att det inte är marknadsnoterat och inte heller i betydande omfattning ägs av någon utomstående. Kombinationen av en förmånlig löneunderlagsregel och bestämmelsen i 57 kap. 3 § IL har gjort det lönsamt att bilda stora företag av verksamheter i vilka det finns många anställda och många verksamma ägare. Genom det spridda ägandet sprids även risktagandet samtidigt som det inte uppställs något krav på viss minsta ägarandel i företaget och inte heller krav på viss minsta kapitalinsats. Genom att på detta sätt göra anställda till delägare undergrävs 3:12-reglernas legitimitet.

3:12-reglernas utformning har medfört att verksamma delägare i stora fåmansföretag med många anställda har kunnat tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utrymmen som har möjliggjort en förmånligare beskattning av utdelning i inkomstslaget kapital än vad som gäller för andra ägare av andelar i onoterade företag. Den ytterligare skattelättnad som genomfördes genom förändringen av löneunderlagsregeln ansågs redan vid reformeringen som omotiverad ur neutralitetshänsyn men motiverades av legitimitetshänsyn. Dagens tillämpning av reglerna visar att det råder speciella omständigheter i vissa stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpning av löneunderlagsregeln i den omfattning som nuvarande regler ger möjlighet till. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter att det råder speciella omständigheter i vissa stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpning av löneunderlagsregeln. Sveriges advokatsamfund anser att de speciella omständigheter promemorian hänvisar till lika gärna kan föreligga i ett företag med en delägare och fem anställda och anför att promemorian påstås att 3:12-reglerna gjort det lönsamt att bilda stora företag av verksamheter i vilka det finns många anställda och verksamma delägare därför är fel. Orsaken till det påstådda överutnyttjandet är enligt Sveriges advokatsamfund inte antalet delägare, utan antalet anställda. Utgångspunkten för regeringens bedömning är att det i stora företag med många anställda och många verksamma delägare inte är lika motiverat med en sådan skattelättnad som tillämpningen av löneunderlagsregeln ger utrymme för. Detta bl.a. mot bak-

grund av att det med det spridda ägandet är naturligt att det även följer en spridning av den risk, som löneunderlagsregeln är avsedd att kompensera för. Det är regeringens bedömning att det föreligger ett större behov av en sådan kompensation i fåmansföretag med ett koncentrerat ägande än i företag med ett spritt ägande.

Sammantaget kan den typ av arbitragemöjligheter som dagens regler ger upphov till inte anses upprätthålla det preventiva syftet och riskerar att undergräva legitimiteten i skattesystemet. Reglerna har medfört en överkompensation till delägare i stora företag med många verksamma delägare och med många anställda. Det finns därför behov av att förändra löneunderlagsregeln så att den inte medför en sådan överkompensation. Därutöver finns det även ett behov av att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena generellt. Flertalet remissinstanser delar också regeringens bedömning att det föreligger ett behov av att begränsa möjligheterna till ett överutnyttjande av systemet.

NSD och *Sveriges Byggindustrier* anför att skatteintäkterna från utdelningar från fåmansföretag har ökat sedan 3:12-reglerna reformerades 2006. Det är regeringens bedömning att anledningen till de ökade utdelningarna sedan den mera gynnsamma löneunderlagsregeln infördes den 1 januari 2006 till viss del sannolikt är hänförlig till att utrymmet för lågbeskattad utdelning blev avsevärt större med de nya reglerna. Delar av ökningen härrör därför sannolikt från utdelning av balanserade vinstmedel från tidigare år. Den ökade utdelningen motsvaras också till viss del, enligt regeringens bedömning, av en minskning av en annan skattebas – inkomst av tjänst. Inkomstomvandlingen innebär att ökningen av utdelningar leder till motsvarande minskning av tjänsteinkomster och till minskade skatteintäkter totalt sett. Detta då skatten på inkomst av tjänst är högre än skatten på utdelning inom gränsbeloppet. Det aktuella förslaget syftar till att motverka just denna typ av inkomstomvandling. Förutom att inkomstomvandling minskar skatteintäkterna minskar också effektiviteten i skattesystemet, samtidigt som 3:12-reglernas legitimitet undergrävs. Eftersom främst höginkomsttagare kan dra nytta av inkomstomvandling genom delägarskap ökar också inkomstskillnaderna efter skatt i samhället. Dessutom minskar den horisontella rättvisan då främst vissa, informerade personer, har möjlighet att sänka sin skatt på detta sätt.

Kammarrätten i Jönköping, *NSD* och *Saco* framför att de föreslagna reglerna ytterligare ökar komplexiteten i 3:12-reglerna. Regeringen delar inte bedömningen att komplexiteten sammantaget ökar med de föreslagna reglerna. För vissa delägare innebär förslaget att det införs nya moment vid beskattningen. Samtidigt innebär andra förslag att reglerna förenklas för flertalet delägare i fåmansföretag. I grunden är 3:12-reglerna en nödvändig följd av Sveriges duala inkomstskattesystem. Skillnaden i skattesats mellan inkomstlagen tjänst och kapital har gjort det nödvändigt med regler som särskiljer kapitalinkomster från förvärvsinkomster i företag där delägarna också arbetar i företaget. Även om förslagen i vissa delar leder till en ökad komplexitet bedöms förändringen som nödvändig för att upprätthålla 3:12-reglernas legitimitet.

Bland annat *NSD*, *Sveriges Byggindustrier* och *Sveriges advokatsamfund* framför att en justering av redan befintliga parametrar i 3:12-systemet hade varit mer proportionerligt och systemkonformt än att

skapa särskilda regler för vissa delägare. Andra remissinstanser förespråkar en höjning av skattesatsen på belopp som tas ut inom gränobeloppet eller en generell begränsning av det lönebaserade utrymmet som lösningar på överutnyttjandet av 3:12-reglerna. Denna typ av åtgärder skulle dock leda till en höjd beskattning av samtliga delägare i fåmansföretag, vilket regeringen inte har för avsikt att åstadkomma. Regeringen anser i stället att det finns skäl att stimulera de mindre företagen och förstärka deras incitament att anställa. Regeringen återkommer till det nedan. Att införa ett rakt krav på ett visst löneuttag som föreslås av *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* eller att begränsa det lönebaserade utrymmet till en multipel av den egna lönen som flera remissinstanser föreslår skulle innebära att alla delägare i fåmansföretag skulle anses ha samma behov av skattelättnad som kompensation för risktagande. Regeringen anser inte att en sådan regel skulle uppfylla syftet med löneunderlagsregeln, samtidigt som en sådan regel också skulle innebära att viss inkomstomvandling fortfarande är möjlig. Regeringen anser att det endast föreligger ett behov av att begränsa användandet av löneunderlagsregeln i de fall där den skattesänkning som regeln innebär inte står i proportion till den risk ägaren tar, men att reglerna inte ska försämrats för övriga delägare som omfattas av 3:12-reglerna.

Sven-Olof Lodin ifrågasätter lämpligheten med att vissa delägare med mindre innehav omfattas av 3:12-reglerna. *Adrian & Partners AB*, anser att den s.k. konsultregeln bör slopas. *Grant Thornton Sweden AB* och *Netlight Consulting AB* har liknande invändningar. Om delägare med mindre innehav i fåmansföretag eller om samtliga delägare i s.k. konsultbolag skulle undantas från 3:12-reglernas tillämpningsområde skulle det visserligen leda till att erhållen utdelning skulle beskattas med 25 procent i stället för 20 procent men samtidigt skulle det innebära att en större inkomstomvandling blev möjlig. En konsekvens av en sådan regel skulle bli att delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget skulle få all utdelning beskattad med 25 procent. Dessutom skulle det inte ställas något krav på löneuttag. Enligt dagens regelverk är detta bara möjligt om det finns ett betydande utomstående ägande i företaget. Om det inte föreligger ett sådant utomstående ägande i företaget bör samtliga delägare som är verksamma i företaget beskattas enligt 3:12-regelverket. Regeringen anser därför att även om alternativet att undanta vissa mindre innehav från 3:12-reglerna skulle leda till en högre beskattning av erhållen utdelning är det inte ett acceptabelt alternativ eftersom det skulle öka möjligheterna till inkomstomvandling, vilket skulle undergräva 3:12-reglernas syfte.

Några remissinstanser, däribland *Kammarrätten i Jönköping*, *LO*, *Saco* och *TCO*, anför att det borde ske en större översyn av 3:12-reglerna. Regeringen kan till viss mån dela den uppfattningen. Det är dock inte möjligt att inom ramen för detta lagstiftningsprojekt genomföra en sådan översyn.

Sveriges advokatsamfund har anfört att förslaget aktualiserar en bedömning av statsstödsreglerna i artiklarna 107–109 i FEUF. Vad avser denna fråga vill regeringen anföra följande. För att fråga ska vara om statligt stöd krävs att staten genom statliga medel gynnar vissa företag och att det snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. För att företaget ska anses vara gynnat måste företaget rent

faktiskt få en ekonomisk fördel. När det gäller förslaget är det emellertid endast fråga om den beskattning som sker av delägarna som är fysiska personer när de får utdelning eller annan inkomst från företaget. Beskattningen av företaget som sådant påverkas dock inte. Att vissa delägare beskattas olika påverkar således inte företagets ekonomiska/skattemässiga situation. Företaget kan inte heller anses få någon indirekt ekonomisk fördel till följd av beskattningen av delägarna i enlighet med förslaget. Regeringen anser därför inte att förslaget innebär något stöd enligt artiklarna 107–109 i FEUF.

Regeringen anser vidare att det finns skäl att i högre grad än i dag stimulera de mindre företagen och förstärka deras incitament att anställa. Det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom de skärpande åtgärderna bör därför främst återföras till delägare som omfattas av 3:12-reglerna. *ESV* och *LO* ifrågasätter varför det offentliga utrymmet som frigörs ska återföras till delägare som omfattas av 3:12-reglerna. Regeringen bedömer det som viktigt att 3:12-systemet i sin helhet inte påverkas negativt av förslaget och att det offentligfinansiella utrymme som frigörs ska omfördelas inom 3:12-systemet. Återföringen är generell men kommer att få störst betydelse för delägare i mindre fåmansföretag som omfattas av 3:12-reglerna och mindre fåmansföretag uppmuntras därigenom att anställa ytterligare.

5.3 Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme

5.3.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Lönebaserat utrymme ska bara beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs att kapitalandelskravet skulle uppgå till fem procent.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Falun, Statskontoret, Ekonomistyrningsverket (ESV), Skatteverket, Landsorganisationen i Sverige (LO), Regelrådet, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)* tillstyrker förslaget. TCO anser att det är viktigt att anställningsbegreppet inte urholkas och att beskattningssystemet inte ska bidra till det samt anser att det höjda kapitalandelskravet minskar den risken. Skatteverket anser dock att kretsen av delägare som får utnyttja ett lönebaserat utrymme bör begränsas ytterligare och föreslår att lönebaserat utrymme bara får beräknas om företaget är ett fåmansföretag enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § 1 inkomstskattelagen (1999:1229). Även *Kammarrätten i Jönköping* tillstyrker de föreslagna ändringarna men under förutsättning att de blir att uppfatta som tillfälliga i avvaktan på resultatet från en större utredning. *Förvaltningsrätten i Stockholm* har inga synpunkter på förslaget och *Konkurrensverket* har ingenting att erinra mot förslaget ur konkurrenshänseende.

Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig avstyrker dock förslaget. Bland andra *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR,*

Företagarna, Näringslivets Skattedelegation (NSD), till vilket yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och Visita* ansluter sig, *Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA)*, *Sveriges advokatsamfund* samt *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anför att förslaget skapar tröskeleffekter och incitament för skatteplanering i form av uppdelning av befintliga företag i mindre enheter. Även *Almega AB, Forsman & Bodenfors AB, Advokatfirman Vinge Stockholm AB* och *Grant Thornton Sweden AB* framför detta. En sådan uppdelning sägs innebära en snedvridningseffekt mellan företag med olika stort antal delägare som bedriver samma eller likartad verksamhet. NSD och FAR framför bl.a. att ett genomförande av förslaget skulle hämma expansion och sammanslagningar av företag. Bland andra *Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, NSD, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Byggindustrier framför att förslaget även gör det svårare att rekrytera medarbetare via delägarskap. Även *Forsman & Bodenfors AB, Advokatfirman Vinge Stockholm AB, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, Grant Thornton Sweden AB* och *Praktikertjänst AB* anför att förslaget innebär att det skulle bli svårt att rekrytera medarbetare. Enligt LRF kan erbjudande om delägarskap vara nödvändigt för att locka kvalificerade personer till arbeten på mindre orter. Även *Sven-Olof Lodin* framför liknande åsikter. Flera remissinstanser har ifrågasatt promemorians påstående om att 3:12-reglerna skulle ha använts i syfte att belöna duktiga medarbetare genom delägarskap. Bland dessa återfinns Sveriges advokatsamfund som anger att så inte är fallet.

Några remissinstanser har även framfört synpunkter på den valda nivån på kapitalandelskravet. Skatteverket föreslår att kapitalandelskravet ska höjas till 10 procent för att ytterligare begränsa antalet delägare som är berättigade till löneunderlag. Enligt Skatteverket kan det även i mindre företag vara förmånligt att träda in som delägare och erhålla ersättning för nedlagt arbete i form av utdelning. SRF anser att om ett krav ska införas bör ett sådant krav inte sättas högre än två procent. SRF anför bl.a. att en kapitalandel på två i stället för fem procent ökar möjligheten för en anställd att köpa in sig som delägare då priset blir lägre. SRF anför även att en kapitalandel på två procent underlättar för företag som ingår i branscher som omstruktureras genom att mindre företag går samman till lite större enheter. Även *Sven-Olof Lodin* har synpunkter på den valda nivån och påpekar att det i allmänhet bara blir möjligt att erbjuda en person per företag delägarskap, för att dotterföretaget inte ska förlora sin skattemässiga koncerntillhörighet och ta ifrån koncernen dess resultatutjämningsmöjligheter.

Sveriges advokatsamfund anser att det är rimligt att förslaget om det ska genomföras träder i kraft först den 1 januari 2015. Sveriges advokatsamfund anser att förslaget i praktiken får retroaktiv effekt, eftersom löneunderlaget beräknas på grundval av de löner som betalats ut året före beskattningsåret. Sveriges advokatsamfund anför även att kapitalandelskravet inte gick att förutse och uppger att det inte framgår vid vilken tidpunkt kapitalandelskravet ska vara uppfyllt.

Skälen för regeringens förslag: Löneunderlagsregeln innebär att en andel av vissa kontanta ersättningar läggs till årets gränsbelopp. Enligt 57 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska 25 pro-

cent av löneunderlaget enligt 57 kap. 17 och 18 §§ upp till 60 inkomstbasbelopp (IBB) och 50 procent av löneunderlaget därutöver läggs till årets gränsbelopp. Ett av villkoren är dock att delägaren uppfyller det s.k. löneuttagskravet i 57 kap. 19 § IL. Detta krav innebär att ägaren eller någon närstående måste ta ut en lön om minst 6 IBB med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag alternativt lägst 10 IBB (566 000 kronor för 2013) året före beskattningsåret för att kunna utnyttja löneunderlagsregeln. Gränsbeloppet är det belopp som vid utdelning och kapitalvinst ska beskattas som inkomst av kapital med 20 procent. Den del av gränsbeloppet som inte utnyttjas kan sparas till nästa år.

Regeringen anser, av skäl som redovisats i föregående avsnitt, att utformningen av löneunderlagsregeln har medfört att det i personalintensiva fåmansföretag är möjligt för delägarna att trots relativt låga löneuttag ta ut en stor andel av resultatet som lågt beskattad utdelning. Dessutom har kombinationen av en förmånlig löneunderlagsregel och bestämmelsen i 57 kap. 3 § IL, som innebär att även företag med många verksamma delägare faller in under 3:12-reglerna, gjort att värdet av eget arbete, ersättning för risk och avkastningen på insatt kapital inte står i proportion till den avkastning som kan erhållas i form av kapitalbeskattad utdelning. Detta har fått den effekten att det i vissa företag kan vara förmånligt att träda in som delägare och ta ut ersättning för nedlagt arbete i form av utdelning i stället för som lön. Löneunderlagsregeln ställer inte heller något krav på att delägaren ska ha en viss minsta kapitalandel i företaget eller ha investerat en viss minsta kapitalinsats i företaget. Även en delägare som investerar i företaget genom en liten kapitalinsats eller som har en liten andel av kapitalet i företaget kan tillgodoräkna sig sin andel av löneunderlaget. Genom att erbjuda anställda delägarskap som berättigar till löneunderlag kan de anställdas arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Detta sänker skatten på individens arbetsinkomst med ca 30 procentenheter. Att ersätta anställda för utfört arbete på detta sätt riskerar att undergräva legitimiteten i skattesystemet.

Med hänsyn till de skäl som låg bakom införandet av löneunderlagsregeln anser regeringen att det finns skäl att begränsa möjligheterna att tillämpa regeln för delägare som bara äger en mindre kapitalandel i företaget. De neutralitets- och legitimitetsskäl som framhölls vid reformerandet av löneunderlagsregeln gör sig inte i lika hög grad gällande för delägare som endast äger en mindre andel i företaget. Som särskilt påtalades vid införandet av bestämmelserna måste utformningen av reglerna dessutom vägas mot risken att rena arbitrageaffärer möjliggörs i en oacceptabel omfattning. För att upprätthålla regelsystemets preventiva funktion, dvs. att förhindra skattemässig inkomstomvandling, föreslås därför att löneunderlagsregeln bara får tillämpas av delägare som äger en viss minsta andel av kapitalet i företaget.

Flera remissinstanser, däribland *Företagarna*, *NSD*, *Sveriges advokatsamfund* och *SRF*, har framfört att förslaget om ett minsta kapitalandelskrav medför stora tröskeeffekter, snedvrider konkurrensen, och skapar incitament att dela upp företag i mindre enheter. Förslaget anses även försämra investeringsviljan samt motverka tillväxt och effektiva sammanslagningar av mindre företag till större enheter. Det är regeringens

bedömning att dagens regler – som gör det möjligt för fåmansföretag med många delägare och många anställda att med en förhållandevis låg risk tillgodogöra sig en stor del av ersättningen som lågbeskattad utdelning – innebär att sådana fåmansföretag kan ha en konkurrensfördel gentemot mindre fåmansföretag med få anställda. Den förmånliga beskattningssituation som råder för vissa delägare skadar dessutom förtroendet för skattesystemet. Syftet med förslaget är att begränsa användningen av löneunderlag i de fall där delägarrens risk inte står i proportion till den skattelättnad som erhålls genom regeln. Regeringen är medveten om att förslaget kan skapa vissa tröskeleffekter. Tröskeleffekterna avser dock inte företagets beskattning utan beskattningen på delägarnivå. Företagets konkurrenssituation och tillväxt får i de flesta fall antas påverkas av förslaget endast om företagen skulle prioritera att anpassa storlek och organisation efter vad som leder till den mest gynnsamma beskattningen för delägarna i stället för det som är optimalt för företagets utveckling och konkurrenskraft. Enligt regeringen måste problemen med tröskeleffekter ses i ljuset av motivet till förslaget, nämligen att förhindra inkomstomvandling som riskerar att skada legitimiteten och förtroendet för skattesystemet. Det är också viktigt att påpeka att en delägare som investerar kapital i företaget även fortsättningsvis kommer att erhålla en förmånlig beskattning på utdelning eftersom en avkastning på det satsade kapitalet (omkostnadsbeloppet) uppgående till statslåneräntan plus nio procentenheter kommer att beskattas med 20 procent.

Det har också framförts av t.ex. *NSD* och *FAR* att förslaget motverkar tillväxt och effektiva sammanslagningar av mindre företag till större enheter. Regeringen vill i detta sammanhang framhålla att det redan finns andra bestämmelser i dagens regelsystem vilka kan påverka delägarrens beskattningssituation vid sammanslagning av verksamheter och uppköp, såsom exempelvis effekten av den s.k. utomstående regeln. Regeringen anser inte att de synpunkter som remissinstanserna framfört avseende sammanslagningar av verksamheter är sådana att man inte bör gå vidare med förslaget.

Ett antal remissinstanser framför att förslaget skulle skapa problem att rekrytera medarbetare, däribland *LRF*, *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna* och *Sveriges Byggindustrier*. Enligt *LRF* kan det vara nödvändigt att erbjuda delägarskap för att locka kvalificerade personer till mindre orter. Även *Sven-Olof Lodin*, *Forsman & Bodenfors AB*, *Advokatfirman Vinge Stockholm AB*, *Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB*, *Grant Thornton Sweden AB* och *Praktikertjänst AB* anför att förslaget innebär att det skulle bli svårt att rekrytera medarbetare. Regeringen konstaterar att kapitalandelskravet möjligtvis skulle kunna komma att försvåra vissa rekryteringar av medarbetare på grund av att ett delägarskap inte berättigar till förmånliga beskattningsregler vid utdelning. I de fall där den förmånliga beskattningen har varit en bidragande orsak till att anställda erbjudits delägarskap kommer införandet av ett kapitalandelskrav sannolikt att påverka utformningen av framtida rekryteringar. Syftet med 3:12-reglerna är dock inte att utgöra ett redskap för att locka nyckelpersoner till företag. Att regelverket har använts på detta sätt utgör snarare ett stöd för bedömningen att regelverket har kommit att överutnyttjas. Denna form av delägarskap kommer att bli mindre förmånliga med förslaget, vilket också varit regeringens avsikt. Flera remissinstanser

har dock ifrågasatt promemorians påstående att 3:12-reglerna skulle ha använts i syfte att belöna duktiga medarbetare genom delägarskap. Bland dessa återfinns Sveriges advokatsamfund som anger att så inte är fallet. Mot bakgrund av ovanstående anser regeringen det troligt att förslaget inte kommer att medföra några allvarliga konsekvenser för rekrytering av nya medarbetare bara på grund av att man i vissa fall inte kommer att kunna erbjuda anställda delägarskap som berättigar till utdelning baserad på löneunderlag.

Några remissinstanser har synpunkter på nivån på kapitalandelskravet, som i promemorian föreslogs uppgå till fem procent av kapitalet i företaget. Syftet med bestämmelsen är att den ska motverka det stora överutnyttjandet av löneunderlagsregeln som förekommer i dag. Den bör dock inte träffa fler än vad som bedöms som nödvändigt. Avsikten med bestämmelsen är att träffa delägare i företag med många delägare. Vid större andelsinnehav och höga löneunderlag ersätts kapitalandelskravet i stället av ett ökat löneuttagskrav som föreslås i avsnitt 5.4. *Skatteverket* anser att nivån ska sättas till tio procent för att ytterligare begränsa antalet delägare som är berättigade till löneunderlag eftersom det enligt Skatteverket även i mindre företag kan vara förmånligt att träda in som delägare och erhålla ersättning för nedlagt arbete i form av utdelning. *SRF* anser att om ett krav ska införas bör ett sådant krav inte sättas högre än två procent. Även *Sven-Olof Lodin* har synpunkter på den valda nivån och påpekar att det i allmänhet bara blir möjligt att erbjuda en person per företag delägarskap, för att ett dotterföretag inte ska förlora sin skattemässiga koncerntillhörighet och ta ifrån koncernen dess möjligheter för resultatutjämnning. Regeringen gör bedömningen att vid en så hög procentsats som tio procent kommer regeln att omfatta även delägare i företag där riskspridningen inte är lika stor och som kapitalandelskravet därför inte är avsedd att träffa. En allt för låg procentsats skulle skapa allt för stora möjligheter till inkomstomvandling. Regeringen anser emellertid att det finns visst fog för remissinstansernas synpunkt att ett kapitalandelskrav om fem procent är i högsta laget. En sänkning av kapitalandelskravet till fyra procent skulle innebära att färre andelsägare träffas av begränsningen. Nivån skulle dock inte vara så låg att den inte skulle uppfylla syftet att begränsa överutnyttjandet i företag med många delägare. En sänkning med en procentenhet skulle dessutom göra det möjligt att t.ex. i ett dotterföretag överlåta fyra procent vardera till två nyckelpersoner med bibehållen skattemässig koncerntillhörighet. Regeringen anser därför att ett kapitalandelskrav om fyra procent får anses tillräckligt högt för att uppfylla syftet med bestämmelsen.

Skatteverket anser att det finns skäl att begränsa löneunderlagsregelns tillämpning ytterligare för att legitimiteten i 3:12-reglerna inte ska undergrävas. Skatteverket föreslår därför att förslaget om ett kapitalandelskrav kompletteras med en bestämmelse om att enbart delägare i företag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget (huvuddefinitionen av fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § 1 IL) ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Skatteverkets förslag skulle medföra att även delägare med betydligt större innehav än fyra procent i vissa fall inte skulle få beräkna ett lönebaserat utrymme. Regeringen anser att Skatteverkets förslag om ytterligare begränsning av antalet delägare som får beräkna ett lönebaserat utrymme skulle medföra att

fler delägare och situationer än vad som är avsett skulle omfattas av förslaget och föreslår därför inte en sådan begränsning.

Regeringen vill förtydliga att det inte kan bli fråga om retroaktiv effekt av förslaget bara av den anledningen att det löneuttagskrav som ska vara uppfyllt och det löneunderlag som ska ligga till grund för beräkning av gränobelopp avser förhållanden året före beskattningsåret. Kapitalandelskravet ska vara uppfyllt vid tidpunkten för när gränobelopp ska beräknas enligt 57 kap. 11 § tredje stycket IL, dvs. vid årets ingång. Vid beräkning av gränobeloppet för 2014 ska kapitalandelskravet således vara uppfyllt den 1 januari 2014. Regeringen delar därför inte *Sveriges advokatsamfunds* bedömning att förslaget bör träda i kraft vid en senare tidpunkt än vad som föreslogs i promemorian.

Regeringen föreslår därför att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget. Den föreslagna åtgärden breddar skattebasen och minskar möjligheten att skatteplanera genom att omvandla högt beskattad tjänsteinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst för vissa delägare i fåmansföretag. Regeringen föreslår att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2014.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 19 § IL.

5.3.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Beräkningarna av offentligfinansiell effekt utgår ifrån data över delägare i fåmansföretag för åren 2008–2010 och hämtas ur företagsdatabasen FRIDA.² Om ingenting annat anges följer beräkningarna Finansdepartementets konventioner om fasta priser och volymer. Vid framskrivning till 2014 års priser och volymer antas delägarna ha oförändrade inkomster före skatt, uttryckt i antal inkomstbasbelopp. Delägarna antas möta 2012 års genomsnittliga kommunalskattesats på 31,6 procent. Skillnaden i skatt mellan lön och utdelning är beroende av vilken marginalskatt den berörda delägaren betalar på förvärvsinkomster, och om inkomsten ligger över förmånstaken där socialavgifterna inte längre är förmånsgrundande.

Data ur FRIDA visar att det 2010 fanns totalt ca 226 000 fåmansföretag med totalt ca 355 000 verksamma delägare. Ca 80 000 av delägarna deklarerade enligt huvudregeln medan resterande 275 000 delägare använde förenklingsregeln. Av de delägare som använde huvudregeln använde ca 55 000 delägare också löneunderlagsregeln. Ca 5 000 delägare med en ägarandel understigande fyra procent av kapitalet använde löneunderlagsregeln årligen under perioden 2008–2010. Dessa 5 000 delägare var sammantaget delägare i ca 400 fåmansföretag. Ytterligare ca 3 000 delägare använde löneunderlagsregeln något av åren 2008–2010, men inte alla år.

Ca 3 600 av delägarna med en ägarandel understigande fyra procent tar ut så stora belopp i utdelning att hela utdelningen inte längre ryms inom

² För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

årets gränsbelopp om löneunderlaget bortfaller. Om dessa fortsätter att ta utdelning av samma storlek som tidigare kommer därför en del av utdelningen att beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket leder till en högre beskattning. Antagandet om ett oförändrat uttagsbeteende ifrågasätts av en del remissinstanser. I de aktuella företagen delas dock i regel hela årets vinst ut till ägarna, vilket bl.a. *Sveriges advokatsamfund* också uppger i sitt remissyttrande. Regeringen anser inte att det är troligt att vinsten kommer att behållas i företaget i större omfattning med anledning av förslaget. För övriga delägare räcker den del av gränsbeloppet som härrör från uppräknade omkostnadsbeloppet för att uttag med samma belopp som under åren 2008–2010 ska kunna tas ut till 20 procents beskattning.

För 1 800 av de 3 600 delägare som använder gränsbelopp som härrör från löneunderlaget bedöms regelförändringen påverka beskattningen redan under införandeåret. Offentligfinansiell effekt beräknas som värdet i form av sänkt skatt av de gränsbelopp som bortfaller, då det belopp som tidigare togs som utdelning inom gränsbelopp som baserades på löneunderlag inte längre betalas ut som utdelning utan som lön. Detta ger delägaren en högre skattebelastning och en lägre inkomst efter skatt eftersom skatten inklusive socialavgifter på tjänsteinkomst är högre än skatten inklusive bolagsskatt på utdelning inom gränsbeloppet. En ökning av delägarnas löneuttag ökar företagets lönekostnader, vilket minskar resultatet och möjliggör mindre belopp i utdelning. Inbetalningarna till det offentliga av socialavgifter, kommunal och statlig inkomstskatt ökar, samtidigt som inbetalningarna av bolagsskatt och skatt på kapitalinkomster minskar.

Förslaget begränsar även tillväxten av sparade utdelningsutrymmen, men för att inte riskera att överskatta den offentligfinansiella effekten sätts värdet av gränsbelopp som inte utnyttjas för utdelning till noll kronor i beräkningarna. Under dessa antaganden beräknas förslaget förstärka de offentliga finanserna med 300 miljoner kronor 2014. År 2015 beräknas skatteintäkterna öka med 470 miljoner kronor och för 2016 med 510 miljoner kronor och för 2017 med 600 miljoner kronor. Varaktigt beräknas effekten till 650 miljoner kronor. Ökningen över tid beror på att en del av de berörda delägarna har kvar sparade utdelningsutrymmen att utnyttja under en övergångsperiod.

Effekter för ägare av fåmansföretag

I Tillväxtverkets databas Malin³ finns uppskattningar av företagens administrativa kostnader samlade. I Malin anges tidsåtgången för att deklarerat inkomst från andelar i fåmansföretag. En tredjedel av tidsåtgången för deklarationen avser informationsinhämtning, vilken enligt Malin utförs av chefer för mindre företag eller enheter till en kostnad av 306 kronor i timmen. Två tredjedelar av tiden avser möte med en extern revisor till en kostnad motsvarande 2 250 kronor i timmen. Regelförändringen innebär att de 80 000 delägare som använder huvudregeln framöver måste ange sin ägarandel i företaget i deklarationen. Detta bedöms

³ För en beskrivning av Malin se www.enklareregler.se/verktyg-for-enklare-regler/databasen-malin.

vara en enkel uppgift att ta fram för flertalet delägare och tidsåtgången för att deklarerat beräknas öka med en minut då ägarandelen ska beräknas. Denna tid antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga deklarationsuppgifter. Enligt dessa antaganden beräknas regelförändringen öka företagets sammanlagda administrativa kostnader med 2 136 000 kronor [=80 000×(1/3×306+2/3×2250)/60].

Förslaget påverkar hur delägarers ersättning betalas ut och beskattas hos delägaren, men det påverkar inte företagets sammanlagda beskattning. Exempel 5 i avsnitt 5.8 visar hur beskattningssituationen för delägare med en kapitalandel understigande fyra procent påverkas av förslaget. Exemplet visar att för mediandelägaren som äger mindre än fyra procent av kapitalet och som använder löneunderlaget ökar skatten med ca 1 IBB (ca 56 600 kr år 2014), medan skatten ökar med ca 9,5 IBB (ca 540 000 kr år 2014) eller mer för ca 360 delägare. Förslaget bedöms inte påverka företagets övriga kostnader, såsom investeringskostnader eller kostnader för anställda. Ca 80 procent av de som berörs av förslaget är män och ca 20 procent kvinnor.

Enligt *Regelrådets* uppfattning uppfyller konsekvensutredningen de krav som följer av 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning och är därmed godtagbar.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.4 Höjt löneuttagkrav

5.4.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägarens eller någon närståendes löneuttag uppgår till nio inkomstbasbelopp. Om andelsägarens del av löneunderlaget, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, överstiger 100 inkomstbasbelopp ska dock löneuttagskravet öka med ett tillägg på tio procent på den del av andelsägarens del av löneunderlaget som överstiger dessa 100 inkomstbasbelopp. Om andelsägaren ingår i en närståendekrets ska tillägget beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på samtliga andelar i närståendekretsen som tillhör närstående som uppfyller kapitalandelskravet. Löneuttagskravet ska dock inte beräknas till högre belopp än som motsvarar 40 inkomstbasbelopp per år.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2014. För beskattningsåren 2014 och 2015 ska det lägsta löneuttagskravet dock uppgå till nio och ett halvt inkomstbasbelopp.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslås dock att om andelsägaren ingår i en närstående dekrets som avses i 56 kap. 5 § IL ska tillägget beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närstående dekretsen som äger flest andelar. I promemorian föreslås även att det maximala löneuttagskravet ska uppgå till 90 inkomstbasbelopp.

Remissinstanserna: Förvaltningsrätten i Stockholm, Statskontoret, Ekonomistyrningsverket (ESV), Skatteverket, Landsorganisationen i Sverige (LO), Regelrådet, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. Skatteverket föreslår dock att tillägget ska beräknas på löneunderlag som har fördelats på samtliga andelar som ägs av en närstående dekrets. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anser att förslaget om höjt löneuttagskrav allmänt sett är motiverat.

Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig avstyrker dock förslaget eller har erinringar mot det. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Stockholms Handelskammare, Näringslivets Skattedelegation (NSD), till vilket yttrande Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och Visita ansluter sig, Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA), Sveriges advokatsamfund samt Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) avstyrker förslaget. SRF har dock inget att invända mot att kravet på uttagen lön höjs till 9 inkomstbasbelopp (IBB) eftersom det kompenseras av förslaget om ett höjt löneunderlag. NSD och Företagarna anser dock att det höjda löneuttagskravet till 9 IBB inte alls kompenseras genom att löneunderlag understigande 60 IBB ska få räknas med i större omfattning. Även Adrian & Partners AB, Sven-Olof Lodin, Almega AB, Luci Holding, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, Grant Thornton Sweden AB, och Netlight Consulting AB avstyrker förslaget. Sveriges advokatsamfund framför att lönekravet kan öka så mycket så att företagets resultat inte medger någon utdelning. FAR menar att det höjda löneuttagskravet kommer att innebära att företag får incitament att minska antalet anställda. Även NSD anför en liknande synpunkt. Sveriges advokatsamfund anför att kravet på eget löneuttag i många fall vida överstiger vad som kan anses vara en marknadsmässig lön och anför att särskilt personalintensiva branscher med låga marginaler riskerar att drabbas. Sveriges advokatsamfund anser därför att det förefaller rationellt att säga upp personal, och i förekommande fall ersätta den med inhyrd arbetskraft. NSD anför att nyanställningar kommer att bli dyrare med förslaget, som därmed motverkar ökad sysselsättning. Även SRF anför liknande synpunkter. Företagarna framför att ett höjt löneuttagskrav skulle leda till att många delägare i små och medelstora företag helt går miste om möjligheten att använda lönesummeregeln.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 57 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska ett lönebaserat utrymme bara beräknas om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning från företaget och dess dotterföretag som sammanlagt inte understiger det lägsta av sex IBB med tillägg för

fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag, och tio IBB.

I avsnitt 5.3 föreslås att det införs ett krav på en minsta kapitalandel i företaget för att en andelsägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. För att motverka att företag med många anställda omorganiserar verksamheten genom att dela upp företaget bör förslaget kombineras med ett förslag som ställer högre krav på andelsägare som äger minst fyra procent av kapitalet i företag med många anställda. Samtidigt är det angeläget att ett högre krav utformas på ett sådant sätt att reglerna fortfarande skapar incitament att anställa.

De nuvarande 3:12-reglerna omfattar även stora företag med många anställda, vars kontanta ersättningar i form av lön skapar stora utrymmen för kapitalbeskattad utdelning med beskattning till 20 procent för sina delägare. De lönebaserade utrymmen som genereras är obegränsade enligt nuvarande lagstiftning, vilket innebär att den utdelning som lämnas från vissa företag i många fall i sin helhet ryms inom det belopp som ska beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (gränsbeloppet) för respektive delägare. Trots det uppgår det nuvarande löneuttagskravet aldrig till mer än tio IBB, vilket motsvarar en årslön på 566 000 kronor (2013).

Enligt promemorian bedöms ett rimligt sätt att öka kraven på den som vill beräkna ett lönebaserat utrymme vara att öka löneuttagskravet vid högre löneunderlag. Ett sådant krav kommer att omfatta samtliga delägare som vill tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme. Stora löneunderlag medför dock så stora lönebaserade utrymmen att det, trots ett ökat löneuttagskrav, fortfarande skapar stora incitament att anställa. Det föreslås därför i promemorian att vid stora lönesummor ska löneuttagskravet öka i förhållande till storleken på löneunderlaget på så sätt att för andelsägare, vars del av löneunderlaget överstiger 100 IBB, ska löneuttagskravet öka med ett tillägg på tio procent på den del av andelsägarens del av löneunderlaget som överstiger dessa 100 IBB. *Förvaltningsrätten i Stockholm, Statskontoret, ESV, Skatteverket, LO, Regelrådet, Saco och TCO* tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. Flertalet av remissinstanserna avstyrker dock förslaget. *Sveriges advokatsamfund* framför att lönekravet kan öka så mycket så att företagets resultat inte medger någon utdelning. *FAR* menar att det höjda löneuttagskravet kommer att innebära att företag får incitament att minska antalet anställda. Även *NSD*, till vilket yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industrieförening, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige* och *Visita* ansluter sig, anför en liknande synpunkt. *Sveriges advokatsamfund* anför att kravet på eget löneuttag i många fall vida överstiger vad som kan anses vara en marknadsmässig lön och anför att särskilt personalintensiva branscher med låga marginaler riskerar att drabbas. Sverige advokatsamfund anser därför att det förefaller rationellt att säga upp personal, och i förekommande fall ersätta den med inhyrd arbetskraft. *NSD* anför att nyanställningar kommer att bli dyrare med förslaget, som därmed motverkar ökad sysselsättning. Även *SRF* anför liknande synpunkter. *Företagarna* framför att ett höjt löneuttagskrav skulle leda till att många delägare i små och medelstora företag helt går miste om möjligheten att använda lönesummeregeln. Regeringen vill inledningsvis förtydliga att löneuttagskravet endast är ett villkor för att en delägare ska få beräkna ett

lönebaserat utrymme. Detta lönebaserade utrymme skapar en möjlighet att ta ut lågt beskattad utdelning ur företaget. Delägaren måste således inte uppfylla löneuttagskravet. Delägaren kan fortfarande beräkna ett gränsbelopp enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln men utan att beräkna ett lönebaserat utrymme. Förenklingsregeln möjliggör en utdelning med för närvarande ca 155 000 kronor per år och företag. Huvudregeln – utan ett lönebaserat utrymme – möjliggör en avkastning på satsat kapital (omkostnadsbeloppet) på statslåneräntan plus nio procentenheter som beskattas med 20 procent. I det fall det lönebaserade utrymme som genereras inte kan utnyttjas under innevarande år får det sparas. Sparade gränsbelopp räknas också upp varje år. För de aktuella delägarna handlar det om stora belopp i lönebaserade utrymmen, eftersom bestämmelsen bara träffar delägare som har en så stor del av löneunderlaget att den överstiger 100 IBB. Löneunderlag i den storleken möjliggör en utdelning på upp till 50 IBB per år som i så fall beskattas med 20 procent. Regeringen anser att det är rimligt att utdelning i den storleksordningen bara ska vara möjligt om löneuttagskravet är högre än det nuvarande kravet på 10 IBB.

Vad gäller risken för att förslaget skulle leda till en minskning av antalet anställda kan det konstateras att företagets konkurrenskraft oftast är beroende av att företagen är av en viss storlek dvs. att företaget har ett stort antal anställda, vilket också påpekas i flera remissvar. Regeringen ifrågasätter därför att företagen skulle organisera sig på ett sådant sätt att deras konkurrenskraft skulle minska enbart i syfte att optimera delägarnas beskattningssituation. Regeringen delar därför bedömningen i promemorian att ett rimligt sätt att öka kraven på den som vill beräkna ett lönebaserat utrymme är att öka löneuttagskravet vid högre löneunderlag. Regeringen har dock viss förståelse för de synpunkter som framförts avseende att storleken på löneuttagskravet vid vissa högre nivåer kan vara svår att uppfylla. Regeringen anser därför att nivån på det högsta löneuttagskravet, som i promemorian föreslogs uppgå till 90 IBB, ska sänkas till 40 IBB. Det är dock viktigt att gränsen för när löneuttagskravet ska öka ställs i relation till delägarens del av löneunderlaget. Detta eftersom det bara är den delen av löneunderlaget som ligger till grund för beräkningen av delägarens gränsbelopp. Det föreslås därför att löneuttagskravet ska öka med tio procent av delägarens del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget till den del delägarens del av löneunderlaget överstiger 100 IBB. Löneuttagskravet ska dock som högst uppgå till 40 IBB.

Med hänsyn till att det nu föreslås ett tillägg till löneuttagskravet i företag med stora löneunderlag kan det ifrågasättas om det nuvarande lägsta löneuttagskravet, dvs. sex IBB med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, bör finnas kvar i sin nuvarande utformning. Det kravet tillämpas i dag bara av de allra minsta företagen och innebär att bestämmelsen är komplicerad och kan uppfattas som onödigt krånglig att förhålla sig till. Det är även lätt att göra en felberäkning med följd att hela löneunderlaget går förlostat. Den bestämmelse som föreslås ovan har visserligen samma grad av komplexitet men kommer att tillämpas av betydligt färre företag och dessutom av företag som har bättre förutsättningar att både tillämpa och förhålla sig till en sådan skatteregel. Av förenklingskäl föreslås därför i

promemorian att det nuvarande lägsta löneuttagskravet slopas och att det lägsta löneuttagskravet i stället ska uppgå till nio IBB. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2014. Under en övergångsperiod, beskattningsåren 2014 och 2015, föreslås dock att det lägsta löneuttagskravet ska uppgå till nio och ett halvt IBB. *SRF* har inget att invända mot att kravet på uttagen lön höjs till 9 IBB eftersom det kompenseras av förslaget om ett höjt löneunderlag. Några remissinstanser, bland andra FAR, anser dock att många av de mindre företagen inte i dag når upp till så höga löneuttag på delägarnivå som de övergångsvis föreslagna 9,5 IBB. Regeringen konstaterar att förslaget innebär en lättnad för de andelsägare som i dag har ett löneuttagskrav på tio IBB och som inte omfattas av det föreslagna tillägget för löneunderlag överstigande 100 IBB. För de andelsägare som i dag har ett löneuttagskrav som understiger tio IBB kan förslaget innebära ett något högre krav. Av den konsekvensanalys som ligger till grund för förslaget framgår det dock att de faktiska löneuttagen uppgick till ca 9,8 IBB i medeltal bland de delägare som hade det lägre uttagskravet. I avsnitt 5.7 föreslås dessutom att löneunderlag under 60 IBB får tillgodoräknas i högre omfattning än i dag, vilket väl kompenserar för det högre löneuttagskrav som föreslås i detta avsnitt. NSD och Företagarna anser dock att det höjda löneuttagskravet inte alls kompenseras genom att löneunderlag understigande 60 IBB ska få räknas med i större omfattning. Regeringen delar inte den bedömningen. Eftersom förslaget innebär en klar förenkling för många delägare och sammantaget innebär en lättnad för de allra flesta delägare anser regeringen att förslaget bör genomföras. *SRF* föreslår att delägare vid ett löneuttag på 9 IBB alltid ska ha rätt att utnyttja sin andel av företagets lönebaserade utrymme upp till 100 IBB. *SRF* anser att ett lönebaserat utrymme i denna storleksordning torde vara fullt tillräckligt för de flesta delägare. Regeringen menar att en sådan regel skulle innebära att det ökade löneuttagskravet för löneunderlag överstigande 100 IBB inte skulle bli aktuellt i de allra flesta fall. Regeln skulle innebära att ytterligare ett schablonbelopp införs i 3:12-reglerna. Detta skulle innebära ett sänkt löneuttagskrav från 10 IBB för delägare med stora löneunderlag, dvs. motsatsen till vad som är avsikten med förslaget. Något sådan regel bör därför enligt regeringens mening inte införas.

Om närstående äger andelar i företaget räcker det att en av de närstående uppfyller löneuttagskravet. Löneuttagskravet kan i likhet med dagens regler även uppfyllas av en närstående som inte är andelsägare utan bara är anställd. *Skatteverket* har anfört att tillägget vid närståendes innehav bör beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på samtliga andelar i närståendekretsen eftersom det annars skulle vara alltför lätt att t.ex. dela upp ett innehav mellan två makar för att få ett lägre löneuttagskrav. *Skatteverket* menar att detta också skulle innebära ett mer konsekvent beaktande av en närståendekrets andelsinnehav vid tillämpning av bestämmelserna i 56 och 57 kap. IL. Regeringen delar *Skatteverkets* bedömning att tillägget för löneuttagskravet bör beräknas på samtliga andelar som ägs av en närståendekrets med hänsyn till de möjligheter till kringgående av det höjda löneuttagskravet som annars skulle uppkomma. Om flera närstående äger andelar i företaget ska därför det föreslagna tillägget vid beräkningen av löneuttagskravet beräknas utifrån samtliga andelar i närståendekretsen. Tillägget ska dock bara beräknas

för andelar som tillhör närstående som uppfyller kapitalandelskravet, vilket innebär att andelar som tillhör närstående vars ägarandel understiger fyra procent inte ska ingå i underlaget för beräkning av tillägget. Följande exempel belyser innebörden av regeln om höjt löneuttagskrav i en närståendekrets.

Exempel 1. Löneunderlaget uppgår till 800 IBB. Närstående A, B, C och D äger vardera 3, 10, 25 och 35 procent av kapitalet i företaget och det löneunderlag, fördelat med lika belopp på andelarna, som är hänförligt till B, C och D uppgår till 80 IBB, 200 IBB respektive 280 IBB. De andelar som ägs av A ingår inte i beräkningen av löneuttagskravet eftersom hans andel av kapitalet i företaget understiger 4 procent. Löneuttagskravet ska för hela närståendekretsen beräknas på samtliga närståendes andelar som överstiger 4 procent. Löneuttagskravet beräknas till 9 IBB med ett tillägg på 10 procent av 460 IBB (560 IBB-100 IBB), dvs. 46 IBB. Således ska löneuttagskravet sammanlagt beräknas till 55 IBB (46 IBB+9 IBB). Löneuttagskravet begränsas dock till maximalt 40 IBB, vilket således blir löneuttagskravet som en av delägarna i den aktuella närståendekretsen ska uppfylla. Det räcker med att en i närståendekretsen uppfyller detta löneuttagskrav för att alla de övriga ska kunna tillgodoräkna sig sin del av det lönebaserade utrymmet utan något ytterligare löneuttagskrav. Kravet kan även uppfyllas av en närstående som har en kapitalandel som understiger 4 procent och av en närstående som inte är delägare utan bara anställd. Med dagens regler uppgår löneuttagskravet till 10 IBB som kan uppfyllas av någon närstående.

Sammantaget föreslår regeringen att ett lönebaserat utrymme ska beräknas om andelsägarens eller någon närståendes löneutttag uppgår till ett lägsta uttagskrav på nio IBB. Om andelsägarens del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget överstiger 100 IBB ska löneuttagskravet dock öka med tio procent till den del dennes del av löneunderlaget överstiger 100 IBB. Om andelsägaren ingår i en sådan närståendekrets som avses i 56 kap. 5 § IL ska tillägget om tio procent beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på samtliga andelar i närståendekretsen. Löneuttagskravet ska dock aldrig uppgå till ett högre belopp än som motsvarar 40 IBB per år. Vid beräkning av lönebaserat utrymme för beskattningsåren 2014 och 2015 ska det lägsta löneuttagskravet uppgå till nio och ett halvt IBB. Förslagen om höjt löneuttagskrav föreslås träda i kraft den 1 januari 2014, vilket innebär att löneuttagskravet måste iakttas under 2013. Uttagskravet sänks stegvis för att effekten av detta ska motsvara den offentligfinansiella effekten av det höjda löneuttagskravet och kapitalandelskravet. Regeringen bedömer att ett högre uttagskrav motverkar att reglerna om kapitalandelskrav kringgås genom uppdelning av företag och att det stärker reglernas legitimitet genom att en bättre proportion mellan lön och utdelning uppnås.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 19 § IL.

5.4.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget om ett förändrat löneuttagskrav medför att fördelningen av vissa delägares inkomster mellan inkomstslagen tjänst och kapital förändras, vilket får offentligfinansiella konsekvenser eftersom skattesatsen i dessa inkomstslag skiljer sig åt. Den totala ersättningen i form av lön och utdelning före skatt till delägare antas vara oförändrad, men ersättningen efter skatt blir lägre eftersom en större andel av inkomsten kommer att tas ut i form av lön. Delägare antas ta ut medel ur företaget genom en kombination av lön och utdelning som innebär att dagens nivå på den sammanlagda inkomsten före skatt är oförändrad. Detta innebär att delägare som får ett höjt löneuttagskrav antas finansiera det ökade kravet på uttag av bruttolön genom att minska utdelningen från företaget. Detta minskar också skatten på utdelning. Den totala skatten ökar med skillnaden i skattesatser mellan dubbelbeskattad lön inklusive socialavgifter, vilka får dras av mot bolagsskatten, och dubbelbeskattad utdelning inom gränobeloppet. Skillnaden är som mest ca 29,6 procentenheter. I fallet med ett ökat löneuttagskrav ökar delägarens löneuttag, vilket ökar företagets lönekostnader. Detta minskar resultatet och bolagsskatten på resultatet, samtidigt som utdelningsbara medel minskar. Detta minskar utdelningarna och därmed också skatten på utdelning. Inbetalningarna till det offentliga av socialavgifter, kommunal och statlig inkomstskatt ökar, samtidigt som inbetalningarna av bolagsskatt och kapitalskatt på utdelningar minskar.

Ca 4 400 delägare av totalt ca 55 000 delägare som använder huvudregeln och tillämpar löneunderlagsregeln samt har en del av löneunderlaget som överstiger 100 IBB eller ingår i en närstående krets vars samlade innehav motsvarar en del av löneunderlaget som överstiger 100 IBB. Dessa får därför ett ökat löneuttagskrav. Dock behöver endast en person i närstående kretsen uppfylla uttagskravet. Sammanlagt representerar dessa delägare ägandet i ca 3 100 fåmansföretag av de totalt ca 226 000 fåmansföretagen år 2010. Flertalet av de berörda delägarna har dock stora sparade utdelningsutrymmen, och har därför möjlighet att behålla dagens nivå på utdelning också om löneuttagskravet inte uppfylls och löneunderlaget bortfaller. År 2014 beräknas ca 1 000 personer komma att uppfylla det föreslagna höjda löneuttagskravet. Dessa representerar sammantaget ägandet i ca 600 fåmansföretag.

Endast delägare som använder gränobelopp som baseras på lönebaserat utrymme för att ta ut utdelning antas uppfylla ett ökat löneuttagskrav. Delägare som har möjlighet att ta ut nuvarande nivå på utdelning inom gränobeloppet också utan att använda löneunderlagsregeln antas inte komma att uppfylla det höjda uttagskravet. Vidare beaktas om delägarens totala skatt över perioden 2008–2010 skulle ha blivit lägre om delägaren tagit ut utdelning som beskattats i tjänst i stället för att uppfylla uttagskravet så ofta som krävs för att få löneunderlaget. Om så är fallet antas delägaren välja att ta ut utdelning som beskattas i tjänst i stället för att uppfylla det högre löneuttagskravet.

Under dessa antaganden beräknas det förändrade löneuttagskravet öka skatteintäkterna med 200 miljoner kronor 2014. År 2015 beräknas skatte-

intäkterna öka med 280 miljoner kronor, 2016 med 330 miljoner kronor och 2017 med 380 miljoner kronor. Varaktigt beräknas skatteintäkterna öka med 470 miljoner kronor. Ökningen av den offentligfinansiella effekten över tid beror på att flertalet delägare som träffas av det höjda uttagskravet har sparade utdelningsutrymmen att utnyttja under en övergångsperiod. På lång sikt bedöms ca 4 400 delägare behöva löneunderlaget för förmånlig beskattning av utdelning och därmed behöva uppfylla det höjda uttagskravet. Samtliga kommer dock inte att uppfylla uttagskravet varje år.

Sammantaget beräknas förslaget om ett lägsta uttagskrav på 9,5 IBB leda till ett årligt skattebortfall på 400 miljoner kronor. Sänkningen till 9 IBB beräknas ytterligare minska skatteintäkterna med 500 miljoner kronor årligen, i 2014 års priser.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Förändringen av uttagskravet innebär en sänkning av kravet för vissa delägare och en höjning för andra. Av de ca 55 000 delägare som använder löneunderlagsregeln hade ca 30 000 delägare i 21 000 företag ett löneuttagskrav som uppgick till 6 IBB+5 procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget 2010. Medeluttagskravet bland dessa var ca 7,8 IBB, medan de faktiska löneuttagen uppgick till ca 9,8 IBB i medeltal. Ett ändrat uttagskrav till 9 IBB (eller under en övergångsperiod 9,5 IBB) innebär därmed endast mindre förändringar av faktiskt löneuttag för flertalet ägare som i dag har ett lägre uttagskrav. För delägarna i de allra minsta företagen där löneunderlagsregeln används innebär regel­förändringen dock en höjning av uttagskravet. Figur 4.1 i avsnitt 5.8 visar att delägare vars del av företagets löneunderlag understiger ca 175 IBB totalt sett får sänkt skatt genom förslagen. Utagskravet 6 IBB+5 procent av företagets löneunderlag gäller för delägare i företag vars löneunderlag understiger 80 IBB, och dessa ingår därför i gruppen som totalt sett får sänkt skatt. Av figur 4.1 framgår också att förslagen sammantaget innebär en skattehöjning för delägare vars andel av företagets lönesumma understiger ca 15 IBB. För de ca 1 000 delägare som har dessa lägsta uttagskrav i dagsläget skulle dock en övergång till att använda förenklingsregeln innebära en lägre skattebelastning. Som en följd av detta förväntas förenklingsregeln komma att användas av ytterligare ca 1 000 delägare framöver. Exempel 6 och 7 i avsnitt 5.8 visar hur den totala beskattningssituationen till följd av förslagen förändras för delägare som använder löneunderlagsregeln.

Förslaget påverkar inte företagens totala kostnader för ersättning till delägare, utan endast i vilken form ersättningen betalas ut. I fallet med ett ökat löneuttagskrav ökar delägarens löneuttag, vilket ökar företagets lönekostnader. Detta minskar resultatet och bolagsskatten på resultatet, samtidigt som utdelningsbara medel minskar. Detta minskar utdelningen och skatten på utdelning. De administrativa kostnader förslaget medför påverkar delägarna men inte företagen. Förslagen bedöms därför inte påverka företagens övriga kostnader, såsom investeringskostnader, kostnader för anställda eller kostnader för att anpassa företagets produkter.

Det uttagskrav som tas bort och det som föreslås införas liknar varandra i utformningen som ett fast belopp plus en andel av företagets

löneunderlag. Den administrativa bördan med anledning av dessa krav bedöms vara likvärdig. Förslaget innebär en ökad administrativ börda för fåmansföretag där någon delägars andel av löneunderlaget överstiger 100 IBB, vilket på lång sikt kommer att beröra ca 4 400 delägare. Samtidigt innebär slopandet av regeln om lägsta uttagskrav om sex IBB plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget en regelförenkling för de ca 30 000 delägare som omfattas av denna regel i dag.

Beräkningen av löneuttagskravet är relativt enkel att göra och tidsåtgången för detta uppskattas till två minuter. Det kan dock antas att delägaren också gör beräkningen innan deklarationstidpunkten i syfte att anpassa löneuttaget efter uttagskravet. Därför antas beräkningen göras vid två tillfällen, vilket ger en total tidsåtgång på fyra minuter per delägare och år. Tidsåtgången för detta antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga uppgifter rörande deklaration av inkomster från fåmansföretag. Regelförändringen beräknas netto minska företagens sammanlagda administrativa kostnader med 2 734 080 kronor $[(=30000-4400) \times (1/3 \times 306 + 2/3 \times 2250) / 15]$.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.5 Definition av dotterföretag

5.5.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Vid tillämpning av 57 kap. 16–19 §§ inkomstskattelagen ska med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, äger mer än 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska dock med dotterföretag avses ett företag i vilket samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian fanns inget förslag om att det vid indirekt ägande krävs att det företag som det indirekta ägandet sker genom också ska uppfylla kraven för att vara ett dotterföretag. I övrigt har vissa redaktionella ändringar gjorts.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig avstyrker förslaget. Skatteverket tillstyrker förslaget men vill påtala vissa oklarheter. Enligt Skatteverkets uppfattning bör principen i 1 kap. 11 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) vid gemensamt ägande av ett företag inom en koncern vara tillämplig. Enligt Skatteverkets mening bör

även det mellanliggande företaget vid indirekt ägande vara ett dotterföretag. Skatteverket välkomnar också att ett handelsbolag måste vara helägt inom en koncern men anser att det vore önskvärt att motivet till regleringen anges för att öka förståelsen. *Bolagsverket* har förståelse för att det finns argument som stödjer den föreslagna koncerndefinitionen men anser att det generellt finns stora fördelar om man i författningar använder samma definition på begreppet koncern. *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)* tillstyrker förslaget. *FAR* avstyrker förslaget och anför att företagare många gånger av organisatoriska skäl väljer att samarbeta i ett verksamhetsbolag som ägs av egna ägarföretag. Tidigare har man kunnat tillgodoräkna sig sin del av löneunderlaget eftersom dubbel koncernstillhörighet accepterats, men dessa företag tvingas nu ändra ägarstruktur för att i fortsättningen kunna utnyttja ett lönebaserat utrymme. *FAR* har svårt att se att ändringen av definitionen kan motiveras av risk för kringgående av kravet på ägarandel, vilket anges som skäl för förslaget. Ingen motivering lämnas till förslaget till skärpning avseende handelsbolag. *Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening*, *Svenska Bankförbundet*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Visita* hänvisar till yttrande från Näringslivets Skattedelegation. *Näringslivets skattedelegation (NSD)* avstyrker förslaget och anför att förslaget baseras på en alltför förenklad analys. Det nämns inte ens hur förslaget kan komma att påverka samriskprojekt, som inte sällan är enda sättet för mindre företag att konkurrera med större företag. Förslaget avseende handelsbolag saknar helt analys och konsekvensbeskrivning vilket är anmärkningsvärt. *Företagarna* avstyrker förslaget och anför att förslaget skulle komplicera reglerna och att det inte borde vara nödvändigt för att uppnå det uttalade syftet. *Svenska Riskkapitalföreningen* avstyrker förslaget och anser denna begränsning vara onödig utan skulle snarare vilja se en utökning av möjligheterna att kunna tillgodoräkna sig löneunderlag vid investeringar. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter förslaget avseende handelsbolag från såväl sakliga som logiska utgångspunkter. *Sveriges Byggindustrier* avstyrker förslaget och anför bl.a. följande. Löner som utbetalas från företag som ägs till mindre del får inte beaktas vid beräkning av lönebaserat utrymme. *Sveriges Byggindustrier* ifrågasätter detta och anser att utgångspunkterna för lagstiftningen talar för en utvidgad möjlighet att beakta underlag hänförliga till indirekt ägda andelar men i stället skärper förslaget kravet ytterligare. I byggbranschen är det tämligen vanligt att flera företag går samman i ett s.k. joint venture. Hur förslaget påverkar sådana samverkansprojekt berörs inte. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att förslaget inte bör genomföras eftersom det av promemorian framgår att dubbla koncernstillhörigheter endast förekommer i begränsad omfattning.

Skälen för regeringens förslag: Inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, innehåller ingen egen definition av vad som avses med moderföretag och dotterföretag. Utgångspunkt vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 16–19 §§ IL är i stället sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen, 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt dessa definitioner är det möjligt att skapa dubbla koncernstillhörigheter. Ett dotterföretag kan därmed ha flera moderföretag.

I avsnitt 5.3 föreslås att det bara är delägare som innehar en andel på minst fyra procent av kapitalet som ska få möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. För att det inte ska vara möjligt att kringgå den begränsningen finns det anledning att införa en definition av dotterföretag i 57 kap. IL. Flera remissinstanser såsom *FAR*, *NSD* och *Sveriges Byggindustrier* anför att förslaget inte tar hänsyn till de svårigheter som det medför för företag som samarbetar i samverkansprojekt. Vidare anser *Företagarna* och *Svenska Riskkapitalföreningen* att förändringen är onödig och *FAR* anför att förslaget inte kan motiveras av risk för kringgående av kravet på ägarandel. Regeringen konstaterar dock att det utan detta förslag skulle bli möjligt att kringgå förslaget om kapitalandelskrav i avsnitt 5.3 genom att t.ex. delägarna i två företag med vardera 25 delägare som båda är moderföretag till ett tredje företag skulle kunna utnyttja sina respektive andelar av löneunderlaget i det tredje företaget. Detta trots att varje delägare bara, indirekt, äger två procent i dotterföretaget. Regeringen vidhåller därför att förslaget bör införas.

I promemorian angavs att den föreslagna definitionen av dotterföretag skulle tillämpas vid beräkningen av löneunderlaget. Avsikten har dock hela tiden varit att definitionen ska användas vid tillämpning av samtliga bestämmelser i 57 kap. 16–19 §§ IL om exempelvis löneuttagskrav, beräkning av löneunderlag och lönebaserat utrymme. För att förtydliga detta införs en uttrycklig hänvisning till 57 kap. 16–19 §§ IL i förslaget.

Det föreslås därför att vid tillämpning av 57 kap. 16–19 §§ IL ska det med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt, äger mer än 50 procent av kapitalet. Avsikten med förslaget är att löneunderlaget i ett företag endast ska kunna utnyttjas av delägare i företag som ingår i en och samma koncern. *Skatteverket* anför att även det mellanliggande företaget vid indirekt ägande bör vara ett dotterföretag. Regeringen instämmer i den bedömningen och justerar därför förslaget så att det framgår att det företag som det indirekta ägandet sker genom också måste uppfylla kraven för att vara ett dotterföretag enligt den föreslagna definitionen. Utan denna justering skulle det annars fortfarande vara möjligt att skapa flera koncerntillhörigheter för utnyttjande av löneunderlaget. Genom förslaget kommer det inte längre vara möjligt att tillgodogöra sig löneunderlag i delägda företag där andelen i kapitalet inte, direkt eller indirekt, överstiger 50 procent.

Följande exempel belyser innebörden av regeln om indirekt ägande av dotterföretag.

Exempel 2. Ett företag X AB äger 30 procent i Y AB och 60 procent i dotterföretaget Z AB som i sin tur äger 60 procent i Y AB. Indirekt äger X AB således 66 procent i Y AB, vilket innebär att även Y AB är ett dotterföretag till X AB. Vid beräkning av ett lönebaserat utrymme på andelarna i X AB får därmed X AB:s andel i löneunderlaget i både Y AB och Z AB medräknas.

Vad gäller företag som är svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer föreslås att löneunderlagen i dessa bara ska tillgodoräknas om det, direkt eller indirekt, är helägt. Ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person kan därmed endast vara ett dotterföretag till ett annat företag vid beräkningen av löneunderlaget om det senare, direkt eller indirekt, äger alla andelar i det svenska handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juri-

diska personen. *Skatteverket* välkomnar att ett handelsbolag måste vara helägt inom en koncern men önskar att motivet till förslaget skrivs ut. Även *FAR* och *NSD* konstaterar att det inte lämnas någon motivering till förslaget avseende handelsbolag. Regeringen konstaterar att rättsläget inte är helt klart avseende hur löneunderlag ska beräknas för andel i handelsbolag, om underlaget ska beräknas utifrån andel i insatskapitalet, antalet bolagsmän, andelen i bolagets resultat eller på något annat sätt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i avgörande HFD 2012 not. 37 att när ett dotterföretag är ett handelsbolag så kan ägarandelen inte utan vidare härledas ur storleken av förekommande insatser, men domstolen gav inget svar på vilken annan metod som eventuellt skulle tillämpas. Med anledning av denna osäkerhet anser regeringen att det är nödvändigt för att undvika kringgående av det föreslagna kapitalandelskravet att förslaget innehåller ett krav på att samtliga andelar i ett handelsbolag måste ägas, direkt eller indirekt, av ett och samma moderföretag. Följande exempel belyser innebörden av regeln.

Exempel 3. Ett handelsbolag ägs till lika delar av två företag som i sin tur, direkt eller indirekt, i sin helhet ägs av ett och samma företag A. Handelsbolaget ägs då indirekt helt av företag A. Delägarna i A kan då tillgodoräkna sig löneunderlagen i handelsbolaget.

Lagförslag

Förslaget införs i en ny paragraf, 19 a §, i 57 kap. IL.

5.5.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte ha någon offentligfinansiell effekt. Om förslaget till definition av dotterföretag inte skulle genomföras får förslaget om kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme i 5.3 inte samma effekt.

Effekter för ägare av fåmansföretag

I det fall ett dotterföretag har fler än ett moderföretag bortfaller löneunderlaget om moderföretaget äger mindre än 50 procent av kapitalet i dotterföretaget. Dubbla koncerntillhörigheter förekommer endast i begränsad omfattning. Regelförändringen medför inga ökade informationskrav för företagen, varför företagens administrativa kostnader inte påverkas av förslaget.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.6 Tak för storleken på det lönebaserade utrymmet

5.6.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Det lönebaserade utrymmet begränsas till att per år uppgå till högst 50 gånger den egna eller någon närståendes kontanta ersättning.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian saknas förslaget att taket för det lönebaserade utrymmet även får beräknas på kontant ersättning som någon närstående har fått.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig har inget att erinra mot förslaget. *Skatteverket* avstyrker förslaget och anför bl.a. följande. Ett beaktande av närstående vid bestämmande av löneuttagskravet bör ha en motsvarighet vid bestämmande av tak för storleken på det lönebaserade utrymmet, annars föreligger en inkonsekvens. Taket bör således beräknas på den sammanlagda kontanta ersättningen som personer inom närståendekretsen fått från företaget eller dess dotterföretag. Det medför dock att taket måste fördelas mellan personerna i närståendekretsen vilket medför en ytterligare komplikation och *Skatteverket* anser därför sammantaget att takregeln inte bör införas. *FAR* anför att förslaget kommer att innebära att verksamma delägare beskattas med 20 procent till den del utdelningen ryms inom gränsbeloppet medan passiva delägare inte får tillgodoräkna sig något lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Detta kan medföra stora negativa effekter i familjeföretag. Eftersom syftet med regeln sägs vara att komma åt stora utnyttjade löneunderlag saknas skäl att på detta sätt skärpa beskattningen av familjeföretagen. *Företagarna* anser att det bör finnas ett tak och anser att syftet med förslaget skulle nås med färre oönskade biverkningar om nivån sattes lägre samtidigt som andra villkor och spärrar enligt förslaget kunde undvikas. Ett sådant alternativ borde ha presenterats med en ordentlig belysning av förväntade effekter. *Svenska Riskkapitalföreningen* anför att det vore bättre att sätta ett relationstal mellan uttagen lön och mottagen utdelning så att en överutdelning beskattas som inkomst av tjänst. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* konstaterar att förslaget inte innehåller något undantag för passiva delägare vilket medför att den passiva delägaren inte längre kan tillgodoräkna sig något lönebaserat utrymme. En sådan ordning kan medföra stora negativa konsekvenser för framför allt familjeföretag, och passiva delägare bör därför undantas om regeln ska införas. Yttrande har vidare inkommit från *Grant Thornton Sweden AB* och *Netlight Consulting AB*. *Grant Thornton Sweden AB* anser att närstående till delägare som uppfyller uttagskravet ska få räkna gränsbelopp oavsett frånvaro av eget löneuttag. *Netlight Consulting AB* välkomnar en förändring som begränsar det sparade löneutrymmet men anför att det faktum att utrymmet är kopplat till varje person medför att de bör ge lön till personer som aldrig arbetat på *Netlight Consulting AB* utan är närstående som gått in med pengar i verksamheten.

Skälen för regeringens förslag: Storleken på det lönebaserade utrymme som en delägare kan erhålla begränsas av storleken på delägarans andel av löneunderlaget i företaget. Det finns dock ingen övre gräns för hur stort detta utrymme kan bli per år. Nivån på det lönebaserade utrym-

met som delägaren kan tillgodoräkna sig är därför i praktiken obegränsat. Detta kan få till följd att det i vissa fåmansföretag – trots att det finns stora utdelningsbara medel varje år som i sin helhet ryms inom gränsbeloppet – ändå kvarstår stora gränsbelopp varje år som kan sparas. Det lönebaserade utrymmet kan vara så stort att delägarna i praktiken aldrig kommer att kunna utnyttja detta i sin helhet. Uppgifter från Skatteverket visar också att det finns stora sparade utdelningsutrymmen som huvudsakligen är hänförliga till tillämpningen av löneunderlagsregeln.⁴ De höga sparade utdelningsutrymmena har ännu inte utnyttjats men växer snabbt och även om en del av dessa sannolikt aldrig kommer att kunna utnyttjas leder de till höga krediter i skattesystemet som inte är motiverade, varken ekonomiskt eller i förarbetena till reglerna. För att komma till rätta med ökningen av sparade utdelningsutrymmen föreslås därför ett tak för hur stort det lönebaserade utrymmet kan bli per år och delägare som en multipel av den egna kontanta ersättningen. Problematiken med höga skattekrediter i systemet skulle därmed på sikt avta.

Fram t.o.m. 2006 fanns en regel om att löneunderlaget⁵ inte fick överstiga 50 gånger det egna löneuttaget. Regeln togs bort av förenklings-skäl.⁶ Tanken med det nu aktuella förslaget är främst att begränsa skatte-krediterna. Taket bör därför på samma sätt som tidigare sättas förhållandevis högt. Ett återinförande av ett tak på 50 gånger den egna kontanta ersättningen skulle främst ha en återhållande effekt på tillväxten av de sparade utdelningsutrymmena och inte påverka den faktiska beskattningen av utdelning. *FAR* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* påpekar att förslaget inte innehåller något undantag för passiva delägare och att dessa därför med förslaget inte får tillgodoräkna sig något lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Regeringen anser att eftersom det är möjligt för en närstående att uppfylla löneuttagskravet enligt bestämmelserna i 57 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, så är det rimligt att en närståendes ersättning även kan ligga till grund för beräkningen av taket för storleken på det lönebaserade utrymmet. Det ger även en delägare som inte är verksam i företaget men som har en närstående som har tagit ut ersättning från företaget en möjlighet att tillämpa takregeln. Regeringen anser dock inte som *Skatteverket* föreslår, att det är nödvändigt att beräkna och fördela taket utifrån den sammanlagda kontanta ersättningen inom en närståendekrets. Regeringen föreslår i stället att taket även ska få beräknas på en närståendes ersättning. En delägare kan alltså välja om det ska vara den egna eller någon närståendes ersättning som ska ligga till grund för beräkningen. I praktiken kommer sannolikt samtliga närstående att beräkna taket på den högsta ersättningen som någon närstående fått.

Förslaget innebär inte att sparade utdelningsutrymmen från tidigare år kommer att gå förlorade utan endast att värdet av nya löneunderlag begränsas.

⁴ Skatteverkets skrivelse dnr Fi 2011/5368.

⁵ Löneunderlag motsvarade i dåvarande bestämmelse lönebaserat utrymme.

⁶ Prop. 2005/06:40 s. 46.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 16 § IL.

5.6.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Data ur FRIDA visar att endast några enstaka delägare under perioden 2008–2010 utnyttjade gränsbelopp där det lönebaserade utrymmet per år översteg 50 gånger den egna kontanta ersättningen. Sammantaget över perioden skulle dock de gränsbelopp som genererades ha räckt för att möjliggöra utdelning av motsvarande belopp fördelat över en längre tidsperiod också om ett tak för det lönebaserade utrymmet per år på 50 gånger den egna kontanta ersättningen hade funnits.

Ett återinförande av ett tak per år på 50 gånger den egna, eller någon närståendes, kontanta ersättning bedöms främst ha en återhållande effekt på tillväxten av de sparade utdelningsutrymmena och inte på den faktiska beskattningen av utdelning. Förslaget bedöms därför inte ha några offentligfinansiella konsekvenser.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Införandet av ett tak för det lönebaserade utrymmet medför en mindre ökning av den administrativa bördan för de skattskyldiga. En ytterligare uppgift tillkommer i deklARATIONEN för de 80 000 delägare som använder huvudregeln, men denna är relativt enkel att beräkna. Tidsåtgången för att deklarerera beräknas öka med en minut till följd av detta. Denna tid antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga uppgifter rörande deklARATION av inkomster från fåmansföretag. Regelförändringen beräknas utifrån detta öka företagens sammanlagda administrativa kostnader med 2 136 000 kronor [=80 000×(1/3×306+2/3×2250)/60].

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.7 Höjt lönebaserat utrymme

5.7.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Det lönebaserade utrymmet höjs från 25 till 50 procent av löneunderlaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Skatteverket* konstaterar att förslaget medför att en enmansföretagare som tar ut nio inkomstbasbelopp i lön inte kommer att använda förenklingsregeln utan gå över till huvudregeln eftersom den genererar ett högre gränsbelopp. Ett av motiven till förenklingsregeln är att förenkla för företagare med litet kapital eller få anställda, och förslaget motverkar syftet att fler företagare ska kunna använda sig av förenklingsregeln. Enligt Skatteverkets uppfattning kan det ifrågasättas om inte den överkompensation som anses föreligga enligt nuvarande regler för delägare i stora företag med många anställda i viss mån överförs till delägare i mindre företag. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att neutralitetsaspekten måste övervägas noggrannare. Exempelvis förstärks den offentliga sektorns svårigheter att lönekonkurrera om anställdas alternativ är privat verksamhet i företagsform som beskattas väsentligt lägre. Förslaget skapar incitament för anställda att skapa konsultbolag med bl.a. den före detta arbetsgivaren som uppdragsgivare. *Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco)* välkomnar förslaget om höjning av det lönebaserade utrymmet, som gynnar de genuina småföretagarna. Det är emellertid viktigt att understryka att de föreslagna förändringarna ökar komplexiteten i skattesystemet och osäkerheten om vilka spelregler som gäller. Saco anser att det rimliga vore att företa en stor skatteöversyn där ett av syftena bör vara att återknytta till likformighetsprincipen och så långt möjligt undanröja behovet av 3:12-reglerna. *Svenskt Näringsliv, Svensk Industriförening, Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige* och *Visita* hänvisar till yttrande från Näringslivets Skattedelegation. *Näringslivets skattedelegation (NSD)* och *Sveriges Byggindustrier* anser att de föreslagna åtgärderna ur ett balansperspektiv framstår som märkliga. Förslaget till höjt lönebaserat utrymme är relativt generöst i förhållande till övriga delar i regelverket, där flertalet delförslag innebär allvarliga skärpningar. *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)* anser att det är bra att ytterligare gynna mindre företag, så att de uppmuntras att växa genom att anställa fler. Yttrande har vidare inkommit från *Netlight Consulting AB* som bedömer att förslaget kommer att gynna småföretagen.

Skälen för regeringens förslag: Om årets gränsbelopp beräknas utifrån huvudregeln får det enligt 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, under vissa villkor läggas ett lönebaserat utrymme till gränsbeloppet. Den s.k. löneunderlagsregeln innebär att 25 procent av det totala löneunderlaget får läggas till årets gränsbelopp. Om det totala löneunderlaget överstiger 60 inkomstbasbelopp (IBB) får ytterligare 25 procent av det överskjutande beloppet läggas till det lönebaserade utrymmet (57 kap. 16 § IL). Enligt 57 kap. 17 § IL beräknas det lönebaserade utrymmet på sådan kontant ersättning som under kalenderåret före delägarens beskattningsår har lämnats till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag, och som hos arbetstagaren ska tas upp som inkomst av tjänst.

I avsnitt 5.2 görs bedömningen att det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom de ovan redovisade skärpande åtgärderna främst bör återföras till de delägare i fåmansföretag som omfattas av 3:12-reglerna. Detta bör ske genom att det genomförs lättnader som även innebär förenklingar för fåmansföretagen. Det föreslås därför att det lönebaserade

utrymmet ska uppgå till 50 procent av hela löneunderlaget dvs. även på löneunderlag som understiger 60 IBB. *NSD* och *Sveriges Byggindustrier* anser att förslaget är relativt generöst i förhållande till övriga delar i regelverket och därför märkligt ut ett balansperspektiv. Enligt regeringens bedömning kompenseras delägare i fåmansföretag som omfattas av 3:12-reglerna genom detta förslag för att de tagit de risker som det innebär att anställa personal. Det är viktigt att uppmuntra små fåmansföretag att anställa. Den föreslagna förändringen skapar ett incitament för fåmansföretagare att anställa, och då främst delägare i fåmansföretag som har löneunderlag som understiger 60 IBB. *Skatteverket* anser att förslaget motverkar syftet att fler företagare ska kunna använda sig av förenklingsregeln. Regeringen har förståelse för Skatteverkets synpunkt men anser att skälen för att införa gynnsamma regler för små fåmansföretag och uppmuntra dem att anställa väger tyngre. Regeringen konstaterar att förenklingsregeln alltså kommer att ha betydelse, t.ex. för en företagare som något år inte uppfyller löneuttagskravet. Regeringen konstaterar vidare att förslaget innebär en regelförenkling eftersom endast en procentsats behöver användas vid beräkning av det lönebaserade utrymmet. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* framför att neutralitetsaspekten måste övervägas noggrannare. Regeringen håller med om att neutralitetsaspekter alltid måste analyseras när förändringar av ett regelverk planeras. Regeringen anser dock inte att förevarande förslag, som uppmuntrar till anställning i mindre företag, medför någon bristande neutralitet av betydelse i relationen mellan företagande och anställning. Höjningen av det lönebaserade utrymmet skapar utrymme för en större andel kapitalbeskattad utdelning, som för det fall det inte kan utnyttjas under innevarande år kan sparas och utnyttjas ett senare år.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 16 § IL.

5.7.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär att bidraget till det lönebaserade utrymmet ökar med 25 procentenheter för löneunderlag understigande 60 IBB. Detta ökar gränsbeloppen för alla delägare som använder löneunderlagsregeln, vilket innebär att större belopp kan tas ut som utdelning till låg beskattning. Stora delar av gränsbeloppen används dock inte i dag. Beräkningen av offentligfinansiell effekt för åren 2014–2017 baseras därför på data för delägare i företag där det finns utdelningsbara medel men där delägarens gränsbelopp i dag understiger delägarens andel av dessa utdelningsbara medel. En del av dessa delägare tar i dagsläget ut utdelning som beskattas i tjänst. Dessa delägare bedöms kunna dra nytta av ökade gränsbelopp redan under första året för att på så sätt erhålla en lägre beskattning. Skattebortfallet till följd av utnyttjande av de nya gränsbeloppen beräknas till ca 70 miljoner kronor årligen under 2014–2017. Varaktigt kommer dock en större andel av gränsbeloppen utnyttjas eftersom sparade utdelningsutrymmen även kan utnyttjas för en lägre beskattning av en

kapitalvinst. Varaktigt beräknas den offentligfinansiella kostnaden uppgå till 200 miljoner kronor.

Ca 80 procent av den offentligfinansiella effekten tillfaller delägare som endast har lönebaserade utrymmen från löneunderlag understigande 60 IBB. En stor del av skattesänkningen tillfaller därmed ägare av mindre fåmansföretag med anställda. Skattesänkningen beräknas till ca 80 procent tillfalla män och till ca 20 procent kvinnor.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Förslaget innebär en regelförenkling då löneunderlagets bidrag till det lönebaserade utrymmet görs lika stort oavsett storleken på löneunderlaget. Regelförändringen innebär att beräkningen av delägarens lönebaserade utrymme förenklas, medan mängden information som måste tas fram är oförändrad. Tiden det tar att fylla i deklARATIONEN beräknas minska med en minut och berör de 55 000 delägare som använder löneunderlagsregeln. Enligt uppgifterna i Malin fylls deklARATIONEN i med hjälp av en extern revisor till en kostnad motsvarande 2 250 kronor i timmen. Förslaget beräknas därför minska företagets sammanlagda administrativa kostnader med 2 062 500 kronor ($=55\,000 \times 2250/60$).

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.8 Sammantagna effekter av förändringarna i 3:12-reglerna

Sammantaget beräknas förslagen i avsnitt 5 leda till en varaktig offentligfinansiell förstärkning på 20 miljoner kronor. Det innebär att förslagen varaktigt medför en höjd skattebelastning för kollektivet delägare i fåmansföretag som berörs av regelförändringarna med detta belopp. I det förslag som remitterades ingår dock även ett förslag om höjd positiv räntefördelningsränta med 0,4 procentenheter. Detta förslag behöver inte lagrådsgranskas. Dess offentligfinansiell nettoeffekt uppgår till 90 miljoner kronor från och med införandet år 2015.⁷ Inom kollektivet sker dock omfördelningar av skattebelastningen, där delägare i fåmansföretag med en ägarandel understigande fyra procent av kapitalet och delägare i företag med mycket stora lönesummor får höjd skatt. Delägare i mindre fåmansföretag med anställda får i stället sänkt skatt totalt sett. *Näringslivets skattedelegation (NSD)* anser att den varaktiga effekten av det sänkta lägsta lönekravet till 9,5 respektive 9 IBB för en enskild delägare aldrig

⁷ Sammantaget beräknas den varaktiga offentligfinansiella kostnaden för samtliga förslag i avsnitt 5 samt den höjda räntefördelningsräntan uppgå till 70 miljoner kronor. Förslagen medför därför sammantaget en skattesänkning med detta belopp.

kan innebära en lättnad med mer än knappt 2 000 kronor per månad. I förhållande till andra skärpningar, som kan drabba enskilda delägare med miljonbelopp, anser NSD att värdet av förslaget framstår som tämligen marginellt. Tabell 4.1 visar den sammantagna offentligfinansiella effekten av förslagen.

Tabell 4.1. Sammantagen bruttoeffekt 2014, nettoeffekt 2014–2017 och varaktig effekt av förslag inom 3:12-reglerna, 2014 års priser

<i>Miljarder kronor</i>	Brutto 2014	Offentlig sektor, nettoeffekt				Varaktig effekt
		2014	2015	2016	2017	
Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	0,30	0,30	0,47	0,51	0,60	0,65
Höjt löneuttagskrav	0,20	0,20	0,28	0,33	0,38	0,47
Höjt lönebaserat utrymme	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,20
Ändrat lägsta löneuttagskrav till 9,5 IBB	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40
till 9 IBB	-	-	-	-0,50	-0,50	-0,50
Netto	0,03	0,03	0,28	-0,13	0,01	0,02

Följande exempel illustrerar hur de regelförändringar som föreslås påverkar den sammantagna beskattningssituationen för de delägare i fåmansföretag som berörs av förändringarna.

Exempel 4: Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme

Enligt förslaget i avsnitt 5.3 bortfaller det lönebaserade utrymmet för delägare med en kapitalandel understigande fyra procent. Av totalt ca 355 000 delägare i fåmansföretag år 2010 har ca 5 000 delägare en kapitalandel under fyra procent och använder löneunderlagsregeln. Ca 3 600 av dessa tar ut utdelning med stöd av löneunderlagen varje år, och dessa har så gott som uteslutande löneuttagskravet 10 IBB. Förslaget innebär därmed en skatthöjning för ca 3 600 delägare. Marginalskatten på inkomst av tjänst vid ett löneuttag på 10 IBB är ca 67 procent, då det beaktas att socialavgifterna är avdragsgilla mot bolagsskatten. Skillnaden i skatt på inkomst av tjänst och dubbelbeskattad utdelning inom gränslöppet är ca 29,6 procentenheter.

Storleken på det lönebaserade utrymmet varierar kraftigt mellan olika delägare som äger mindre än fyra procent av kapitalet och har lönebaserat utrymme. För medianen av de som använder lönebaserat utrymme för utdelning utgör lönebaserat utrymme ca 3,5 IBB, dvs. hälften av de berörda delägarna använder ett lönebaserat utrymme som är större än detta belopp medan den andra hälften använder en mindre del av det lönebaserade utrymmet. Värdet av det lönebaserade utrymmet utgörs av skillnaden i skattesatser då ersättning tas ut som utdelning i stället för som lön, och uppgår till ca 1 IBB ($=0,296 \times 3,5$). För mediandelägaren innebär förslaget därmed en höjning av skatten med ca 1 IBB (ca 56 600 kr år 2014) om delägaren väljer att ta ut samma ersättning före skatt som tidi-

gare. För 1 800 delägare blir skatthöjningen mindre än detta belopp medan skatthöjningen blir större för resterande 1 800 berörda delägare.

Delägaren i den 90:e percentilen bland de berörda använder ett lönebaserat utrymme som uppgår till ca 32 IBB, vilket är värt ca 9,5 IBB (ca 540 000 kr år 2014) i sänkt skatt. Ca 360 delägare får en skatthöjning på detta belopp eller mer.

Exempel 5: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme

Bland de ca 4 400 delägare som får ett höjt löneuttagskrav enligt förslaget i avsnitt 5.4 ökar kravet i median med ca 9,9 IBB (560 340 kr år 2014), från dagens krav på 10 IBB. Mediandelägarens andel av företagets löneunderlag uppgår till ca 179,6 IBB ($=9,9/0,1245+100$), ca 10,2 miljoner kronor år 2014. Påslaget uppgår till 10 procent av den del av löneunderlaget som överstiger 100 IBB. Inklusiva sociala avgifter uppgår påslaget till 12,45 procent, då det beaktas att socialavgifterna är avdragsgilla mot bolagsskatten. Det lönebaserade utrymme som belöper på delägarens andelar i företaget uppgår enligt dagens regler till 74,8 IBB, ca 4,2 miljoner kronor år 2014.

Marginalskatten på inkomst av tjänst är ca 67 procent vid ett löneuttag på 10 IBB, och skillnaden i skatt på inkomst av tjänst och utdelning inom gränsbeloppet är ca 29,6 procentenheter. Det ökade löneuttagskravet ökar delägarens skatt och socialavgifter med ca 6,6 IBB ($=0,67 \times 9,9$).

Förslaget i avsnitt 5.7 innebär en ökning med 25 procentenheter av det lönebaserade utrymmet på löneunderlag under 60 IBB. Utrymmet ökar också med 50 procent av delägarens eget ökade löneuttag, sammantaget med ca 20,0 IBB ($=0,25 \times 60 + 0,5 \times 9,9$). Detta extra lönebaserade utrymme är värt ca 5,9 IBB ($=0,296 \times 20,0$) i sänkt skatt, då ersättning tas ut som utdelning inom detta gränsbelopp i stället för som lön. För mediandelägaren som träffas av ett ökat löneuttagskrav innebär förslagen därmed netto en skatthöjning med 0,7 IBB ($=6,6 - 5,9$), ca 41 400 kr år 2014.

Om det lönebaserade utrymmet inte kan användas det aktuella året får det sparas till senare år. Om delägaren inte kan utnyttja hela utrymmet varje år kan denne välja att uppfylla löneuttagskravet endast vissa år.

Exempel 6: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme

En ägare har enligt dagens regler ett löneuttagskrav på 8 IBB. Marginalskatten på inkomst av tjänst är ca 64 procent och skillnaden i skattesatser mellan inkomst av tjänst och utdelning inom gränsbeloppet är ca 26 procentenheter. Företagets löneunderlag uppgår i detta fall till 40 IBB och lönebaserat utrymme uppgår enligt dagens regler till 10 IBB.

Förslaget ökar löneuttagskravet med 1 IBB till 9 IBB, vilket ökar skatten på lön inklusive socialavgifter med ca 0,64 IBB. Det lönebaserade utrymmet ökar i och med förslaget med 10,5 IBB. Detta utrymme minskar delägarens skatt med 2,73 IBB då ersättning från företaget tas ut som utdelning i stället för som lön. Netto innebär förslagen en skattesänkning med 2,09 IBB för denne delägare.

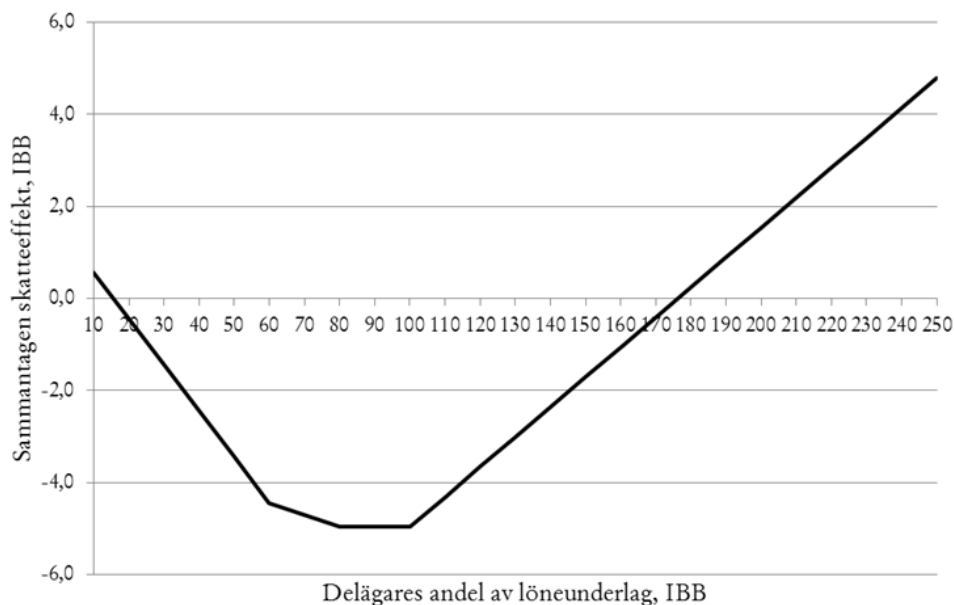
Exempel 7: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme vid olika storlek på företagets löneunderlag

Figur 4.1 visar reglernas sammantagna skatteeffekt beräknat enligt metoden i exempel 6 när företagets lönesumma varierar. Negativa värden innebär en sänkt skatt totalt sett och positiva värden höjd skatt. Grafen visar nettot mellan förändringen i skatt och socialavgifter på löneuttaget och värdet i form av sänkt skatt av det ökade lönebaserade utrymmet.

I princip alla delägare i företag med ett löneunderlag per delägare som understiger ca 175 IBB får sänkt skatt. Ca 50 000 delägare vars del av företagets löneunderlag understiger 100 IBB får inget ökat uttagskrav för löneunderlag över 100 IBB utan endast en skattesänkning genom det höjda lönebaserade utrymmet enligt förslaget i avsnitt 5.7. Av de 4 400 delägare som får ett höjt löneuttagskrav på grund av att närståendekretsens del av löneunderlaget överstiger 100 IBB har ca 1 100 delägare en del av företagets löneunderlag mellan 100 och 175 IBB, vilket innebär att dessa ändå totalt sett får sänkt skatt genom förslagen. Figur 4.1 visar att skatten sänks totalt sett för delägare i en närståendekrets vars andel av lönesumman understiger ca 175 IBB.

Ca 30 000 delägare vars del av företagets löneunderlag understiger 80 IBB har i dagsläget uttagskravet 6 IBB+5 procent av företagets löneunderlag. Som framgår av figuren innebär förslagen totalt sett en skattesänkning för flertalet av dessa. För delägare vars del av företagets löneunderlag understiger ca 15 IBB är skatten på det ökade löneuttaget högre än skatteinbesparingen från ett ökat gränobelopp. I regel är dock förenklingsregeln mera förmånlig för dessa delägare redan innan regelförändringen. De 3 600 delägare med en kapitalandel understigande fyra procent som berörs av förslaget i avsnitt 5.3 omfattas inte av figuren utan kommer i samtliga fall att få höjd skatt genom förslagen.

Figur 4.1. Sammantagen skatteeffekt av förslag om höjt lönebaserat utrymme och ändrat löneuttagskrav för berörda delägare



6 Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler

Uthyrning av verksamhetslokal är normalt är undantagen från skattskyldighet. Det är dock möjligt för hyresvärden att efter ansökan bli skatt-

skyldig för uthyrningen, under förutsättning att hyresgästen i lokalen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En hyresvärd som blir skattskyldig kan göra avdrag för ingående skatt på ny- till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll m.m. Reglerna syftar till att undanröja bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna lokaler och sådana som bedriver verksamhet i hyrda lokaler.

Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare har i en hemställan (dnr Fi2008:4211) till regeringen den 25 juni 2008 föreslagit förändringar av reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. Sveriges Kommuner och Landsting har i en hemställan till regeringen den 27 juni 2011 (dnr Fi2011/3025) ansett att ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut bör införas vid frivillig skattskyldighet. Regeringen har den 12 april 2012 gett Skatteverket i uppdrag att i en förstudie analysera förutsättningarna för att förenkla reglerna om frivillig skattskyldighet genom att ta bort det särskilda ansöknings- och beslutsförfarandet. Uppdraget redovisades i juni 2012 (dnr Fi2008/4211). I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, volym 1, s. 319) uttalades att reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler bör ses över.

6.1 Gällande rätt

6.1.1 EU-rätt

I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁸ (mervärdesskattedirektivet) finns bestämmelser som handlar om mervärdesskatt vid utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Skatteplikt och frivillig skattskyldighet

Transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt om tillhandahållandet sker inom en medlemsstats territorium och transaktionen genomförs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Utarrendering och uthyrning av fast egendom är dock som huvudregel undantagen från skatteplikt.

Undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom omfattar inte tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner samt uthyrning av boxar. Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för fast egendom (artikel 135). Medlemsstaterna får också medge beskattningsbara personer en valfrihet till beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av valfriheten. De får också inskränka räckvidden av rätten till valfrihet (artikel 137). Medlemssta-

⁸ EUT L 347, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32006L0112).

terna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet av bestämmelserna om valfrihet vid uthyrning.

Avdragsrätt och jämkning

En beskattningsbar person har rätt att från den mervärdesskatt han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person (artikel 168.1). Motsvarande gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import. En jämkning av det ursprungliga avdraget ska göras om det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. Justering ska särskilt göras om det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av sådana jämkningar. Jämkningsperioden för investeringsvaror som är fast egendom kan vara högst 20 år (artikel 184-187). Reglerna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den beskattningsbara personen t.ex. användning av en valfrihet till beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

6.1.2 Svensk rätt

Uthyrning av byggnader och anläggningar är som huvudregel en verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta kan vara en nackdel om hyresgästen bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet avseende mervärdesskatt. För att motverka detta finns en möjlighet att ansöka om och beviljas frivillig skattskyldighet för den som hyr ut byggnader och anläggningar. Bestämmelserna som avser upplåtelse av fastigheter och möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av byggnader och anläggningar finns i 3 kap. och 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Det finns också bestämmelser i 8 a kap. om jämkning av avdrag för ingående skatt som är av betydelse vid uthyrning av fastighet.

Skatteplikt och skattskyldighet

Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning av varor och tjänster generellt skattepliktig om inget annat föreskrivs. När det gäller fastigheter är dock såväl omsättning av fastigheter som upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till fastigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

I 3 kap. 3 § ML föreskrivs att undantaget från skatteplikt inte omfattar viss omsättning på fastighetsområdet, t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

I 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML anges att vissa omsättningar medför skattskyldighet först efter ansökan och beslut enligt bestämmelserna i 9 kap. ML (frivillig skattskyldighet). Av 9 kap. ML framgår att för att en sådan skattepliktig omsättning som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML ska medföra skattskyldighet ska Skatteverket ha fattat

ett beslut om detta efter ansökan. Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning regleras i 9 kap. 1 § ML. I 9 kap. 2 § ML behandlas skattskyldighet under uppförandeskedet.

Frivillig skattskyldighet

En ansökan om frivillig skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en grupphuvudman (9 kap. 1 § ML). För skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML krävs att en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e, eller 12 §§ helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Kravet på stadigvarande har tillkommit för att undvika ideliga förändringar i skattskyldigheten (prop. 1985/86:47 s. 40). I förarbetena anges också att stadigvarande i detta fall bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen. Vid uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund krävs, med vissa undantag, inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet.

Reglerna avser även uthyrning i andra och tredje hand samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt (3 kap. 3 § tredje stycket ML).

Frivillig skattskyldighet för byggnader eller anläggningar som är under uppförande eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad regleras särskilt i 9 kap. 2 § och 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML (skattskyldighet under uppförandeskede). Även i detta fall uppkommer skattskyldigheten först genom ett beslut av Skatteverket. Ansökan om skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en grupphuvudman.

Inträde och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten

Den frivilliga skattskyldigheten kan inträda tidigast den dag då ansökan kommer in till Skatteverket. Om sökanden har angivit en senare dag i ansökan inträder skattskyldigheten för upplåtelsen i stället från och med den dagen. I andra fall än vid skattskyldighet under uppförandeskedet kan skattskyldigheten inte heller inträda före den dag då hyresgästen tillträder den del av fastigheten som ansökan avser (9 kap. 4 § ML).

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet är överlåtaren skattskyldig till dess den nya ägaren tillträder fastigheten. Detta gäller under förutsättning att överlåtaren efter försäljningen fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen. Den nye ägaren inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML (9 kap. 5 § ML).

Den frivilliga skattskyldigheten övergår på den nye ägaren av fastigheten utan någon särskild ansökan eller beslut. Både den tidigare och den nye ägaren ska dock anmäla överlåtelsen av fastigheten till Skatteverket (9 kap. 7 § första stycket ML). Vid överlåtelse av en fastighet finns möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. En sådan ansökan ska göras gemensamt av den tidigare och den nya ägaren och de måste ansöka om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML).

Den frivilliga skattskyldigheten upphör när en fastighetsägare övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning som är skattepliktig (9 kap. 6 § ML). Det är därför först när förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre är uppfyllda som skattskyldigheten upphör. Den skattskyldige har inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran träda ur den frivilliga skattskyldigheten, utom vid överlåtelse av fastighet.

Skattskyldigheten upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. I de nämnda situationerna upphör den frivilliga skattskyldigheten utan någon särskild ansökan eller beslut från Skatteverket. En anmälan ska dock göras till Skatteverket om förhållanden som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör (9 kap. 7 § andra stycket ML). Vid uppförandeskeden får Skatteverket besluta att skattskyldigheten ska upphöra om förutsättningar inte längre föreligger (9 kap. 6 § ML).

Avdragsrätt

Vid frivillig skattskyldighet har en fastighetsägare rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. (9 kap. 8 § första stycket ML). Den som har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller anläggning har därmed rätt till avdrag för ingående skatt som avser den uthyrning som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Om enbart en del av lokalerna i en fastighet omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet går det alltså enbart att göra avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för dessa lokaler. Vid förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte går att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

Avdrag för ingående skatt kan i princip fås för mervärdesskatten på förvärv som gjorts från den dagen då den frivilliga skattskyldigheten inträder, dvs. normalt den dagen då ansökan inkom till Skatteverket (9 kap. 4 § ML).

Avdragsrätt för byggnation

För den som inte varit skattskyldig under uppförande av en byggnad finns andra möjligheter att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till kostnader för en byggnation. Detta kan göras genom jämkning eller genom ett retroaktivt avdrag. Jämkningsavdrag av ingående skatt enligt 8 a kap. ML utgör det normala sättet att korrigera ett avdrag för ingående skatt när ingående skatt ska medges med ett högre eller mindre belopp jämfört vad som gällde då byggtjänsterna förvärvades.

Som ett alternativ till jämkning kan den som blivit frivilligt skattskyldig få s.k. retroaktivt avdrag. En fastighetsägare som fått beslut om frivillig skattskyldighet kan då göra avdrag för den ingående skatten på en ny-, till-, eller ombyggnad om beslutet har börjat gälla inom tre år från det att han utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på fastigheten. En förutsättning är också att den del av fastigheten på vilken ny-, till- eller ombyggnadsarbetena utförts inte har tagits i bruk efter

åtgärderna. Retroaktivt avdrag kan också under vissa förutsättningar medges för ingående skatt på ny-, till eller ombyggnadsarbeten som en tidigare ägare låtit utföra på fastigheten (9 kap. 8 § ML).

Det finns även en möjlighet att få frivillig skattskyldighet redan under uppförandeskedet. Den som har fått beslut om skattskyldighet under uppförande kan dock inte använda sig av retroaktivt avdrag för att återfå ingående skatt på förvärv som gjorts innan skattskyldighetens inträde (se RÅ 2008 not. 176).

Jämkning

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet så att avdragsrätten ökar eller minskar. Jämkning ska också ske om en fastighet överlåts eller om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs om det funnits en avdragsrätt vid anskaffningen av investeringsvaran (8 a kap. 1 och 4 §§ ML).

När det gäller fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet ska jämkning ske när frivillig skattskyldighet upphör. Jämkning ska dock inte ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. Jämkning ska inte heller ske om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt (9 kap. 10 § ML).

Jämkning ska ske om frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförande av byggnad eller anläggning upphör innan skattepliktig uthyrning har kommit till stånd. I sådana situationer ska all ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande betalas in till staten (9 kap. 11 § ML).

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör vid en överlåtelse efter en ansökan från den nye och den tidigare ägaren är den tidigare ägaren skyldig att jämka om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML (se 9 kap. 12 § ML).

Upphör den frivilliga skattskyldigheten på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denna som fastighetsägaren skyldig att jämka. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem har dragit av och som hänför sig till den del av bostaden som omfattas av hyres- eller bostadsrätten (9 kap. 13 § ML).

Redovisning vid beslut om frivillig skattskyldighet

Det finns en specialreglering för redovisning av utgående och ingående skatt om skattskyldigheten inträder före den tidpunkt då Skatteverket fattar ett beslut, exempelvis från ansökningsdagen. Utgående och ingående skatt som avser tiden mellan ansökan och beslut ska då redovisas i den redovisningsperiod som följer efter den redovisningsperiod då beslutet fattas (13 kap. 28 b § ML).

6.2 Nuvarande tillämpning

I den hemställan som lämnats in av Fastighetsägarna Sverige m.fl. anges bl.a. att reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning är i stort behov av förenkling och att de administrativa kostnaderna för företagen uppgår till stora belopp. Reglerna berör alla företag och branscher och inte bara fastighetsägare som har till huvudsaklig syssla att hyra ut lokaler. Ett vanligt problem uppges vara att företag tar ut mervärdesskatt när de hyr ut lokaler, trots att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen. I första hand föreslås en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som är kompletterad med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. I andra hand föreslås att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår, men med ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut. De nämnda alternativen anses medföra minskade fullgörandekostnader för såväl fastighetsägare som Skatteverket.

I departementspromemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) finns en redogörelse för olika problem med de nuvarande reglerna. Redogörelsen avser såväl administration som materiella regler. Flera remissinstanser pekade också på svårigheter med de nuvarande reglerna i sina remissvar (Svenska Petroleum Institutet, Byggindustrierna och SABO m.fl.).

Skatteverket tar också upp frågor om administrativa problem och svåra materiella regler i den förstudie som verket gjorde under våren 2012 på uppdrag av regeringen. Skatteverket framför bl.a. att reglerna om ansökan, anmälan, beslut och meddelanden, medför ett stort administrativt arbete för såväl företagen som Skatteverket. Det är dock enligt verket de materiella reglerna om den frivilliga skattskyldigheten som gör regelverket svårt och medför att fel begås. Skatteverket uppger också att de flesta felaktigheter som de upptäcker vid kontroller är oavsiktliga. Reglerna upplevs som krångliga och det är enligt Skatteverket lätt att göra fel av misstag.

Ansökan och anmälan

Det krävs i dag en ansökan till Skatteverket för att en uthyrning ska omfattas av frivillig skattskyldighet. Av ansökan ska framgå hur stor del av fastigheten som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om ett företag ska hyra ut ytterligare lokaler måste en ny ansökan lämnas. När en fastighet säljs övergår normalt den frivilliga skattskyldigheten till köparen av fastigheten. Både säljaren och köparen ska då skicka in en anmälan om överlåtelsen till Skatteverket. Om skattskyldigheten upphör, t.ex. på grund av att en ny hyresgäst flyttar in, ska också en anmälan göras till Skatteverket. Olika förändringar av uthyrningsförhållandena medför således att ansökningar eller anmälningar måste göras.

Det kan uppkomma situationer när kravet på ansökan kan bli särskilt svårt att hantera. Ett exempel på det gäller uthyrning av plats för mobil-länk på mobilmaster. Skatteverket tillämpar därför ett förenklat förfarande vid upplåtelse av plats på mast.

Missad eller för sen ansökan

Ett problem som tas upp i hemställen från Fastighetsägarna Sverige m.fl. är att företagen många gånger tar ut mervärdesskatt på uthyrningen utan att känna till att det krävs ansökan och beslut innan uthyrningen medför skattskyldighet.

En fastighetsägare som felaktigt tagit ut mervärdesskatt på hyran saknar avdragsrätt och måste korrigera den redovisade mervärdesskatten. Det leder till mycket arbete både för företagen och för Skatteverket att rätta sådana fel. Skatteverket upptäcker vid kontroll ofta att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för samtliga eller delar av de ytor som mervärdesskatt debiterats för. Arbetet med att rätta sådana felaktigheter kan enligt Skatteverket tyckas onödigt i det fall förutsättningarna för frivillig skattskyldighet i övrigt är uppfyllda.

Hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet till mervärdesskatt

Fastighetsägaren möjlighet till frivillig skattskyldighet är beroende av att hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i den aktuella lokalen. Fastighetsägaren kan inte alltid styra över detta förhållande. Om det sker en uthyrning i ett senare led till någon som inte är skattskyldig kommer dessutom skattskyldigheten i de tidigare leden att upphöra. Om en andrahandshyresgäst hyr ut en lokal utan att först ansöka om frivillig skattskyldighet upphör den frivilliga skattskyldigheten även för förstahandshyresgästen och fastighetsägaren.

Det kan även vara svårt för en hyresgäst att säkerställa att hyresvärden verkligen är skattskyldig för den aktuella lokalen. Skatteverket lämnar ut uppgifter om en registrering till mervärdesskatt avser frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Däremot lämnar Skatteverket av sekretesskäl normalt inte ut uppgifter om en viss fastighet eller en viss lokal omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Stadigvarande användning

Skatteverket har framfört att det främst är kravet på stadigvarande användning av lokalen och vilka ytor i en fastighet som kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten som orsakar tillämpningssvårigheter. Syftet med kravet på stadigvarande användning är att undvika situationer där en hyresvärd upprepade gånger går in och ut ur skattskyldighet för en viss lokal. Kravet har tolkats som att en uthyrning ska vara på heltid för att kunna omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan, är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan enligt Skatteverket inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet. I Ds 2009:58 (s. 153) uppges att kravet på stadigvarande användning ställer till särskilda problem. Om uthyrningen sker till någon med verksamhet som medför skattskyldighet leder det till oönskade kumulativa effekter. Eftersom hyresvärden saknar avdragsrätt blir mervärdesskatten en kostnad som denna måste övervältra på hyresgästerna. Hyresgäster med verksamhet som medför skattskyldighet behöver därmed i sin tur ta ut mervärdesskatt på ett pris som påverkats av fastighetsägarens mervärdesskattkostnader.

Avdragsrätt vid byggnation.

Det finns tre olika alternativ för att återfå den ingående skatten hänförlig till uppförandet av en byggnad som ska användas för sådan uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet, retroaktivt avdrag, avdragsrätt under uppförandeskede eller jämkning. Reglerna om retroaktivt avdrag och avdrag under uppförandeskede avser enbart den frivilliga skattskyldigheten. Jämningsreglerna kan däremot bli tillämpliga även vid annan verksamhet. Alternativen skiljer sig genom att den ingående skatten kan återfås vid olika tidpunkter, vilket i sin tur påverkar finansieringskostnaderna för ett byggprojekt. Denna fråga har blivit mer aktuell sedan den 1 januari 2008 då reglerna för byggföretagens redovisning av mervärdesskatt förändrades så att det inte längre går att skjuta upp avskattningen av a conton och förskott på byggentreprenader till efter färdigställandet. Beställaren får därmed alltid mervärdesskatt på a contofakturorna från byggentreprenören.

Vid uppförandeskede kan den ingående skatten återfås redan under byggtiden om skattskyldighet medgivits. Vid retroaktivt avdrag kan den ingående skatten återfås från den tidpunkt uthyrningen påbörjats. Vid jämkning återfås den ingående skatten på uppförande av byggnaden under en tioårsperiod med en tiondel per år. Som reglerna är utformade är möjligheterna att kombinera de olika alternativen begränsade. Uppförandeskede kan inte kombineras med retroaktivt avdrag. Ingående skatt på kostnader som uppkommit före den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträdde kan därför enbart återfås under en tioårsperiod genom jämkning.

Retroaktivt avdrag kan inte medges om fastigheten har tagits i bruk efter byggåtgärderna. Detta medför att fastighetsägaren måste lämna in ansökan om frivillig skattskyldighet innan eller i direkt anslutning till att uthyrningen påbörjas. Om ansökan lämnas in senare kan avdraget inte medges. En något försenad ansökan kan därmed få betydande konsekvenser eftersom den ingående skatten enbart kan återfås med en tiondel per år under en tioårsperiod.

Redovisningstidpunkt vid påbörjad uthyrning

Den frivilliga skattskyldigheten kan inträda tidigast från den tidpunkt då en ansökan har gjorts till Skatteverket. Om ansökan beviljas får den som ansökt ett beslut om att uthyrningen medför skattskyldighet. Skattskyldigheten kan gälla även för tid före beslutet, dvs. för den tiden som hunnit gå mellan ansökan och beslut. Detta kan medföra hanteringsmässiga problem eftersom mervärdesskatt ska tas ut på tidigare utfärdade hyresfakturer. Den som blir skattskyldig ska även i efterhand redovisa den ingående skatten för tiden mellan ansökan och beslut enligt den särskilda bestämmelse som finns om redovisning av utgående och ingående skatt i sådana fall (13 kap. 28 b § ML). Det är dock vanligt att uthyraren har uppfattningen att mervärdesskatt ska tas ut på hyresfakturorna redan från den tidpunkt när ansökan skickats in. I sådana fall kan det uppstå en situation där både uthyrarens och hyresgästens mervärdesskatteredovisning blir felaktig.

6.3 Slopande av ansöknings- och anmälningsförfarandet

6.3.1 Ansöknings- och anmälningsförfarandet

Regeringens förslag: Ansökan och anmälan till Skatteverket slopas i de flesta fall vid frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: FAR, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Riksidrottsförbundet, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Bahnhof AB, Förvaltningsrätten i Falun och Näringslivets Skattedelegation (NSD) till vilket yttrande Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Svensk Industrieförening och Visita ansluter sig, tillstyrker förslaget att slopa ansöknings- och anmälningsförfarandet. Näringslivets Regelnämnd (NNR), SABO, Sveriges Byggindustrier och Sveriges Kommuner och Landsting välkomnar förslaget att avskaffa ansöknings- och anmälningsförfarandet. Skatteverket avstyrker förslaget och ställer sig tveksam till om det ger någon större förenkling. Företagen behöver även i fortsättningen ha kunskap om komplicerade regler och ha samma underlag som tidigare i sin redovisning. Ansöknings- och anmälningsförfarandet ger därutöver en möjlighet till kontroll av förutsättningarna innan ett företag börjar tillämpa frivillig skattskyldighet. Det ger också Skatteverket en möjlighet att informera om reglerna. Eddy Strykowski framför att ett avskaffande av anmälan vid överlåtelse av fastighet kommer ge ett ökat antal felaktigheter i mervärdesskatteredovisningen.

Skälen för regeringens förslag: Den frivilliga skattskyldigheten uppstår genom att Skatteverket fattar beslut om detta. Uthyraren måste för varje lokal ange i en särskild ansökan hur stor yta som hyrs ut, hyresgästens registreringsnummer till mervärdesskatt och vilken verksamhet som bedrivs i lokalen. Skatteverket ska sedan kontrollera uppgifterna och fatta beslut. Om det sker förändringar ska ytterligare blanketter fyllas i, kontrolleras, arkiveras och administreras av både företagen och Skatteverket. Många företag är omedvetna om att de felaktigt agerar skattskyldiga trots att de saknar formell frivillig registrering. Fler företag än de som i dag är frivilligt skattskyldiga borde vara det eftersom det framkommit att det vidarefakturerats med mervärdesskatt. Skatteverket har framfört att det finns både fördelar och nackdelar med ett system där ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet tas bort. Skatteverket anser dock att de materiella reglerna om frivillig skattskyldighet behöver förenklas om ansökan och anmälan tas bort.

Minskad administration för företagen och för Skatteverket

Det finns administrativa fördelar för företagen med ett slopande av förfarandet med ansökan och anmälan. Vid ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande skulle uppgifter om uthyrningsförhållandena och fastighetsöverlåtelser inte längre behöva skickas in till Skatteverket. Företagen måste i dag fylla i en ansökan och bl.a. ange vilken fastighet

det gäller och hur många kvadratmeter som hyrs ut och hyresgästens namn och organisationsnummer. Om förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten upphör ska också en anmälan göras. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet säljs ska både den tidigare och den nya ägaren anmäla överlåtelsen. Flera remissinstanser har också framfört att ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande medför en minskad administration för fastighetsägare som hyr ut verksamhetslokaler.

Ett avskaffat krav på ansökan och anmälan medför också en minskad administration för Skatteverket. Skatteverket har uppskattat att de gör en besparing även när de tagit hänsyn till att det behövs mer kontroller av annat slag vid ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet.

Missad eller för sen ansökan

I dag är det som beskrivits ovan vanligt att företag som inte ansökt om frivillig skattskyldighet tar ut mervärdesskatt på en uthyrning. Ett exempel på detta kan gälla franchisegivare som hyr lokalen av fastighetsägaren hyr ut denna i andra hand till franchisetagaren. I sådana fall förekommer det att franchisegivaren som också tillhandahåller andra varor och tjänster till franchisetagare ser hela tillhandahållandet som ett enda skattepliktigt tillhandahållande och därför inte ansöker om frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelsen. I praxis anses dock lokalen ofta som ett separat tillhandahållande. Konsekvensen blir att den mervärdesskatt som tagits ut av franchisetagaren inte är korrekt och att denne saknar avdragsrätt för det mervärdesskattebelopp som avser lokalen. Vid andra- eller tredjehandsuthyrning kan en missad ansökan göra att förutsättningarna för fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet inte längre föreligger. Om någon i ett senare uthyrningsled inte lämnar en ansökan kommer även förutsättningarna för de tidigare uthyrningsleden att påverkas. Detta påverkar skattskyldigheten och avdragsrätten hos de inblandade parterna. Det medför också att mervärdesskatteredovisningen behöver rättas, vilket i sin tur medför ytterligare administration för de inblandade företagen och för Skatteverket.

Ett fall där en sent inkommen ansökan kan få stora konsekvenser är när en ny-, till- eller ombyggnad utförts på en fastighet. Ett utnyttjande av ett retroaktivt avdrag förutsätter enligt 9 kap. 8 § ML att fastigheten inte har tagits i bruk efter åtgärderna. I dessa fall har en sent inkommen ansökan kunnat få stora konsekvenser för den enskilda fastighetsägaren. Om ansökan inkommer först någon månad efter det att uthyrningen påbörjas efter byggåtgärderna kan den frivilliga skattskyldigheten anses inträda först efter denna tidpunkt. Inledningsvis kan fastigheten därför anses ha tagits i bruk för mervärdesskattfri uthyrning. Möjligheten till att göra retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § ML för den ingående skatten kan gå förlorad. Den möjlighet som återstår för fastighetsägaren blir att återfå den ingående skatten genom jämkning under en tioårsperiod. Att behöva använda jämningsreglerna för att återfå den ingående skatten medför också en ytterligare administration och likviditetsbelastning för fastighetsägaren.

Med ett förfarande där någon ansökan inte behövs för att uthyrningen ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten kan de ovan nämnda

problemen till följd av en missad eller sen ansökan till stor del undvikas. Även om liknande problem kan uppkomma utan ansökan torde dessa bli mindre omfattande.

Ett annat problem som kan påverkas av ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande avser det förhållandet att en hyresgäst i dag inte alltid kan försäkra sig om att en hyresvärd som tar ut mervärdesskatt på hyran har ett beslut om frivillig skattskyldighet för den aktuella lokalen. Skatteverket lämnar av sekretesskäl normalt inte ut uppgifter om en viss fastighet eller en viss lokal omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om något beslut inte krävs uppkommer inte risken för hyresgästen att mervärdesskattedebiteringen på hyran är felaktig endast av det skälet att beslut saknas. En risk finns dock fortfarande att andra förutsättningar för den frivilliga skattskyldigheten inte är uppfyllda.

Fel kan upptäckas senare

En källa till felaktigheter är att en hyresvärd tar ut mervärdesskatt på en uthyrning i situationer där förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte är uppfyllda. Skatteverket anser att en stor fördel med ansöknings- och anmälningsförfarande är att Skatteverket får kontakt med de hyresvärdar som vill använda sig av frivillig skattskyldighet. Om företaget av misstag har trott att uthyrningen kan omfattas av frivillig skattskyldighet finns i dag en möjlighet att det upptäcks vid kontrollen av ansökningarna. Det finns därmed en möjlighet att felet kan upptäckas i ett tidigt skede, vilket kan göra att det blir enklare att rätta till misstaget.

Det torde emellertid vara en relativt låg andel av ansökningarna som innehåller fel av ett slag som skulle vara fel även efter ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet. Skatteverket uppskattar att ca en procent av ansökningarna avser förhållanden där hyresvärderna inte kan bli frivilligt skattskyldiga, t.ex. för att uthyrningen inte är stadigvarande eller hyresgästen saknar avdragsrätt. Det bör tilläggas att de flesta fel som upptäcks är oavsiktliga, dvs. fel som beror på att företagen inte har kännedom om eller har missförstått reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. Skatteverket tar dock också upp att det kan finnas skäl att tro att ansöknings- och anmälningsförfarandet kan ha en viss preventiv effekt på fusk och kan bidra till att viss del av fusket upptäcks tidigare än vad som skulle vara fallet utan ett ansöknings- och anmälningsförfarande. Dessutom skulle ett avskaffat krav på anmälan vid överlåtelse och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten också medföra ett ökat skattebortfall, pga. utebliven jämkning. De uppgifter om uthyrningens omfattning som finns i besluten om frivillig skattskyldighet kan användas som underlag för att klargöra fördelningsgrunden för ingående skatt. Utan dessa kan det bli svårare att hålla ordning på uppgifterna om hur den ingående skatten ska fördelas.

Redovisningsskyldighet innan beslut

Med ett slopande av ansöknings- och beslutsförfarandet undviks att företag som ansöker om frivillig skattskyldighet börjar ta ut mervärdesskatt på hyran innan de har fått ett beslut från Skatteverket. Mervärdesskatten på uthyrning som avser tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen ska redovisas först i redovisningsperioden efter den då beslu-

tet fattas (13 kap. 28 b § ML). Det gäller både den ingående och den utgående skatten. I avvaktan på att ett beslut ska fattas finns det företag som felaktigt tar ut mervärdesskatt vilket gör att den mervärdesskatt som avser uthyrningen redovisas i fel period. Även om liknande problem skulle kunna uppkomma om ansöknings- och anmälningsförfarandet avskaffas torde dessa inte bli lika omfattande.

Avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet

Det finns både för- och nackdelar med ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande. Fördelarna är att problem med missad eller för sen ansökan och redovisningsskyldigheten innan beslut undviks. Det är också en fördel att administrationen minskar för de företag som hyr ut verksamhetslokaler. Ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet ger förenklingsvinster både för företagen och för Skatteverket. Nackdelarna består t.ex. av att det blir svårare för Skatteverket att göra kontroller. Skatteverket får också sämre möjligheter att upptäcka misstag i ett tidigt skede. Vid en sammanvägd bedömning anses dock fördelarna med ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet väga över. Regeringen föreslår därför att ansöknings- och anmälningsförfarandet vid frivillig skattskyldighet tas bort.

6.3.2 Den närmare utformningen av förfarandet

Regeringens förslag: Frivillig skattskyldighet gäller om mervärdesskatt anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Den frivilliga skattskyldigheten inträder den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Frivillig skattskyldighet gäller dock inte om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som utfärdas inom fyra månader. Frivillig skattskyldighet gäller inte heller om fakturan med den utgående skatten ställs ut senare än sex månader från den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Vid en överlåtelse av en fastighet upphör skattskyldigheten om den tidigare och den nya ägaren före tillträdet ingått ett skriftligt avtal om att den frivilliga skattskyldigheten inte ska övergå.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Tidsgränsen för när en kreditnota med en nedsättning av skattebeloppet ska utfärdas för att frivillig skattskyldighet inte ska gälla har dock justerats. Någon ändring föreslås inte av bestämmelsen om att skattskyldigheten övergår vid en fastighetsöverlåtelse. Skattskyldigheten upphör i stället om den tidigare och den nya ägaren före tillträdet ingått ett skriftligt avtal om att skyldigheten inte ska övergå.

Remissinstanserna: *Företagarna, Näringslivets Regelnämnd (NNR) och Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, anser att det skulle vara bättre att koppla skattskyldigheten till hyresavtalet i stället för fakturan. *Svenska Bankföreningen* avstyrker promemorians förslag att skattskyldighet knyts till att mervärdesskatt anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen och menar bl.a. att det skulle kunna leda till

hyreshöjningar för hyresgäster som har begränsad avdragsrätt. Föreningen anser att skattskyldigheten i stället ska knyta an till vad parterna har avtalat. *Sveriges Byggindustrier* framför att det är vanligt att hyror faktureras i förskott, vilket kan bli ett problem om skattskyldigheten kopplas till att det utfärdas en faktura med mervärdesskatt. Det kan uppkomma situationer när mervärdesskatten inte kan redovisas eller dras av. En lösning kan vara att knyta skattskyldigheten till hyresavtalet. *Skatteverket* framför att det bör förtydligas vad som händer om en faktura inte uppfyller mervärdesskattelagens krav på innehåll. *Svenska Bankföreningen* anser att skattskyldighetens inträde bör kopplas till tidpunkten då faktura utfärdas. *FAR* menar att förslaget att den frivilliga skattskyldigheten inträder först när hyresperioden inleds kan leda till problem vid fakturering i förskott. *Sveriges Kommuner och Landsting* framför att skattskyldighetens inträde ska kopplas till tillträdet om parterna avtalat om att mervärdesskatt ska tas ut.

Företagarna ser en risk att kopplingen till fakturan gör att den frivilliga skattskyldigheten inte gäller om en lokal renoveras för att en ny hyresgäst ska flytta in. *FAR* anser att det behöver klargöras att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår om en lokal blir vakant. *Sveriges Kommuner och Landsting* framför att det behövs en särskild bestämmelse som reglerar skattskyldigheten för outhyrda lokaler.

FAR och *NSD*, föreslår att tiden för korrigerings om en faktura med mervärdesskatt ställts ut av misstag ska vara sex månader och inte tre månader, eftersom tre månader är den normala aviseringsperioden. Det finns risk att felet upptäcks först vid nästa avisering vilket gör att det bli försent att korrigeras. Även *NNR* och *Svenska Bankföreningen* anser att tiden bör vara sex månader. *FAR* framför också att det är oklart hur tidsgränsen ska förstås för korrigerings genom en kreditnota där skattebeloppet sätts ned. *SABO*, *Sveriges Byggindustrier* och *NSD*, avstyrker förslaget att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelse av en fastighet. Om fastigheten har outhyrda lokaler kan en ny ägare behöva jämka ingående skatt. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att förslaget att skattskyldigheten upphör vid överlåtelse får oönskade effekter om en fastighet med tomma lokaler överlåts. *NNR* anser att skattskyldigheten borde övergå vid överlåtelsen enligt dagens regelverk. Enligt *FAR* bör förslaget inte genomföras i den del det avser att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelse. Vid överlåtelse av en fastighet med vakanta lokaler kommer köparen att sakna avdragsrätt för kostnader som avser lokaler och kan utlösa en jämkningsskyldighet om det finns tomma lokaler. Den föreslagna regleringen kan också medföra problem med redovisningen vid avräkning av hyresintäkter i samband med att en fastighet överlåts. *Skatteverket* framför att det kan bli svårt för en säljare att avgöra om denne blir jämkningsskyldig eftersom skattskyldigheten inte längre övergår.

Skälen för regeringens förslag: När förfarandet med ansökan, anmälan och beslut tas bort uppkommer ett antal frågor om hur de situationer där det i dag krävs en ansökan eller anmälan till Skatteverket ska behandlas.

Hur blir fastighetsägaren frivilligt skattskyldig?

När förfarandet med ansökan och beslut tas bort behöver frågan om hur en fastighetsägare ska bli frivilligt skattskyldig regleras på annat sätt. I Tyskland och på Irland, som har frivillig skattskyldighet utan ansökningsförfarande, har frågan lösts på olika sätt. I Tyskland debiterar uthyraren exempelvis mervärdesskatt på omsättningen i en faktura för att omfattas av skattskyldighet. På Irland ska valet vara skriftligt dokumenterat. Det kan göras genom hyresavtalet eller som ett meddelande till hyresgästen.

Om valfriheten kan utövas helt formlöst kan det skapa osäkerhet om uthyrningen omfattas eller inte. Någon form av avsiktsförklaring är nödvändig. Promemorians förslag innebär att det bör vara tillräckligt med att utgående skatt anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.

Flera remissinstanser har framfört att det kan vara mer ändamålsenligt att knyta skattskyldigheten till när hyresavtalet ingås. *Svenska Bankföreningen* har framfört att det skulle kunna leda till hyreshöjningar om den frivilliga skattskyldigheten inte kopplas till vad parterna avtalat. Regeringen kan dock konstatera att det inte finns en koppling till vad parterna avtalat i de nuvarande reglerna. Någon skillnad jämfört med idag bör därför inte uppkomma. Det kan vidare uppkomma situationer där det inte upprättas ett skriftligt avtal för omsättning som utgör en uthyrning av fastighet enligt mervärdesskattelagen. t.ex. är det inte ett krav enligt 12 kap. jordabalken att ett avtal om hyra är skriftligt. När ansöknings- och anmälningförfarandet avskaffas är det lämpligt att fastighetsägarens val finns dokumenterat i en handling. Promemorians förslag med faktura gör att det finns ett underlag som har antingen skriftlig eller elektroniska form. Vad som utgör en faktura enligt mervärdesskattelagen regleras i 1 kap. 17 § ML. Vidare är ett av de problem som förslaget avser att minska att företag behandlar fastighetsuthyrningen som andra omsättningar och ställer ut en faktura med mervärdesskatt för uthyrningen. Det kan även mot den bakgrunden vara lämpligt att koppla den frivilliga skattskyldigheten till fakturan. Regeringen föreslår därför att frivilliga skattskyldigheten ska gälla om mervärdesskatt anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Om en fastighetsägare ställer ut en faktura med mervärdesskatt för uthyrning av en lokal kommer lokalen att i fortsättningen omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Synpunkter har också framförts på att den frivilliga skattskyldigheten inträder när den hyresperiod som fakturan avser har börjat. Som skäl har bl.a. angetts att det kan medföra problem vid fakturering i förskott.

Det är riktigt att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt kan påverkas i samband med att den frivilliga skattskyldigheten inträder. Det kan bli en senare redovisning av utgående skatt i de fall betalning erhålls före hyresperioden börjar. Liknande effekter uppkommer även när skattskyldigheten inträder vid tillträdet om en förskottsbetalning skulle göras innan tillträdet. Att i stället koppla skattskyldighetens inträde till när ett avtal om framtida upplåtelse tecknas kan dock ge upphov till andra problem. Skattskyldighetens inträde skulle variera beroende på hur långt i förväg avtalet ingås. Skattskyldigheten skulle också kunna omfatta både pågående och framtida uthyrningar. En sådan ordning är enligt regeringens mening inte ändamålsenlig. Liknande effekter skulle också upp-

komma om skattskyldighetens inträde kopplas till den dag då fakturan utfärdas eftersom denna ofta utfärdas i förskott. Regeringen föreslår därför att den frivilliga skattskyldigheten bör inträda den första dagen i den uthyrningsperiod som fakturan avser.

Att en fastighetsägare kan välja att bli frivilligt skattskyldig på ett så enkelt sätt som genom att ställa ut en faktura kan dock ge upphov till nya misstag. En faktura med mervärdesskatt kan ha blivit felaktig. Om det skulle inträffa bör det finnas viss tid för fastighetsägaren och hyresgästen att upptäcka ett sådant misstag. Det bör finnas en möjlighet att korrigera en sådan faktura genom en kreditnota som korrigerar den av misstag debiterade mervärdesskatten. En sådan möjlighet bör dock vara begränsad i tiden. För att frågan ska bli aktuell ska övriga förutsättningar för skattskyldighet vara uppfyllda. Ändringar i efterhand av skattskyldigheten kan göra att tidigare mervärdesskatteredovisningar för både fastighetsägare och hyresgäster påverkas. Avdragsrätt och eventuell jämkning kan påverkas. En kreditnota som korrigerar den ursprungliga fakturan ska därför enligt promemorians förslag ha utfärdats senast tre månader från det att fakturan med utgående skatt utfärdades. Flera remissinstanser har framfört att tiden för korrigerande i stället bör vara sex månader. Skälet är att en felaktighet troligen inte upptäcks förrän i samband med att nästa hyresfaktura ställs ut. Eftersom en hyresperiod normalt är tre månader kommer det då inte finnas tid att korrigera felaktigheten. Med anledning av dessa synpunkter anser regeringen att det finns skäl att ha en något längre tidsperiod än tre månader. Som nämnts tidigare finns det dock nackdelar med korrigeringar i efterhand. Med en tidsperiod för korrigerande på fyra månader ges tid för rättelse även om misstaget upptäcks först när nästa hyresfaktura ställs ut. Regeringen föreslår därför att frivillig skattskyldighet inte ska gälla om skattebeloppet helt sätt ned i en kreditnota som utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

Som nämnts kan ändringar i efterhand av skattskyldigheten påverka tidigare redovisning av skatt. Ytterligare en nackdel med retroaktivitet är att den kan skapa osäkerhet för hyresgästen som kan få mervärdesskatt på hyran för tidigare redovisningsperioder. Möjligheten att bli frivilligt skattskyldig i efterhand bör därför begränsas. Det är vanligt att hyresfakturer ställs ut innan uthyrningsperioden börjar. Det kan dock finnas andra situationer där faktureringen sker på annat sätt. Med hänsyn till att det går att bli frivilligt skattskyldig genom att ange utgående skatt i en faktura bör det finnas en viss tid inom vilken man kan ställa ut en sådan faktura. Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det inte går att bli frivilligt skattskyldig om fakturan med den utgående skatten ställs ut senare än sex månader från den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Den föreslagna regeln innebär att om fakturan med mervärdesskatt för perioden 1 januari till 31 mars utfärdas den 10 juli gäller inte den frivilliga skattskyldigheten för hyresperioden.

Upphörande av skattskyldigheten

I promemorian föreslogs att skattskyldigheten skulle upphöra vid överlåtelse (denna situation behandlas vidare nedan). I övrigt föreslogs i promemorian inga nya situationer där den frivilliga skattskyldigheten skulle

upphöra. Den fastighetsägare som har valt att bli frivilligt skattskyldig bör även i fortsättningen vara det till förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger. Att kravet på ansökan och anmälan tas bort är inte avsett att medföra någon förändring i det hänseendet. *Eddy Strykowski* har framfört att det borde införas en möjlighet till utträde för den som blivit frivilligt skattskyldig eftersom det skulle minska antalet fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet speciellt inom kommunsektorn. En möjlighet till utträde behandlades av Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning (SOU 1999:47 s. 112 f.). Utredningen föreslog dock också att det skulle vara möjligt att hyra ut med frivillig skattskyldighet till hyresgäster som inte var skattskyldiga eller hade rätt till återbetalning. Den omständigheten motiverade enligt utredningen att det skapades en möjlighet till utträde. En utträdesmöjlighet infördes dock inte eftersom skattskyldigheten inte utvidgades till att omfatta uthyrning till hyresgäster som inte var skattskyldiga. En sådan möjlighet ansågs då öka skattemyndighetens börda utan några synbara fördelar för fastighetsägarna (prop. 1999/2000:82 s. 82). En generell möjlighet till utträde kan dock medföra att det uppkommer nya svårigheter. Det finns klara fördelar med ett regelverk som främjar kontinuitet i skattskyldigheten. Det ger färre problem med avdragsrätt och jämkning. En möjlighet till utträde ger upphov till fler jämkningssituationer vilket är komplicerat och medför en administration för företagen. En generell utträdesmöjlighet ger också en ökad risk för missbruk, särskilt som det inte längre finns något krav på ansökan eller anmälan till Skatteverket. Regeringen anser därför att någon generell möjlighet till utträde inte bör införas.

Flera remissinstanser har framfört att det behöver klargöras eller regleras om den frivilliga skattskyldigheten upphör vid ombyggnad. Det är oklart om den frivilliga skattskyldigheten upphör om det inte längre finns någon hyresgäst att fakturera. Som nämnts ovan föreslogs i promemorian, utöver att skattskyldigheten upphör vid överlåtelse, inte några nya situationer när skattskyldigheten upphör. I vilka fall skattskyldigheten upphör framgår av 9 kap. 6 § ML. Av bestämmelsen kan motsatsvis utläsas att skattskyldigheten inte upphör enbart för att en lokal blir outhyrd (se prop. 1999/2000:82 s. 79–81). Skattskyldigheten upphör dock om fastighetsägaren övergår till att använda byggnaden för annat ändamål än skattepliktig uthyrning (9 kap. 6 § första stycket 1 ML). Förslaget medför ingen förändring när det gäller upphörande av skattskyldigheten vid outhyrda lokaler. Regeringen anser att det inte behövs någon särskild reglering om att skattskyldigheten inte upphör enbart för att en lokal blir outhyrd.

Särskilt om överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet

Vid en överlåtelse upphör i dag den frivilliga skattskyldigheten om den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöker om det. Den frivilliga skattskyldigheten övergår dock normalt på den nye ägaren (9 kap. 5 § andra stycket ML). Mot bakgrund av att ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort föreslås i promemorian att bestämmelsen tas bort så att skattskyldigheten normalt inte övergår på en ny ägare, utom vid s.k.

uppförandeskeden. Köparen av fastigheten blir frivilligt skattskyldig på nytt genom att ställa ut en faktura med utgående skatt för sin uthyrning eller upplåtelse. Ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande medför att Skatteverket inte längre kommer att ha uppgifter om skattskyldighetens omfattning för en viss fastighet. Om skattskyldigheten övergår till en ny ägare kan det bli svårt att klarlägga om en tidigare ägare ställt ut en faktura med mervärdesskatt för en viss lokal eller inte. Mot den bakgrunden kan det vara lämpligt att skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen och att den nya ägaren på nytt väljer i vilken omfattning dennes uthyrning ska medföra frivillig skattskyldighet. Flera remissinstanser har dock framfört att regeln om att den frivilliga skattskyldigheten övergår vid överlåtelse bör finnas kvar. Som skäl anges främst att en ny ägare inte skulle ha avdragsrätt för driftskostnader och underhåll och kunna bli jämkningsskyldig om det finns outhyrda lokaler i fastigheten som omfattas av skattskyldighet före överlåtelsen. Det kan uppkomma sådana situationer där det blir en skillnad jämfört med de nuvarande bestämmelserna där skattskyldigheten övergår. Det kan också bli svårt för en säljare att i vissa fall avgöra om denne bli jämkningsskyldig på grund av överlåtelsen eller inte om skattskyldigheten inte längre övergår vid en överlåtelse.

Sammanfattningsvis kan en sådan ordning i vissa fall medföra fördelar men också nackdelar som avser avdragsrätt och jämkning. Vid en sammanvägd bedömning anser regeringen att den frivilliga skattskyldigheten även in fortsättningen bör övergå vid överlåtelsen.

En ny ägare till en fastighet bör dock kunna ha en möjlighet att påverka om fastigheten ska omfattas av frivillig skattskyldighet eller inte. När ansökan och anmälan tas bort i övrigt bör bestämmelsen om att skattskyldigheten vid en överlåtelse upphör efter gemensam ansökan och beslut av Skatteverket inte längre gälla vid frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML. En sådan möjlighet ges i stället genom att skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen om den tidigare och den nye ägaren före tillträdet avtalat om att skattskyldigheten inte ska övergå vid överlåtelsen. I annat fall övergår skattskyldigheten vid tillträdet enligt 9 kap. 5 § ML.

Dokumentationsskyldighet

Fastighetsägarna Sverige m.fl. har i sin hemställan om ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande föreslagit att det ska införas en skyldighet för fastighetsägare och andra uthyrare att efter anmodan av Skatteverket visa att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. Det finns emellertid andra regler om skyldighet att inneha underlag som kan användas vid kontroll. En fastighetsägare som är skattskyldig ska ställa ut en faktura (11 kap. 1 § ML). En faktura ska bl.a. innehålla uppgifter om köparens namn och adress (11 kap. 8 § ML). Regler om bevarande och arkivering av fakturor finns i 11 a kap ML samt i bokföringslagen (1999:1078). Bokföringslagen innehåller dessutom bestämmelser om att i bokföringen notera affärshändelser och se till så det finns verifikationer för alla bokföringsposter. Det finns också en skyldighet att inneha räkenskaper, anteckningar och annan dokumentation för att se till att det finns underlag för att fullgöra sin deklara-

skyldighet samt för kontroll av beskattningen, se 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Regeringen gör därför bedömningen att det inte behövs någon särskild regel om skyldighet att inneha underlag för kontroll vid uthyrning av lokaler.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 9 kap. 1, 3–4, 6–8 och 12 §§ ML.

6.3.3 Förfarandet vid uppförandeskedan

Regeringens bedömning: Förfarandet med ansökan, beslut och anmälan bör finnas kvar vid frivillig skattskyldighet under den tid en byggnad uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* är positivt till att ansöknings- och anmälningsförfarandet blir kvar under uppförandeskedan. *Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, anser att begreppet omfattande till- eller ombyggnad behöver definieras. *Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet* framför att kravet på ansökan och anmälan vid omfattande till- eller ombyggnad gör att den positiva effekten av ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande blir begränsad. En risk att seriösa aktörer gör fel kvarstår också. *Sveriges Byggingustrier* har förståelse för att det behövs starkare kontroll i de fall en byggnad ännu inte är färdigställd. *Sveriges Kommuner och Landsting* framför att det inte framgår vad som avses med omfattande eller vid vilken tidpunkt ansökan och anmälan ska göras.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 9 kap. 2 § tredje stycket ML är det i dag en förutsättning för frivillig skattskyldighet under uppförande av en byggnad att det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. I hemställan från bl.a. *Fastighetsägarna Sverige* m.fl. föreslås att denna förutsättning tas bort. *Skatteverket* anser dock att det kravet fyller en funktion bl.a. som skydd mot att systemet utnyttjas av oseriösa aktörer. *Skatteverket* anser därför att möjligheten att få frivillig skattskyldighet i samband med att en byggnad uppförs ska vara begränsad på det sätt den är i dag.

Det finns särskilda bestämmelser om jämkning av ingående skatt vid skattskyldighet under uppförande (se 9 kap. 11 § ML). Det kan också handla om betydande belopp som ska återbetalats till en fastighetsägare under ett uppförandeskede. I dessa fall kan kontrollbehovet anses större än vid annan frivillig skattskyldighet. *Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet* har framfört att ett bibehållande av kravet på ansökan och anmälan i dessa fall gör att en risk för felaktigheter kvarstår. Vid frivillig skattskyldighet i dessa fall ska det bl.a. finnas särskilda skäl (se 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML och 9 kap. 2 § ML). Om särskilda skäl föreligger kan vara svårt att bedöma, vilket gör att det finns risk för fel även om kravet på ansökan avskaffas. Regeringen anser med hänsyn till detta att

inga förändringar bör göras av kraven för skattskyldighet eller ansöknings- och anmälningssförfarandet vid frivillig skattskyldighet under uppförande. Anmälningsskyldigheten finns därför kvar i dessa fall. Det gäller såväl anmälan vid överlåtelse av fastighet och de fall då skattskyldigheten upphör enligt 9 kap. 6 § första stycket ML, t.ex. om fastighetsägaren hyr ut till en hyresgäst som inte är skattskyldig. Med anledning av vad *NSD* och *Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet* och *Sveriges Kommuner och Landsting* framfört vill regeringen framhålla att det redan idag gäller särskilda krav för att frivillig skattskyldighet ska medges under den tid en byggnad uppförs eller genomgår en omfattande till- eller ombyggnad i syfte att hyras ut till skattskyldiga hyresgäster. Detta regleras idag i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 och 9 kap. 2 § ML. Sådan skattskyldighet skiljer sig således redan idag från skattskyldighet under pågående uthyrning som regleras i 9 kap. 1 § ML. Bestämmelsen i 9 kap. 2 § ML avser den som inte är frivilligt skattskyldig för en lokal men vill bli det för att det sker en ombyggnad som ska användas för skattepliktig uthyrning. Bestämmelsen i 9 kap. 1 § ML avser den som vill bli frivilligt skattskyldig när en uthyrning påbörjats. Förslaget leder därför inte till att det införs några nya krav eller uppkommer några nya gränsdragningar jämfört med tidigare. Regeringen finner därför inte skäl att, med anledning av att ansöknings- och anmälningssförfarande slopas vid frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML, ändra eller närmare definiera de nuvarande reglerna om skatteplikt och frivillig skattskyldighet vid uppförande av byggnad eller omfattande till- eller ombyggnad.

6.3.4 Krav på hyresgästens verksamhet

Regeringens bedömning: Det bör även i fortsättningen vara en förutsättning för frivillig skattskyldighet att hyresgästens verksamhet medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, framför att kravet på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller avdragsrätt kan leda till att hyresgäster med skattefri verksamhet, t.ex. barnomsorg, kan få svårt att få tag i lokaler.

Skälen för regeringens bedömning: I 3 kap. 3 § ML finns ett krav på att uthyrningen ska ske för användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e, eller 12 ML. Det har funnits krav på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt sedan reglerna om frivillig skattskyldighet infördes 1979 (jfr Ds B 1977:6 s. 97, prop. 1977/78:141 s. 67 f.). Vid den senaste översynen av reglerna föreslog utredningen att kravet skulle tas bort och att all uthyrning av verksamhetslokaler skulle kunna omfattas av den frivilliga skattskyldigheten (SOU 1999:47 s. 92 f.). Ett avskaffande av det kravet skulle medföra att risken minskar för att en fastighetsägare ska göra en felbedömning och ta ut mervärdesskatt av misstag. Fastighetsägaren skulle inte behöva göra

någon kontroll av hyresgästens skattestatus. Om en hyresgäst som inte har rätt till avdrag eller återbetalning skulle flytta in skulle fastighetsägaren inte behöva jämka. Enligt utredningen skulle gränsdragningsproblem som t.ex. kravet på stadigvarande användning också kunna få sin lösning. En möjlighet att ta ut mervärdesskatt av hyresgäster som saknar avdragsrätt skulle i vissa avseenden kunna vara en fördel för sådana hyresgäster. Det skulle kunna minska problemen med att dessa i vissa fall kan ha svårt att få tag i lokaler.

Trots dessa fördelar gjordes dock i prop. 1999/2000:82 bedömningen att det inte kunde uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar ställt i relation till deras verksamhet. Det gällde särskilt de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet (a. prop. s. 67). Detta är ett skäl som alltså gör sig starkt gällande. Det kanske främsta skälet till att behålla ett regelverk där skattskyldigheten är frivillig är att hyresgäster som saknar avdragsrätt inte ska få kostnadsökningar. Ett avskaffande av kravet skulle visserligen kunna ge minskade problem med att hyresgäster med skattefri verksamhet kan ha svårt att få tag i lokaler. Det kan emellertid också ge ökade hyreskostnader för hyresgäster som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt.

Det finns också en risk att ett avskaffande av kravet på hyresgästens verksamhet kan utnyttjas för att möjliggöra avdrag för lokaler som används i verksamheter som annars saknar avdragsrätt. Även om en förändring i detta avseende skulle innebära förenklingar finns det dock fortfarande ett behov av att även i fortsättningen ha ett krav på att hyresgästen ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. De skäl som talar mot att ett sådant krav tas bort gör sig gällande oavsett i vilket led en uthyrning sker. Kravet bör därför även i fortsättningen gälla även vid uthyrning i andra och tredje hand. Någon förändring av kravet på avdragsrätt eller återbetalningsrätt i hyresgästens verksamhet föreslås därför inte.

6.3.5 Stadigvarande användning

Regeringens bedömning: Det bör även i fortsättningen finnas ett krav på stadigvarande användning för att uthyrning eller upplåtelse ska omfattas av frivillig skattskyldighet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (NSD) till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, framför att kravet på stadigvarande användning medför problem som att fastighetsägare avstår från korttidsuthyrning då en sådan får oönskade mervärdesskatteeffekter.

Skälen för regeringens bedömning: I SOU 1999:47 föreslogs att kravet på stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller avdragsrätt skulle slopas. Ett behov av ett krav på stadigvarande användning kunde enligt utredningen enbart finnas om det finns ett krav på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet (s.

94). Eftersom kravet på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt behövs gjordes inte heller någon ändring i kravet på stadigvarande.

Det kan i vissa fall vara svårt för en fastighetsägare att veta om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt. Kravet kan också i vissa situationer få den effekten att uthyrningar till skattskyldiga hyresgäster inte kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Näringsmedicinska Terapeutförbundet (NMTF) har i en hemställan om lagändring (dnr Fi2007/2465) föreslagit att kravet i mervärdesskattelagen på stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet tas bort. De menar att även uthyrning som sker på deltid bör omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Kravet på stadigvarande användning syftar till att undvika ständiga förändringar i skattskyldigheten. Kravet kan såsom *NSD* framfört ge upphov till oönskade mervärdesskatteeffekter. Exempelvis kan hyran belastas med en dold mervärdesskatt vid korttidsuthyrning till hyresgäster som är skattskyldiga. Tas kravet bort skulle det bli möjligt att vara skattskyldig oavsett längden på hyrestiden. Uthyrningar på deltid, t.ex. del av dagen skulle också kunna omfattas. Det skulle bli möjligt att vara frivilligt skattskyldig även i verksamheter där skattskyldigheten kan ändras med korta intervaller. Ett skäl till att kravet finns är att ideliga förändringar i skattskyldigheten skulle medföra administrativt merarbete. Det skälet väger inte lika tungt vid ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande. Förändringar i skattskyldigheten kan dock ge upphov till nya svårigheter. Förändringar i skattskyldigheten kan göra att den ingående skatten ska fördelas och jämkas i många fall. Det kan skapa komplexa situationer med fördelning av den ingående skatten för förvärv för olika lokaler. Det kan bli särskilt komplicerat om det finns ytor som är gemensamma för flera sådana lokaler. Varje rum kommer att behöva en fördelningsgrund för avdraget. Utifrån dessa ska det sedan göras fördelningar av avdraget på de gemensamma ytorna. Fler jämkningssituationer kan sannolikt uppkomma. Beräkningen av ett jämningsbelopp för en sådan lokal kan också bli mycket komplicerad. Jämkning vid ändrad användning sker om avdragsrättens omfattning för lokaler och gemensamma ytor ändras. Denna ska beräknas som en andel av den avdragsrätt som fanns i samband med anskaffningen. Vid jämkning ska också avskrivningsunderlagen för tillgången justeras, se 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap 17 a och c §§ samt 19 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229). Jämningsreglerna är i sig komplicerade och svåra att tillämpa. En sådan ordning skulle därför riskera att ge upphov till fel redovisad ingående skatt. Det medför dessutom en administration för företagen att behöva jämkna den ingående skatten och göra fördelningar av den ingående skatten.

Frivillig skattskyldighet kan medges när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut byggnad eller annan anläggning för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Detta har ansetts medföra att den frivilliga skattskyldigheten ska avse en specifik del av en byggnad, en lokal eller på annat sätt avgränsat utrymme. Det kan vara svårt att avgöra om en uthyrning avser en sådan lokal eller ett sådant avgränsat utrymme. Detta kan bli ett problem vid uthyrning av t.ex. kontorslokaler som används gemensamt med andra.

Enligt mervärdesskattedirektivet kan det vara en uthyrning av fast egendom även om hyresavtalet avser delar av en fastighet som ska användas tillsammans med någon annan (C-284/03 Temco Europe SA, punkt 24–25). Vid uthyrning till hyresgäster med avdragsrätt kan kravet medföra att hyran belastas med en dold mervärdesskatt, dvs. det uppkommer en kumulativ effekt. Om den frivilliga skattskyldigheten inte skulle ha en koppling till en hel eller bestämd del av en byggnad kan dock problem uppkomma när det gäller avdragsrätt och jämkning. Det kan bli svårt att avgöra avdragsrättens omfattning för olika investeringar i byggnaden. Svårigheterna liknar de som uppkommer när skattskyldigheten växlar över tiden. Det kan bli en slags blandad verksamhet i lokaler som omfattas av skattskyldighet. Det kan bli svårigheter att bedöma omfattningen av avdragsrätten för ingående skatt som avser investeringar i de delar av byggnaden som hyrs ut till fler hyresgäster och för de gemensamma ytor som avser sådan uthyrning t.ex. entréer. Jämknings i sådana situationer kan också medföra svårigheter. Regeringen anser därför att några ändringar i detta avseende inte bör göras.

6.3.6 Uthyrning som avser stadigvarande bostad

Regeringens förslag: Frivillig skattskyldighet ska inte kunna omfatta uthyrning eller upplåtelse som avser stadigvarande bostad, oavsett vem fastighetsägaren hyr ut till.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Svenska Bankföreningen* anser att det bör vara möjligt för stat och kommun att hyra ut bostäder med mervärdesskatt. En uthyrare bör få avdrag för ingående skatt som avser uthyrningen av en stadigvarande bostad i sådana fall. *Svenska Bankföreningen* framför bl.a. att vad som utgör stadigvarande bostad ofta kan vara svårt att bedöma. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, framför att en bedömning av om en uthyrning sker för stadigvarande bostad är komplicerad och kan medföra problem, men är samtidigt medveten om att dessa kan vara svåra att lösa inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

Skälen för regeringens förslag: Det är inte möjligt för en fastighetsägare att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning som avser stadigvarande bostad om uthyrning sker till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund. Vid uthyrning i andra fall exempelvis till staten finns ingen motsvarande begränsning (se 3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § ML).

I SOU 1999:47 föreslogs att det skulle införas en generell begränsning om att frivillig skattskyldighet inte ska vara möjlig om upplåtelsen eller uthyrning avser stadigvarande bostad. Någon generell begränsning om uthyrning av stadigvarande bostad infördes inte (prop. 1999/2000:82 s. 60–67).

Den omständigheten att det saknas en begränsning av möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning som avser stadigvarande bostad

kan dock medföra problem. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad har behandlats i ett avgörande av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2010 ref. 43). Det fallet gällde en stiftelse som skulle hyra ut bostäder till ett universitet. Universitet skulle i sin tur hyra ut bostäderna till gästforskare. Universitets uthyrning var inte en sådan skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Utformningen och användningen av bostäderna var enligt Högsta förvaltningsdomstolen sådan att de var stadigvarande bostäder enligt mervärdesskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt. Fastighetsägaren saknade därför rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg bostäderna även om fastighetsägaren hade fått ett beslut om frivillig skattskyldighet. Att det var möjligt att få frivillig skattskyldighet för uthyrningen begränsade inte tillämpningen av avdragsförbudet.

En fastighetsägare kan således bli frivilligt skattskyldig och ta ut mervärdesskatt på hyran, trots att fastighetsägaren saknar rätt till avdrag för ingående skatt som avser uthyrningen. Denna situation kan uppkomma vid uthyrning till staten. Universitet och högskolor har i vissa fall möjligheter att hyra ut bostäder i andra hand till enskilda för att förse dem med bostäder (9 a § förordningen (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning). Vid uthyrning till kommuner, kommunalförbund och samordningsförbund finns inte möjlighet till frivillig skattskyldighet om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vid uthyrning till andra subjekt finns begränsningen att hyresgästen ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet i lokalen. Någon egentlig inskränkning som avser uthyrning av stadigvarande bostad finns dock inte och det kan inte uteslutas att det kan uppkomma en situation där en uthyrning avser en stadigvarande bostad även i dessa fall. Det är olämpligt att det kan uppkomma situationer där en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig och ska lägga mervärdesskatt på hyran helt saknar rätt till avdrag för uthyrningen. Särskilt som det saknas möjlighet för fastighetsägaren att lämna den frivilliga skattskyldigheten om uthyrning av den aktuella byggnaden eller byggnadsdelen har kommit att omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Regeringen anser att det för närvarande inte finns skäl att göra några ändringar av avdragsförbudet för stadigvarande bostad eller möjligheterna att hyra ut bostäder med frivillig skattskyldighet till kommuner. Regeringen föreslår därför att möjligheten att bli frivilligt skattskyldig inte bör omfatta uthyrning av stadigvarande bostad oavsett till vem uthyrningen sker, dvs. även om uthyrningen sker t.ex. till staten.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar av 3 kap. 3 § ML.

6.3.7 Särskilda frågor om skattskyldighet vid uthyrning av fastighet

Regeringens förslag och bedömning: Undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastighet ska inte omfatta upplåtelse till mobiloperatör av plats för utrustning på mast.

En regel om obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av konferenslokaler i konferensverksamhet bör inte införas. Någon särreglering om skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter bör inte införas.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Regelrådet, Svenska Bankföreningen och Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, tillstyrker förslaget om obligatorisk skattskyldighet av plats på mast. Dessutom framförs att regeln bör gälla oberoende av vem som är köpare och att även upplåtelser av mast, plats på hustak, på väggar och i teknikbod bör omfattas. *Svenska Bankföreningen* anser också regeln bör gälla oberoende av vem som är köpare. Även *FAR* anser att regeln bör utvidgas.

Skatteverket och *Svenska Bankföreningen* anser att det bör införas en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av konferenslokaler.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast

För att kunna öka täckningsgraden och samtidigt utnyttja befintliga mast hyr mobiloperatörer i vissa fall plats för egen utrustning på en mast som tillhör en annan operatör. Till sådana upplåtelser hör normalt en upplåtelse av plats för placering av teknisk utrustning i teknikbod eller liknande konstruktion som finns placerad i direkt anslutning till tornet eller masten. Upplåtelsen sker normalt efter avtal om upplåtelse. I 4 kap. lagen om elektronisk kommunikation (2003:389) finns dock regler om samlokalisering som gör att en operatör kan förpliktigas att tillhandahålla utrymme på en mast. I tillämpningen har en upplåtelse av plats på mast betraktats som en upplåtelse av en fastighet som är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 2 § ML. Den som hyr ut plats i masten till en mobiloperatör har därför behövt bli frivillig skattskyldighet för upplåtelsen. I annat fall har upplåtelsen inte ansetts medföra skattskyldighet och avdragsrätt saknas. Skatteverket har ansett att ett förenklat förfarande i vissa fall får tillämpas med hänsyn till de särskilda förhållanden som gäller vid upplåtelse av plats på mast. Den upplåtelse som avses sker till företag som är skattskyldiga för verksamhet som avser mobil kommunikation. I promemorian föreslås av förenklingsskäl att upplåtelse av plats på mast för utrustning till en mobiloperatör bör omfattas av obligatorisk skattskyldighet. Även upplåtelse för teknisk utrustning i t.ex. teknikbod som utgör ett led i upplåtelsen av mastplatsen omfattades av den obligatoriska skattskyldigheten enligt promemorians förslag. Avsikten är att bestämmelsen ska omfatta uthyrning mellan företag som annars skatt-

skyldiga företag inom branschen med mobiltelefoni. Om uthyrning av t.ex. plats på hustak skulle omfattas kan det göra att fastighetsägare, som inte är skattskyldiga för annan omsättning kommer att omfattas, vilket skulle medföra en ökad administration för dessa. Regeringen anser därför att regeln bör begränsas på det sätt som föreslås i promemorian.

Regeringen föreslår med hänsyn till ovanstående att upplåtelse av plats på mast för utrustning till en mobiloperatör av förenklingskäl inte bör omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. De bör i stället omfattas av obligatorisk skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § ML.

Konferenslokaler

Skatteverket har hemställt att korttidupplåtelse av lokal i konferensanläggning inte ska vara undantaget från skatteplikt (dnr Fi2006/2310). I förtydligande syfte föreslås verket även att 7 kap. 1 § andra stycket ML ändras så att det framgår den lägre skattesatsen enbart avser tillhandahållande av logi. Skatteverket föreslår också motsvarande ändring i bestämmelsen om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Därmed omfattas all korttidsupplåtelse av konferenslokaler i konferensanläggning av obligatorisk skattskyldighet, oavsett om upplåtelse sker i hotellrörelse eller inte.

Efter Skatteverkets hemställan har Regeringsrätten behandlat lokalupplåtelse vid konferensarrangemang i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 2007 ref. 33). I ärendet bedömdes ett konferensarrangemang där det ingick utöver lokal, bl.a. bistånd med administrativa göromål, tillgång till olika slags teknisk utrustning, tillhandahållande av olika slags förtäring som kaffe och lunch m.m. Lokalupplåtelsen i det sammansatta konferensarrangemanget ansågs endast vara ett medel för att på bästa sätt kunna tillhandahålla den av kunden efterfrågade tjänsten som avser arrangemanget. Tjänsten avseende konferensarrangemanget ansågs vara skattepliktig och skattesatsen var 25 procent.

I avgörandet bedömdes därmed ett tillhandahållande av ett konferensarrangemang som en i sin helhet skattepliktig omsättning som inte utgör en lokalupplåtelse. Vidare skulle normalskattesatsen tillämpas på omsättningen av tjänsten. I promemorian gjordes bedömningen att motsvarande resultat därmed bör uppnås som det som Skatteverket vill uppnå med förslagen i hemställan. Skatteverket och Svenska Bankföreningen anser att en obligatorisk skattskyldighet ändå bör införas vid upplåtelse av konferenslokal. Avgörandet gör dock att det normalt inte uppkommer någon omsättning som mervärdesskattemässigt utgör en lokalupplåtelse i en konferensverksamhet. Även om det i enstaka fall skulle kunna finnas omsättningar som utgör upplåtelse av lokal i en verksamhet som i huvudsak avser konferensverksamhet bör det inte motivera införande av en särreglering. En särskild reglering om upplåtelse av konferenslokaler kan ge upphov till nya avgränsningsproblem, t.ex. gentemot samlingslokaler. Några ändringar av dessa regler föreslås därför inte.

Uthyrning till terapeuter

Näringsmedicinska terapeutförbundet (NMTF) har föreslagit att det i mervärdesskattelagen införs en specialregel för att möjliggöra frivillig skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter (dnr Fi2007/2465). Enligt

NMTF är det en vanlig situation bland terapeuter att man på deltid vill använda ett rum i en praktik och på deltid arbeta ute på företag, hålla utbildningsverksamhet m.m. Som beskrivits ovan under avsnitt 6.3 kan önskade effekter uppkomma när en uthyrning till skattskyldiga hyresgäster inte kan omfattas av skattskyldigheten. Det kan göra att hyresgästerna har en högre hyreskostnad. En specialregel för uthyrning till terapeuter skulle kunna dock kunna ge upphov till gränsdragningsproblem. De lokaler som används torde också kunna användas av yrkesutövare inom närliggande områden inom t.ex. hälsorådgivning, friskvård eller hälso- och sjukvård. Det kan också bli svårt för en fastighetsägare att avgöra om en hyresgäst är en terapeut eller inte. En specialregel vid uthyrning till terapeuter kan således ge upphov till tillämpningssvårigheter. En sådan regel kan också komplicera regelverket kring uthyrning av lokaler ytterligare. Någon särskild regel om skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter bör därför inte införas i mervärdesskattelagen. NMTF lämnar som ett alternativ ett förslag om ett avskaffande av kravet på stadigvarande användning. Detta förslag om stadigvarande användning behandlas ovan under avsnitt 6.4.5.

Lagförslag

Förslaget om obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast föranleder en ändring av 3 kap. 3 § ML.

6.3.8 Retroaktivt avdrag efter ett uppförandeskede

Regeringens förslag: En fastighetsägare ska kunna göra retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser en ny-, till- eller ombyggnad även om fastighetsägaren har varit frivilligt skattskyldig under uppförandet av byggnaden enligt 9 kap. 2 § ML.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR och Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening* och *Visita* ansluter sig, tillstyrker förslaget. *Sveriges Byggindustrier* anser att möjligheten till retroaktivt avdrag är en välkommen förenkling.

Skälen för regeringens förslag: Det finns tre olika alternativ att återfå ingående skatt på en byggnation och möjligheterna att kombinera dessa alternativ är begränsade. Den som har fått beslut om skattskyldighet under uppförande enligt 9 kap. 2 § ML kan inte använda sig av retroaktivt avdrag för att återfå ingående skatt på förvärv som gjorts innan skattskyldighetens inträde (RÅ 2008 not. 176). Skattskyldigheten medges i dessa fall tidigast från den tidpunkt då ansökan om uppförandeskede kom in till Skatteverket. Om den som blir frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har haft utgifter som avser ny-, till- eller ombyggnaden före denna tidpunkt kan den ingående skatten på dessa endast återfås genom jämkning under en tioårsperiod. En fastighetsägare som varit sen med sin ansökan om uppförandeskede kan därför hamna i den situationen att en del av den ingående skatten på en ny-, till- eller ombyggnad enbart kan återfås genom jämkning under en tioårsperiod. Om förhållandena är

sådana att skattskyldighet under uppförande kan medges bör det vara möjligt att få resterande del av avdraget för byggnationen genom retroaktivt avdrag när byggnationen är klar. Det medför en mindre administration för företaget att göra avdraget vid ett enda tillfälle jämfört med att detta ska återfås en tiondel per år under en tioårsperiod. Bestämmelsen i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag bör därför ändras så att det går att göra retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser ny-, till- eller ombyggnad och för vilken avdrag inte kunnat göras under uppförandeskedet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar av 9 kap. 8 § ML.

6.3.9 Övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för uthyrning eller upplåtelse som avser tid före ikraftträdandet.

Frivillig skattskyldighet som gäller vid ikraftträdandet enligt den äldre lydelsen av bestämmelsen om frivillig skattskyldighet efter beslut vid uthyrning eller upplåtelse av fastighet ska fortsätta gälla enligt de nya bestämmelserna.

Den nya lydelsen av bestämmelsen om retroaktivt avdrag tillämpas om skattepliktig uthyrning har påbörjats efter ikraftträdandet om frivillig skattskyldighet har förelegat enligt ett beslut om uppförandeskede.

Den äldre lydelsen av bestämmelsen om frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller upplåtelse tillämpas på uthyrningsperioder efter ikraftträdandet om en faktura som anger mervärdesskatt ställs ut före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. En reglering om att äldre bestämmelser gäller för uthyrning eller upplåtelse som avser tid före ikraftträdandet har tillkommit liksom ett förslag till övergångsbestämmelser om retroaktivt avdrag efter uppförandeskede. Även en bestämmelse om fakturor som ställs ut före ikraftträdandet och avser uthyrningsperioder eller upplåtelseperioder efter ikraftträdandet har tillkommit.

Remissinstanserna: FAR anser att det bör regleras hur gränsdragningssituationer ska behandlas och tar särskilt upp situationen med ansökan från ett datum före ikraftträdandet där beslut ännu inte fattats. FAR tar även upp om bestämmelsen om retroaktivt avdrag i dess nya lydelse ska kunna tillämpas om uppförandeskedet avser redovisningsperioder före ikraftträdandet.

Skälen för regeringens förslag: Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för uthyrning eller upplåtelse som avser tid före ikraftträdandet. Genom en sådan övergångsbestämmelse tydliggörs att det behövs ett beslut från Skatteverket för att frivillig skattskyldighet ska kunna inträda från en tidpunkt före ikraftträdandet. Om en ansökan som avser en upplåtelse före ikraftträdandet har kommit in till Skatteverket och något beslut inte fattats före ikraftträdandet behövs således ett beslut.

Frivillig skattskyldighet som gäller vid ikraftträdandet enligt den äldre lydelsen av 9 kap. 1 § ML ska fortsätta gälla enligt de nya bestämmelserna.

En övergångsbestämmelse föreslås också om att retroaktivt avdrag efter beslut om uppförandeskede kan medges enligt den nya lydelsen av 9 kap. 8 § ML om skattepliktig uthyrning påbörjas efter ikraftträdandet och fastigheten har omfattats av frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

Dessutom föreslås en övergångsbestämmelse som innebär att om en fastighetsägare ställer ut en faktura med mervärdesskatt före ikraftträdandet kommer frivillig skattskyldighet inte att gälla enligt den nya lydelsen av 9 kap. 1 § även om uthyrningen avser en uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod efter ikraftträdandet. Det gäller i de fall upplåtelsen inte omfattas av frivillig skattskyldighet tidigare. En fastighetsägare blir i så fall inte skattskyldig enligt den nya lydelsen av 9 kap. 1 § om denne före ikraftträdandet har ställt ut en faktura med mervärdesskatt i förskott för en upplåtelse som avser tid efter ikraftträdandet. I dessa fall bör i stället äldre bestämmelser gälla. För att den upplåtelsen ska omfattas av frivillig skattskyldighet behövs därför en ansökan och ett beslut av Skatteverket i enligt med 9 kap. 1 § i den äldre lydelsen.

6.4 Konsekvensanalys

6.4.1 Slopät ansöknings- och anmälningsförfarande

Offentligfinansiella effekter

Skatteverket har uppskattat att ökningen i skattefel leder till ett årligt ökat skattebortfall på ca 100 miljoner kronor. Om man utgår från Skatteverkets uppskattning bedöms således lagändringen ge upphov till en offentligfinansiell kostnad på 100 miljoner kronor år 2014. Varaktigt uppgår den offentligfinansiella kostnaden till ca 90 miljoner kronor.

Effekter för företagen

Skatteverket har analyserat effekterna av ett slopat ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet i en förstudie. Förenklingsvinsten för företagen har utifrån Skatteverkets remissvar samt följdjusteringar beräknats till ca 2,5 miljoner kronor. Skatteverket påpekar dock i sitt remissvar att de i beräkningarna av förenklingsvinster i förstudien inte tog hänsyn till att ansökningsförfarandet skulle finnas kvar vid uppförandeskedet. Därmed är förenklingsvinsterna överskattade och verket gör en justering av beräkningarna i remissvaret. Regeringen godtar dessa justeringar och genomför ytterligare en justering i beräkningen. Nedan redogörs för Skatteverkets beräkning av förenklingsvinsten för företagen i förstudien med justering utifrån Skatteverkets egna synpunkter och regeringens ytterligare justering.

Beräkningarna i Skatteverkets förstudie utgår från Tillväxtverkets siffror från mätningar av företagens administrativa kostnader. De senaste mätningarna är gjorda 2009. Det finns mätningar gjorda avseende ansö-

kan om frivillig skattskyldighet samt säljarens anmälan om överlåtelse av verksamhetslokal.

År 2011 hanterade Skatteverket 18 694 ärenden avseende frivillig skattskyldighet. Det finns inga uppgifter om hur dessa fördelar sig på ansökningar resp. olika anmälningar. Detaljerade uppgifter finns dock framtagna för de ärenden som har handlagts av Skatteverkets region Stockholm. Där avsåg 50,4 procent av samtliga ärenden ansökan om frivillig skattskyldighet. Applicerat på hela landet innebär detta att 9 422 ärenden avsåg ansökan om frivillig skattskyldighet (inkl. ansökan under uppförandeskedet). I Skatteverkets remissvar framgår att de handlägger ca 1 000 ansökningar avseende frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Dessa bör räknas bort från de 18 694 ärendena avseende frivillig skattskyldighet.

Tillväxtverkets mätning visar att det tar sex minuter att fylla i blanketten avseende ansökan om frivillig skattskyldighet. Tillväxtverket har räknat med att arbetet utförs av handläggare på ekonomiavdelning och beräknad timlön för denna personal är 266 kronor/timme. Detta innebär att beräknad kostnad för ifyllande av ansökan om frivillig skattskyldighet under år 2011 kan uppskattas till ca 250 600 kronor. I dagens penningvärde motsvarar detta ca 263 200 kronor.

Av de olika anmälningsblanketterna som finns har Tillväxtverket endast gjort mätning avseende säljarens anmälan om försäljning av verksamhetslokal. Anmälningsblanketterna ser dock likartade ut och innehåller ungefär lika många uppgifter som ska fyllas i. Den siffra som Tillväxtverket har kommit fram till avseende säljarens anmälan har därför använts för samtliga anmälningsblanketter. Enligt Tillväxtverkets mätning tar säljarens anmälan fyra minuter att fylla i och arbetet utförs av en bokförings- eller redovisningsassistent med en timlön på 224 kronor/timme. I denna mätning har Tillväxtverket utgått från en schablon för lämnade av redan känd uppgift. Tiden om fyra minuter omfattar tid för att ta fram uppgifter, fylla i dem på blanketten, kontrollera samt skriva under. Resterande 49,6 procent av Skatteverkets totala ärenden, dvs. 9 272, avser således olika anmälningar. Detta innebär att företagens kostnader för att fylla i dessa blanketter under år 2011 kan uppskattas till ca 138 500 kronor. Omräknat till dagens penningvärde motsvarar det ca 145 500 kronor. Utifrån synpunkter från Skatteverkets remissvar bör dessa förenklingsvinster justeras ner med de 1 000 ansökningar som avser frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Utifrån motsvarande princip för beräkning som ovan skrivs förenklingsvinsterna därmed ner med 26 000 kronor.

Företagens administrativa kostnader för att fylla i blanketterna uppgår således totalt till ca 384 000 kronor. I beloppet ingår dock bara kostnader som direkt avser själva ifyllandet av ansökan och anmälan. Bedömningar av vad gällande regler innebär har inte räknats in eftersom bedömningarna behöver göras oavsett om det finns ett ansöknings- och anmälningsförfarande eller inte.

De ingivna blanketterna är ofta ofullständigt eller felaktigt ifyllda när de kommer in till Skatteverket, varför komplettering eller rättelse måste göras. För företagets del innebär det bl.a. att det kan behöva plocka fram hyresavtal, ritningar och liknande handlingar för att undersöka vad som är korrekt yta eller för att kontrollera tillträdesdatum eller att det behöver

skicka in en kopia på hyresavtalet. Arbetstiden för Skatteverket har i förstudien uppskattats till 36 300 timmar. Utifrån synpunkter från Skatteverkets remissvar bör även hänsyn tas till de 1 000 ansökningar avseende frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Vid dessa ansökningar räcker det dock inte enbart att ansökningsblanketten fylls i utan det ställs i normalfallet krav på att den sökande även kommer in med andra handlingar för att visa att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är uppfyllda. De inkomna ansökningarna behöver dessutom ofta kompletteras. Arbetstiden för dessa 1 000 ansökningarna har i remissvaret uppskattats till 5 000 timmar. Vid beaktande av Skatteverkets remissvar skrivs de 36 300 timmarna ner med den 5 000 timmarna hänfödda till uppförandeskedet. I förstudien antas att den tid som företagen får lägga på detta arbete är lika stor som den tid arbetet med dessa ärenden tar för Skatteverket. Om man utgår från att detta arbete hos företagen utförs av en handläggare på ekonomiavdelningen så uppgår kostnaden för företagen, beräknat utifrån Tillväxtverkets siffror för år 2009 och omräknat till dagens penningvärde, till 8,7 miljoner kronor.

Den sammanlagda förenklingsvinsten för företagen uppgår enligt Skatteverkets beräkningar till 8,7 miljoner kronor.

Om ansökan och anmälan tas bort ökar behovet av andra kontroller. Det leder till att det uppkommer nya kostnader för företagen. Skatteverket kan ta fram uppgifter om de företag som redovisar mervärdesskatt på hyresinkomster för första gången eller företag som redovisar mervärdesskattebelagda hyresinkomster och en ingående skatt som är högre än normalt. När Skatteverket gör en kontroll i dag, t.ex. av avdragen ingående skatt på underhålls- eller renoveringskostnader, kan verket normalt begränsa utredningen till att kontrollera att avdrag för ingående skatt har gjorts i proportion till de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet. När ansöknings- och anmälningsförfarandet tas bort kommer Skatteverket vid kontrollen av mervärdesskattedeklarationen behöva utreda om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. Det kan behövas kopior på hyresavtal, ritningar och andra handlingar. En kontroll i detta läge blir normalt betydligt mer omfattande och tidskrävande än vad den är i dag.

Totalt är det 46 300 företag som är registrerade för frivillig skattskyldighet. Utifrån hur många av ärendena om frivillig skattskyldighet som avser ansökan uppskattar Skatteverket att 9 500 företag skulle kontrolleras. Även denna siffra bör justeras ner, med antalet ansökningar som avser frivillig skattskyldighet vid uppförandeskedet, till 8 500. En utredning i samband med att ansökan eller anmälan om frivillig skattskyldighet lämnas in tar i snitt 2 timmar och 45 minuter för Skatteverket och en utredning i samband med en mervärdesskattedeklaration uppskattas ta lika lång tid. Utifrån antagandet att företaget behöver lägga ner lika mycket tid vid en kontroll kommer Skatteverket i förstudien fram till att kostnaderna för företagen skulle uppgå till ca 7 miljoner kronor men tas de ansökningar bort som gäller uppförandeskedet uppgår kostnaderna för företagen till 6,2 miljoner kronor. Enligt Skatteverkets beräkningar i förstudien samt tillkommande justeringar blir den sammanräknade administrativa nettoeffekten därmed en minskad administrativ kostnad för företagen på uppskattningsvis 2,5 miljoner kronor.

Effekter för myndigheter och domstolar

Den tid som inom Skatteverket har lagts på frivillig skattskyldighet har inte följts upp särskilt. Varje region har därför fått uppskatta hur mycket tid som läggs på handläggning av ansökningar och anmälningar avseende frivillig skattskyldighet och den totala siffran för hela landet hamnade på 40 500 timmar per år. Skatteverket bedömer att kostnaden per timme för detta arbete uppgår till 460 kronor. Även här bör en justering göras, med antalet ansökningar som avser frivillig skattskyldighet vid uppförandeskedet, till 35 500 (40 500-5 000). Den totala kostnaden, med beaktande av Skatteverkets remissvar uppgår således till ca 16,3 miljoner kronor. Skatteverket tar dock upp att det kommer att behövas fler kontroller vid ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande. Kostnaderna för ökade kontroller uppskattas efter tillkommande justeringar i remissvar till ca 10,8 miljoner kronor av Skatteverket. För Skatteverket blir nettoeffekten därmed en minskad administrativ kostnad på uppskattningsvis ca 5,5 miljoner kronor.

Ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande bedöms inte ha några effekter för domstolarna.

Näringslivets Regelnämnd (NRR), och Näringslivets Skattedelegation (NSD) är positiva till förslaget om slopat ansöknings- och anmälningsförfarande men ifrågasätter hur Skatteverkets förenklingsvinster kan vara större än företagens förenklingsvinster. Inga ändringar i konsekvensanalysen har vidtagits utifrån dessa synpunkter. Varför företagens förenklingsvinster blir lägre än Skatteverkets förenklingsvinster beror främst på att företagen fortfarande efter den föreslagna lagändringen måste känna till regelverket och ha lika mycket dokumentation om uthyrningen som innan.

6.4.2 Obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast

Offentligfinansiella effekter

Företag som upplåter plats för utrustning på mobilmaster till andra operatörer är i dag frivilligt skattskyldiga för den upplåtelsen. Förslaget bedöms därför inte ha någon offentligfinansiell effekt.

Effekter för företagen

Efter lagändringen behöver de företag som upplåter plats på master till mobiloperatörer inte göra någon ansökan för uthyrningen. De behöver inte heller göra någon annan åtgärd för att bli skattskyldiga och få rätt till avdrag. Det är inte heller nödvändigt för dem att särskilja upplåtelse på mast från annan omsättning som medför skattskyldighet. Förslaget ger därför en förenkling för de berörda företagen.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget bedöms inte medföra några tillkommande kostnader för Skatteverket eller domstolarna.

6.4.3 Retroaktivt avdrag efter uppförandeskede

Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär att avdrag kan göras i ett tidigare skede för en del av den ingående skatten. Det är endast ett begränsat antal företag som är berörda och förslaget bedöms därför ha försumbar offentligfinansiell effekt.

Effekter för företagen

Lagändringen innebär en förenkling i de fall ett företag kommit in med ansökan om frivillig skattskyldighet efter att de påbörjat byggnation och vill dra av ingående mervärdesskatt för byggnationen som skedde innan ansökan. Dessa företag kan efter lagändringen redovisa den ingående skatten för tid före ansökan vid ett enda tillfälle i stället för med en tiondel per år vid tio tillfällen. Merparten av företagen känner dock till regelverket väl och kommer in med ansökan innan byggnation påbörjats.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget innebär att en del av den ingående skatten på en byggnation som skulle redovisas med en tiondel vid tio tillfällen i stället kan redovisas vid ett tillfälle.

7 Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen

7.1 Bakgrund

Europeiska kommissionen har i ett EU-pilotärende ställt frågor om beskattningen av husbilar (dnr Fi2012/1826). Kommissionen har i ärendet bett regeringen att lämna information om beskattningen av husbilar som har förts in till Sverige och som har blivit skattepliktiga här i landet från och med den 1 januari 2011. Kommissionens frågor rör bl.a. gränsdragningen kring vilka husbilar som omfattas av den viktbaserade fordonskatten respektive den koldioxidbaserade fordonsskatten. I frågorna tas upp att en skillnad kan uppstå i beskattningen genom att husbilar som har registrerats och tagits i bruk i ett annat land än Sverige, innan de registrerats i Sverige, omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten, medan andra husbilar som endast har varit registrerade i Sverige omfattas av den viktbaserade fordonsskatten.

I denna lagrådsremiss lämnas förslag som syftar till att förtydliga regelverket och att åstadkomma en mer enhetlig beskattning mellan fordon som endast har varit registrerade i det svenska vägtrafikregistret och fordon som före registreringen i vägtrafikregistret har varit registrerade i ett fordonsregister i ett annat land.

7.2 Gällande rätt

Vägtrafikskattelagen (2006:227) och lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt trädde i kraft den 1 maj 2006. Genom vägtrafikskattelagen infördes bestämmelser om fordonsbeskattnings som baseras på fordons koldioxidutsläpp, vilka började tillämpas från och med den 1 oktober 2006. Fordon som inte omfattas av den koldioxidbaserade beskattningsen beskattas i stället enligt det äldre viktbaserade systemet, vilket bl.a. regleras i lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

Enligt 1 kap. 1 § vägtrafikskattelagen ska vägtrafikskatt i form av fordonsskatt och saluvagnsskatt betalas till staten för vissa fordon enligt denna lag. För vissa personbilar, lätta bussar och lätta lastbilar ska fordonsskatt i stället betalas till staten enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt. De fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten är enligt 2 kap. 7 § vägtrafikskattelagen personbilar klass I som enligt uppgift i vägtrafikregistret är av fordonsår 2006 eller senare (2 kap. 7 § första stycket 1). Även personbilar klass I som är av tidigare fordonsår än 2006 omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten om de uppfyller kraven för miljöklass 2005, El eller Hybrid enligt bilaga 1 till den upphävda lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen (2 kap. 7 § första stycket 2). Vidare omfattas personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar som blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av 2010 av den koldioxidbaserade fordonsskatten (2 kap. 7 § första stycket 3). Av 2 § lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner följer att med personbilar klass I avses personbilar som inte tillhör klass II, och med personbilar klass II avses husbilar.

Av 1 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt framgår att fordonsskatt ska betalas till staten för sådana bilar som avses i 3 § samt att för övriga fordon finns bestämmelser i vägtrafikskattelagen. De fordon som beskattas enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt är personbilar klass I som enligt uppgift i vägtrafikregistret är av fordonsår 2005 eller tidigare och som inte uppfyller kraven för miljöklass 2005, El eller Hybrid enligt bilaga 1 till den upphävda lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen, samt personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar som har blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2010.

Fordon som är eller bör vara registrerade i vägtrafikregistret och som inte är avställda eller enbart tillfälligt registrerade omfattas av skatteplikten enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen och 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

För de fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten tas fordonsskatt ut med ett grundbelopp och i förekommande fall ett koldioxidbelopp enligt 2 kap. 7 § första stycket vägtrafikskattelagen.

För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten gäller att summan av grundbeloppet och koldioxidbeloppet multipliceras med en bränslefaktor och ett miljötillägg tas ut (2 kap. 7 § andra stycket). Bränslefaktorn är 2,33 och miljötillägget är 500 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2007, och 250 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av år 2007 (2 kap. 10 §).

De fordon som omfattas av lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt beskattas enligt bilagan till lagen utifrån vad det är för typ av fordon, om fordonet kan drivas med dieselolja eller inte och utifrån fordonets vikt.

Sedan den 1 juli 2009 befrias personbilar (klass I) med bättre miljöegenskaper från fordonsskatt under de fem första åren från det att fordonet blivit skattepliktigt för första gången om fordonet uppfyller vissa utsläppskrav. Den 1 januari 2013 skärptes kraven för den femåriga skattebefrielsen. Koldioxidutsläppkraven blev viktrelaterade och skattebefrielsen utökades till att även omfatta personbilar klass II (husbilar), lätta bussar och lätta lastbilar. Skattebefrielsen regleras i 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen.

7.3 Begreppet skattepliktig för första gången

I vägtrafikskattelagen och i lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt används i flera bestämmelser begreppet skattepliktig för första gången. Begreppet används bl.a. för att avgränsa vilka personbilar klass II (husbilar), lätta bussar och lätta lastbilar som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten i 2 kap. 7 § första stycket 3 vägtrafikskattelagen respektive den viktbaserade fordonsskatten i 3 § 2 lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt. Vidare används begreppet för att avgöra om miljötillägget för dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten är 250 eller 500 kronor. Begreppet används även för att avgöra om nya eller äldre bestämmelser om befrielse från fordonsskatt för fordon med bättre miljöegenskaper är tillämpliga och under vilken tid en sådan bil omfattas av dessa bestämmelser. Vad som avses med skattepliktig för första gången har dock inte definierats i lagstiftningen.

Vid tillämpningen av vägtrafikskattelagen och lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt avses med skattepliktig för första gången den tidpunkt då ett fordon för första gången har blivit skattepliktigt enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen eller 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, dvs. den tidpunkt då fordonet har registrerats eller borde ha registrerats i vägtrafikregistret för första gången under förutsättning att fordonet inte är avställt eller endast tillfälligt registrerat. Av 12 § lagen (2001:558) om vägtrafikregister följer att fordon som huvudregel ska vara registrerade i vägtrafikregistret för att få brukas.

För t.ex. en personbil klass II (husbil) som har registrerats och tagits i bruk i utlandet före den 1 januari 2011 och som därefter har förts in till Sverige, innebär med skattepliktig för första gången således den tidpunkt då husbilen har registrerats i det svenska vägtrafikregistret för första gången, och inte den tidpunkt då fordonet har tagits i bruk utomlands för första gången. Följden av denna tillämpning är att begagnade husbilar som har förts in från utlandet och registrerats i Sverige efter den 1 januari 2011 i vissa fall beskattas på ett annat sätt än husbilar som endast har varit registrerade i Sverige. Eftersom bestämmelserna om skattepliktens inträde, och avgränsningen mellan den koldioxidbaserade

respektive den viktbaserade fordonsskatten, även gäller för lätta bussar och lätta lastbilar kan denna skillnad även uppstå för sådana fordon.

När ett fordon har blivit skattepliktigt för första gången har vidare betydelse vid tillämpningen av reglerna om miljötillägg och reglerna om den femåriga skattebefrielsen för fordon med bättre miljöegenskaper. Av 2 kap. 10 § andra stycket vägtrafikskattelagen följer att miljötillägget för dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten är 500 kronor för fordon som har blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2007, och 250 kronor för fordon som har blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av år 2007. För en dieseldriven personbil som har registrerats och tagits i bruk år 2007 eller tidigare i utlandet och som har förts in, och registrerats i Sverige efter år 2007 innebär det att det miljötillägg som påförs är 250 kronor i stället för 500 kronor. Personbilar med bättre miljöegenskaper befrias från fordonsskatten under de fem första åren från det att bilen blir skattepliktig för första gången om bilen uppfyller de krav som uppställs i 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen. Kraven för den femåriga skattebefrielsen skärptes den 1 januari 2013. Av övergångsbestämmelserna till de nya reglerna följer att äldre bestämmelser gäller för personbilar som blivit skattepliktiga för första gången före ikraftträdandet. Även i dessa fall kan en skillnad i beskattningen uppstå mellan fordon som har registrerats utomlands, innan de registrerats i Sverige, jämfört med fordon som enbart har varit registrerade i Sverige.

7.4 Definition av begreppet skattepliktig för första gången

Regeringens förslag: En definition av vad som avses med skattepliktig för första gången införs i vägtrafikskattelagen och i lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt. Med skattepliktig för första gången ska som huvudregel avses den tidpunkt då ett fordon har registrerats i vägtrafikregistret för första gången. För fordon som har varit registrerade utomlands innan de har registrerats i Sverige, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land. Om det inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet för första gången registrerats i ett annat land, ska med skattepliktig för första gången i sista hand avses den 1 januari det år som är antecknat som fordonsår i vägtrafikregistret.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. En smärre justering har gjorts i den föreslagna bestämmelsen i vägtrafikskattelagen.

Remissinstanserna: Förvaltningsrätten i Falun, Kommerskollegium, Skatteverket, Trafikverket, Transportstyrelsen, Statens Energimyndighet, Regelrådet och Svenska Riskkapitalföreningen tillstyrker förslaget. Kommerskollegium anser att förslaget leder till att den potentiella diskrimineringen av utländska fordon försvinner. Trafikverket anser att förslaget kan påverka fördelningen av vilka årsmodeller av de aktuella biltyperna som tas in till Sverige. Transportstyrelsen har vissa synpunkter

på konsekvensanalysen. Övriga remissinstanser har inte lämnat några synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vad som avses med skattepliktig för första gången har inte definierats i lagstiftningen. Som framgår i avsnitt 7.3 kan det vid tillämpningen av begreppet under vissa förutsättningar uppstå en skillnad i beskattningen mellan fordon som tidigare har varit registrerade utomlands, jämfört med fordon som endast har varit registrerade i Sverige.

Mot denna bakgrund bör en definition införas i syfte att förtydliga regelverket och att åstadkomma en mer enhetlig beskattning mellan fordon som endast har varit registrerade i det svenska vägtrafikregistret och fordon som före registreringen i vägtrafikregistret har varit registrerade i ett fordonsregister i ett annat land.

Med skattepliktig för första gången bör som huvudregel avses den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen, eller om lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt är tillämplig, enligt 3 § denna lag. Av 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen och 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt följer att fordonet är skattepliktigt om det är eller bör vara registrerat i vägtrafikregistret och det inte är avställt eller endast tillfälligt är registrerat. Denna huvudregel utgör ingen materiell ändring, utan är endast ett förtydligande i lagen.

Om ett fordon har varit registrerat i ett annat land än Sverige före registreringen i vägtrafikregistret, bör i första hand med skattepliktig för första gången i stället avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land. Att uppgift ska antecknas i vägtrafikregistret om datum för första registrering utomlands vad gäller privatimporterade fordon framgår av förordningen (2001:650) om vägtrafikregister. Av bilaga 1 till denna förordning framgår de uppgifter som ska föras in i vägtrafikregistret enligt 2 kap. 1 § 1 i förordningen. Enligt punkten 3 i bilagan ska datum för registrering i Sverige föras in i vägtrafikregistret. Vidare ska enligt samma punkt uppgift om datum för första registrering utomlands för privatimporterade fordon föras in i vägtrafikregistret.

Det kan noteras att begagnade fordon som har förts in till Sverige för att tas i bruk, måste ha godkänts vid Transportstyrelsens ursprungskontroll innan de kan registreras i vägtrafikregistret. Vid ursprungskontrollen ska bl.a. enligt 6 kap. 6 § förordningen om vägtrafikregister fordonets identitet kontrolleras med utgångspunkt i tidigare registrering. För ett fordon som förs in i landet för att stadigvarande brukas och registreras här ska till ansökan som huvudregel bifogas registreringsdokument i original från ursprungslandet. Om fordonet inte är registrerat i ursprungslandet ska ursprunget styrkas på annat sätt än genom registreringsdokument i original enligt 13 kap. 11 § i Transportstyrelsens föreskrifter om registrering av fordon m.m. i vägtrafikregistret (TSFS 2010:112). Även för fordon som inte är privatimporterade finns således i normalfallet, genom den ursprungskontroll som görs, uppgift tillgänglig om datum för första registrering i utlandet. Att sådan uppgift ska antecknas i vägtrafikregistret för dessa fordon anges dock inte uttryckligen i förordningen om vägtrafikregister på samma sätt som gäller för privatimporterade fordon (punkten 3 i bilagan till förordningen om vägtrafik-

register). Enligt regeringens mening finns det anledning att förtydliga förordningen om vägtrafikregister i denna del. Denna fråga som enbart utgör en ändring i en förordning behandlas i särskild ordning.

Det kan inte uteslutas att det i vissa fall inte går att fastställa tidpunkten för första registrering i ett annat land, även om det i och för sig framgår att fordonet har registrerats i ett annat land före det har förts in till Sverige. Som en särskild undantagsregel bör därför i dessa fall med skattepliktig för första gången lämpligen avses den 1 januari det år som utgör fordonsåret. Enligt punkten 7 i bilaga 1 till förordningen om vägtrafikregister framgår att fordonets fordonsår (årsmodell, tillverkningstidpunkt eller första ibruktagandedatum) ska antecknas i vägtrafikregistret. I bilaga 2 till Transportstyrelsens föreskrifter om fordonsuppgifter i vägtrafikregistret (TSFS 2009:59) framgår att den 1 januari tillverkningsåret anses vara lämpligt att ange som datum för när fordonet har tagits i bruk för första gången i utlandet i de fall då sådan uppgift från tidigare registerhandlingar saknas.

De föreslagna reglerna som gäller fordon som tidigare har varit registrerade utomlands, medför att innebörden av skattepliktig för första gången vid tillämpningen på sådana fordon harmoniseras med vad som gäller för fordon som har registrerats i vägtrafikregistret och tagits i bruk för första gången i Sverige. I båda fallen blir som huvudregel registreringstidpunkten, oavsett i vilket land registrering skett för första gången, avgörande för när ett fordon anses ha blivit skattepliktigt för första gången.

Lagförslag

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 1 kap. 6 a § vägtrafikskattelagen (2006:227). Vidare föranleder förslaget ändring i 2 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

7.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2014. Den nya bestämmelsen ska inte tillämpas vid befrielse från fordonsskatt för fordon med bättre miljöegenskaper om fordonet före lagens ikraftträdande var befriat från fordonsskatt. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för vägtrafikskatt som avser tid före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2014.

Den nya bestämmelsen i 1 kap. 6 a § vägtrafikskattelagen ska inte tillämpas vid befrielse från fordonsskatt för fordon med bättre miljöegenskaper som före lagens ikraftträdande befriades från fordonsskatt enligt 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen. Detta för att undvika att vissa fordon får en kortare tid för befrielse från fordonsskatt än vad fordonsägaren har utgått ifrån.

I övrigt bör fortfarande äldre bestämmelser gälla för vägtrafikskatt som avser tid före ikraftträdandet. Ändringarna innebär bl.a. att vissa fordon kommer att få en viktbaserad fordonsskatt enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, i stället för en koldioxidbaserad fordonsskatt enligt vägtrafikskattelagen. Av övergångsbestämmelserna följer att de nya bestämmelserna blir tillämpliga på vägtrafikskatt som avser tid från och med den 1 januari 2014.

7.6 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget till definition av begreppet skattepliktig för första gången medför vissa offentligfinansiella effekter. De huvudsakliga effekterna bedöms vara följande. De husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar som har förts in i Sverige, och registrerats i vägtrafikregistret år 2011 eller senare men som har varit registrerade i ett annat land före år 2011 kommer efter lagändringen att omfattas av den viktbaserade fordonsskatten enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, i stället för den koldioxidbaserade fordonsskatten enligt vägtrafikskattelagen. Förslaget innebär också att personbilar klass I som har förts in till Sverige och registrerats i vägtrafikregistret den 1 januari 2013 eller senare, men som har varit registrerade i ett annat land före år 2013 kommer att kunna omfattas av de äldre bestämmelserna om befrielse från fordonsskatten för fordon med bättre miljöegenskaper (i stället för de nya bestämmelserna med viktrelaterade koldioxidutsläppskrav). Slutligen medför förslaget att dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som registrerats i vägtrafikregistret år 2008 eller senare, men som före detta år har varit registrerade utomlands, åläggs att betala det högre miljötillägget (500 kronor i stället för som tidigare 250 kronor). Sammantaget bedöms förslaget medföra minskade skatteintäkter med ca 10 miljoner kronor år 2014.

Effekter för företagen och hushållen

De huvudsakliga effekterna för företagen och hushållen bedöms vara följande. Berörda fordonsägare får efter förslaget ändrad fordonsskatt. Flertalet berörda husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar får sänkt årlig fordonsskatt. För en genomsnittlig lätt lastbil (på omkring 2 650 kg och knappt 190 gram CO₂/km) bedöms effekten bli liten, omkring 40 kronor lägre årlig fordonsskatt. För en dieseldriven husbil på omkring 3 500 kg blir effekten större, ca 2 300 kronor lägre årlig fordonsskatt. Vissa fordon kan även få höjd årlig fordonsskatt. Det gäller alternativbränsle drivna husbilar och lätta lastbilar. Totalt bedöms drygt 9 000 husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar få ändrad årlig fordonsskatt till följd av förslaget.

Vissa fordon kan också efter lagändringen komma att omfattas av äldre bestämmelser för befrielse från fordonsskatten för fordon med bättre miljöegenskaper (i stället för de nya bestämmelserna med viktrelaterade koldioxidutsläppskrav). För bensindrivna personbilar innebär det vanligen 360 kronor i skattebefrielse per år och för dieseldrivna personbilar är

värdet av skattebefrielsen knappt 1 100 kronor per år. Totalt bedöms ca 2 000 personbilar befrias från fordonsskatten till följd av förslaget.

Slutligen kommer dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten som har förts in till Sverige och registrerats i vägtrafikregistret år 2008 eller senare men som har varit registrerade utomlands år 2007 eller tidigare att få höjt miljö tillägg med 250 kronor per år. Totalt bedöms förslaget medföra höjt miljö tillägg för drygt 14 000 dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten.

Ändringarna innebär för vissa fordon att fordonsskatt tas ut med ett annat belopp än tidigare. För vissa fordon blir fordonsskatten högre. Om fordonsskatten för dessa fordon har beslutats för tiden efter ikraftträdandet enligt äldre bestämmelser, ska tillkommande skattebelopp betalas för tiden från och med dagen för ändringen till utgången av skatteåret, eller om fordonsskatt har beslutats för en skatteperiod, till utgången av skatteperioden enligt 5 kap. 13 § vägtrafikskattelagen. Således kommer vissa fordonägare att tilläggssdebiteras fordonsskatt. För vissa fordon blir fordonsskatten lägre. Om fordonsskatten i dessa fall redan har betalats ska överskjutande fordonsskatt återbetalas till den som är skattskyldig vid lagändringens ikraftträdande enligt 5 kap. 13 § vägtrafikskattelagen. Enligt 5 kap. 14 § andra stycket vägtrafikskattelagen behöver inte fordonsskatt enligt beslut som anges i 5 kap. 13 § vägtrafikskattelagen betalas om den understiger 200 kronor. Återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kronor. Bestämmelserna i 5 kap. vägtrafikskattelagen gäller även i fråga om fordonsskatt enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

Effekter för miljön

Förhållandevis få fordon berörs av förslaget och för flertalet berörda fordon är effekten på den årliga fordonsskatten liten. Förslagets effekter på miljön bedöms därför som små.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget bedöms medföra försumbara effekter för Skatteverket. För Transportstyrelsen bedöms vissa kostnader uppkomma eftersom ändringen medför ändringar i myndighetens datasystem och tilläggsdebiteringar samt återbetalningar av fordonsskatt. Enligt en uppskattning från Transportstyrelsen uppgår kostnaderna till ca 1,5 miljoner kronor. De eventuellt tillkommande kostnaderna för Transportstyrelsen och Skatteverket får finansieras inom den befintliga anslagsramen.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8 Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin

8.1 Bakgrund

Dagens EU-rättsliga och svenska regler m.m.

Lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, reglerar skatter på bränslen och el. Skattereglerna är anpassade till energiskattedirektivet⁹. Direktivet innehåller bestämmelser om vad som ska beskattas och hur detta ska ske. Grundregeln i såväl energiskattedirektivet som i LSE är att bränslen och el ska beskattas. Det finns i direktivet en rad möjligheter, och i vissa fall skyldigheter, för medlemsstaterna att medge skattelättnader. Energiskattedirektivet tillåter bl.a. i artikel 5 att medlemsstaterna tillämpar differentierade skattesatser, förutsatt att skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet och att medlemsstaterna iakttar minimiskattenivåerna i direktivet. Vidare följer skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg av artikel 14.1 b i energiskattedirektivet.

Nedsättning av eller befrielse från skatterna kan vara utformade så att åtgärderna definitionsmässigt utgör statsstöd enligt reglerna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget. Kommissionen har under 2008 antagit gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd, förkortat miljöstödsriktlinjerna. Detta regelverk kan aktualiseras t.ex. vid stödåtgärder i form av befrielse från miljörelaterade skatter som koldioxidskatt och energiskatt.

Flygbensin är skattepliktig enligt 1 kap. 2 § LSE. Beloppet på den energiskatt och koldioxidskatt som ska betalas anges i 2 kap. 1 § LSE. För bensin anges olika skattebelopp beroende på vilken miljöklass bränslet uppfyller. Miljöklasserna definieras i drivmedelslagen (2011:319), där det finns två miljöklasser för bensin. Bensin måste minst uppfylla kraven för miljöklass 2 för att få saluföras på den svenska marknaden. Flygbensin omfattas dock inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen och av den anledningen kan varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för miljöklass 1 eller 2. Detta leder till att den beskattas som ”annan bensin” enligt 2 kap. 1 § LSE 2. Skattebeloppet är därmed detsamma oavsett om flygbensinen är blyad eller blyfri.

Om flygbensinen förbrukats i luftfartyg, när luftfartyget inte använts för privat ändamål, medger beskattningsmyndigheten, efter ansökan, återbetalning av skatten (se 9 kap. 3 § 4 LSE). Det är således endast förbrukning av flygbensin för privat ändamål som rent faktiskt träffas av energiskatt och koldioxidskatt.

Miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö

Riksdagen har beslutat om miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö, som innebär att miljön ska vara fri från ämnen och metaller som skapats i eller utvunnits av samhället och som kan hota människors hälsa eller den biologiska

⁹ Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, (EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096).

mångfalden. Målet ska vara uppnått senast 2020. Bakgrunden till målet redovisades i kapitel 4 i propositionen Kemikaliestrategi för giftfri miljö¹⁰. I budgetpropositionen för 2013 bedömde dock regeringen att det inte är möjligt att nå miljö kvalitetsmålet Giftfri Miljö till 2020 med i dag beslutade eller planerade styrmedel. Som en följd av detta har regeringen fastställt preciseringar som bl.a. innebär att användningen av särskilt farliga ämnen så långt som möjligt ska ha upphört 2020.

För att minska användningen av och på sikt fasa ut särskilt farliga ämnen har regeringen även antagit etappmål för att nå en Giftfri Miljö. Kvicksilver, kadmium och bly kan orsaka mycket allvarliga skador på människors hälsa och miljön och räknas därmed till dessa särskilt farliga ämnen.

Inverkan av bly på människor och miljö

Bly är en icke essentiell metall (icke livsnödvändig). Skadligheten hos blyjonen är känd sedan lång tid och väldokumenterad. Blyjonen är reproduktionstoxisk, dvs. påverkar fertiliteten och kan skada fostrets utveckling. Blyföreningar, t.ex. blyacetat, är klassificerade som misstänkt cancerframkallande. Kemiska ämnen som kan frisätta blyjoner till miljön är också klassificerade som mycket giftiga för vattenlevande organismer och kan orsaka skadliga långtidseffekter i vattenmiljön.

Redan vid låg exponering kan bly skada nervsystemet och medföra försämrad intellektuell utveckling och prestationsförmåga. Foster och små barn är speciellt känsliga. Särskilt när hjärnan utvecklas hos foster och små barn är känsligheten stor. Andra effekter är högt blodtryck och ökad förekomst av hjärt- och kärlsjukdomar hos vuxna. Det bly som ingår i bensin är organiska blyföreningar som innebär en större hälsorisk än oorganiskt bly genom att det snabbt går in i blodet via inandningsluften och även små mängder kan påverka hjärna och nervsystem hos människor och djur.

Användning av flygbensin

Flygbensin används i flygplan med kolvmotorer. Det är främst fråga om mindre flygplan inom det lättare, icke kommersiella flyget.

2008 fanns det ca 2 000 registrerade flygplan inom det lättare, icke kommersiella flyget i Sverige (vikt max 2 000 kg, en eller två motorer) som till övervägande del drivs med flygbensin. Under senare år har det blivit populärt med ultralätta flygplan som drivs med flygbensin och har en lägre bränsleförbrukning än traditionella flygplan.

Den i Sverige och övriga världen vanligt förekommande flygbensinen AVGAS 100 LL innehåller upp till 0,56 gram bly per liter bränsle. Blyfri flygbensin tillverkas endast av ett fåtal producenter i Europa.

Den totala förbrukningen av flygbensin i Sverige, för såväl kommersiellt som privat ändamål, uppgick 2012 till omkring tre miljoner liter.

¹⁰ Prop. 2000/01:65, bet. 2000/01:MJU15, rskr. 2000/01:269.

Tidigare regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin

Regeringen gav den 11 juni 2009 Transportstyrelsen i uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa en svensk miljöklass för blyfri flygbensin¹¹. I sin redovisning till regeringen den 15 december 2009 bedömde Transportstyrelsen att en svensk miljöklass för blyfri flygbensin inte borde införas i den svenska lagstiftningen. Anledningen var bl.a. att den eventuella miljönyttan skulle kunna ätas upp av möjligheten att få fler flygtimmar för samma peng samt risken att vissa kommuner/flygplatser endast skulle tillhandahålla blyfritt flygbränsle. Regeringen såg dock ändå flera positiva hälso- och miljöeffekter och uppdrog mot den bakgrunden den 4 mars 2010 åt Transportstyrelsen att ta fram ett förslag till en specifikation för en svensk miljöklass för blyfri flygbensin¹². Uppdraget redovisades genom att Transportstyrelsen den 28 augusti 2010 inkom med förslag på skatteklass för blyfritt flygbränsle baserat på två olika bränslestandarder, med tilläggskrav för andelen tillåtet bly.

8.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Energiskatten för flygbensin som används för privat ändamål och som har en blyhalt om högst 0,005 gram per liter, sänks till 3 kronor och 16 öre per liter.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2014.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Förvaltningsrätten i Falun* anför att differentierade skattesatser är ett enkelt sätt att styra efterfrågan och användningen till miljövänligt bränsle. *Skatteverket* avstyrker förslaget om differentiering av energiskatten på blyfri flygbensin baserad på användningsändamål. Skatteverket anför att den föreslagna differentieringen av energiskatten på blyfri flygbensin baserad på användningsändamål inte är förenligt med bestämmelserna i energiskattedirektivet (2003/96/EG). Skatteverket anför vidare att en differentiering av energiskatten baserad på användningsändamål innebär en ökad administrativ börda för den skattskyldige och kontrollsvårigheter för Skatteverket. Om en differentiering baserad på användningsändamål ändå införs anser Skatteverket att det bör klargöras vem som är skattskyldig i olika situationer när skatt redovisats enligt den lägre skattesatsen trots att den blyfria flygbensinen inte använts för drift av luftfartyg. *Naturvårdsverket*, *Hjelmco Oil (Hjelmco)* och *Kungliga Svenska Aeroklubben (KSAK)* anser att sänkningen av energiskatten för blyfri flygbensin är för liten. Enligt Hjelmco är föreslagen reducering av skattesatsen för låg för att de flygplatser som i dag endast har en anläggning för blyad flygbensin ska få ekonomi i att investera i ytterligare en anläggning för blyfri flygbensin. Hjelmco och KSAK föreslår att regeringen inför beskattning av flygbensin i nivå med vanlig alkylatbensin, gärna i kombination med full skatte-

¹¹ Regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin (M2009/1268/Mk).

¹² Regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin (M2010/1523/Mk).

befrielse i 7 år. Hjelmco anför vidare att det finns risk att vissa delar av Sverige inte kommer att hålla lager av blyfritt flygbränsle före sänkningen av skatten om ett system för återbetalning av för mycket erlagd skatt inte skapas. Anledningen är att flygbensin i huvudsak levereras inklusive skatt till flygplatsernas förråd och att vissa flygplatser endast erhåller bränsle en eller ett par gånger per år. Hjelmco anför också att gränsvärdet för blyfri flygbensin bör höjas från 0,005 gram per liter till 0,013 gram per liter för att vara i linje med det pågående arbetet med att skapa en europeisk standard för blyfri flygalkylatbensin. Hjelmco rekommenderar ett tillfälligt gränsvärde som inte fördyrar distributionen av flygbränsle och som inte försvårar en övergång till en blyfri miljö. *SPBI* har i tidigare utredning avisat förslaget med ny miljöklass för blyfri flygbensin på grund av risken att fel bränsle används för fel flygplan. *Trafikverket* och *SPBI* poängterar att flygbensin med tillsats av bly även i fortsättningen krävs i vissa typer av motorer och understryker att det i flygsammanhang är viktigt att följa flygplansmotortillverkarens rekommendationer när det gäller val av drivmedel.

Skälen för regeringens förslag: Av den flygbensin som används i Sverige är endast ca 10 procent blyfri. Utsläppen av bly från flygbensin uppgick 2011 till 2,1 ton. De totala utsläppen av bly till luft uppgick 2011 till 13,2 ton. Det innebär att flygbensin står för ca 16 procent av Sveriges utsläpp av bly till luft. Ett viktigt skäl till att flygbensinen utgör en så stor utsläppskälla för bly beror på att nästan all bensin till vägtrafiken som säljs i Sverige numera är blyfri.

Utsläppen av bly kan leda till skador på människor och miljö. Det bly som ingår i bensin utgörs av organiska blyföreningar. Dessa innebär en större hälsorisk än oorganiskt bly genom att de snabbt går in i blodet via inandningsluften och även små mängder kan påverka hjärna och nervsystem hos människor och djur. Ny forskning har visat att det inte finns något nedre gränsvärde för när bly inte längre har någon påverkan på barns hälsa. Redan vid mycket låg exponering kan bly påverka barnens neurologiska utveckling med t.ex. inlärningssvårigheter som följd. Den största exponeringen för bly hos invånare inom EU sker via mat och vatten. Bly försvinner långsamt ur kroppen. Halveringstiden från blod är ca 30 dagar. Det innebär att den mängd bly som tillförs via kosten leder till en viss kvarvarande halt bly i blodet och därmed påverkan på barns utveckling. Så länge det finns en fortsatt tillförsel av bly från utsläpp till luft kommer exponeringen via födan att fortsätta.

Regeringen har fastställt preciseringar av bl.a. miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö som innebär att användningen av bly och andra särskilt farliga ämnen så långt som möjligt ska ha upphört 2020. För att minska användningen av bly och därigenom bidra till att uppnå miljö kvalitetsmålet Giftfri Miljö, bör energiskatten sänkas för flygbensin med mycket låga blyhalter, så kallad blyfri flygbensin.

Flygbensin omfattas inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen (2011:319) och det bedöms av den anledningen inte lämpligt att i drivmedelslagen införa den nya miljöklass för flygbensin som Transportstyrelsen föreslagit i redovisningen av regeringsuppdraget om miljöklass för blyfri flygbensin (M2010/1523/Mk). En lägre energiskatt för blyfri flygbensin åstadkoms i stället lämpligen genom ändringar i LSE. Eftersom flygbensin inte omfattas av definitionen av bensin i drivmedelslagen kan

varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för bensin i miljöklass 1 eller 2 och det finns därför inga skäl att under punkten 1 i 2 kap. 1 § LSE inkludera flygbensin (KN-nr 2710 11 31). Både blyad och blyfri flygbensin beskattas därmed som ”annan bensin” under punkten 2 i 2 kap. 1 § LSE. För att möjliggöra en sänkning av energiskatten på blyfri flygbensin bör en ny energiskattesats för sådan flygbensin som används för drift av luftfartyg införas genom en ny punkt 7 i 2 kap. 1 § LSE. Utgångspunkten bör vara en energiskatt i nivå med den som gäller för bensin som uppfyller krav för miljöklass 2, dvs. 3 kronor och 16 öre per liter. Regeringen anser att denna nivå, trots vad *Hjelmco* och *KSAK* anför, är väl avvägd mot bakgrund av att en lägre energiskatt kan leda till ett ökat flygande vilket kan äta upp en del av miljövinsten avseende lägre blyutsläpp.

Eftersom gränsvärdet för bly är 0,005 gram per liter både i bensin i miljöklass 1 och miljöklass 2 enligt specifikationerna i drivmedelslagen, anser regeringen, trots att *Hjelmco* vill höja gränsvärdet till 0,013 gram bly per liter, att det är lämpligt att använda samma gränsvärde för den blyfria flygbensin som föreslås erhålla sänkt energiskatt. Blyad och blyfri flygbensin distribueras i dag vanligen i samma tankbilar. Detta medför att det finns risk för kontaminering av bly även till den blyfria kvaliteten. Ett gränsvärde på 0,005 gram bly per liter ger en marginal för risken för kontaminering av bly vid distributionen.

Regeringen bedömer att det inte finns skäl att införa en lag om återbetalning av erlagd skatt för flygbensin som ligger i lager, ner till den nivå som enligt förslaget kommer att gälla från och med den 1 januari 2014, vilket *Hjelmco* anför. Situationen att lagerskatt betalas enligt nu gällande skattesats trots att en del av lagret kommer att finnas kvar och användas efter ikraftträdande av den lägre energiskattesatsen, påverkar endast användningen av blyfri flygbensin initialt och måste vägas mot den ökade administrationen en sådan återbetalning skulle medföra.

Kvaliteten på bensin i miljöklass 1 respektive 2 regleras genom drivmedelslagen. Syftet med drivmedelslagen är att förebygga att bränslen avsedda för motordrift skadar eller orsakar olägenheter för människors hälsa eller miljön. Energiskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att tillämpa differentierade skattesatser, förutsatt att skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet och att medlemsstaterna iakttar minimiskattenivåerna i direktivet. Regeringen anser därför att differentieringen av energiskatten på flygbensin utifrån bränslets blyegenskaper är förenlig med bestämmelserna i energiskattedirektivet och har vid utformningen av den lagtekniska lösningen beaktat *Skatteverkets* synpunkter. Förslaget bedöms inte vara av sådan beskaffenhet att en anmälan till EU-kommissionen för statsstödsprövning aktualiseras.

Förslaget bedöms inte föranleda behov av anmälan till kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter¹³.

¹³ EUT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 1 § LSE samt 2 kap. 1 § i dess lydelse enligt lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2014. Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE ändrar redan beslutade lagändringar med ikraftträdande den 1 januari 2015.

8.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

I propositionen Beskattning av flygbränsle för privat ändamål¹⁴ beräknades statens ökning av skatteintäkter med anledning av den nya beskattningen av flygbensin för privatändamål uppgå till 15 miljoner kronor per år. Beräkningen baserades utifrån att mängden förbrukad flygbensin 2006 var 2,5 miljoner liter för privat ändamål och antagandet att blyfri flygbensin stod för ca 10 procent av förbrukningen. Med utgångspunkt från statistik från SCB görs bedömningen att mängden flygbensin för privata ändamål uppgår till ca 2 miljoner liter 2014. För 2014 beräknas preliminärt skatteintäkterna minska med ca 1 miljon kronor. Beräkningen baseras på att energiskatten sänks med 0,75 kronor per liter blyfri flygbensin för privat ändamål och att denna flygbensin bedöms stå för 60 procent av förbrukningen 2014. Varaktigt beräknas skatteintäkterna minska med ca 2 miljoner kronor, när all flygbensin för privat ändamål är blyfri.

Effekter för miljön

Utsläppen av bly från flygbensin uppgick 2011 till 2,1 ton. Förslaget om att sänka energiskatten för flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter bedöms leda till en minskad användning av blyhaltig flygbensin och därmed färre människor som exponeras för bly. En total övergång till blyfri flygbensin skulle således minska utsläppen av bly till luft med ca 2 ton. Förslaget bedöms särskilt minska lokal exponering av bly för boende i närheten av flygplatser.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget kan komma att medföra vissa kostnader för Skatteverket för anpassningar av system och blanketter m.m. Skatteverket har beräknat att förslagen om sänkt energiskatt för blyfri flygbensin medför kostnader av engångskaraktär om 250 000 kronor. Skatteverket bedömer vidare att ett införande av en differentiering av energiskatten på blyfri flygbensin utifrån blyhalt medför en ökning av kostnaderna för kontroll om 100 000 kronor per år. Regeringen gör bedömningen att dessa kostnader kan hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

¹⁴ Prop. 2007/08:122, bet. 2007/08:SkU28, rskr 2007/08:164.

Regeringen bedömer, i likhet med *Förvaltningsrätten i Falun*, att förslagen inte medför några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

9 Sammanfattning av offentligfinansiella effekter

I tabell 9.1 sammanfattas och beskrivs de offentligfinansiella effekterna av de skatteförändringar som presenterats tidigare i lagrådsremissen.

Tre olika typer av offentligfinansiella effekter redovisas: bruttoeffekt för 2014, nettoeffekter för 2014–2017 och varaktig effekt. Bruttoeffekten beskriver den statistiskt beräknade förändringen i intäkterna från den skatt som regeländringen avser. Bruttoeffekten beaktar således inte eventuella indirekta effekter som t.ex. regeländringens påverkan på andra skattebaser och på konsumentprisindex. Om konsumentprisindex påverkas av en regeländring så uppkommer en indirekt effekt då utgifter i olika offentliga transfereringssystem påverkas av förändringar i konsumentprisindex.

Vid en bedömning av de kortsiktiga offentligfinansiella effekterna av olika åtgärder är nettoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn mest relevant. I nettoeffekten beaktas vissa indirekta effekter på skatteintäkterna och på de offentliga utgifterna. Nettoeffekten redovisas för åren 2014–2017.

Den varaktiga effekten, som redovisas i den sista kolumnen i tabell 9.1, ger ett mått på den bestående årliga kostnaden/intäkten som en åtgärd medför, dock utan koppling till hur de offentliga finanserna påverkas ett visst år. Beräkningen baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden. Avvikelse mellan den varaktiga effekten och de årliga nettoeffekterna beror bl.a. på fördröjd övervältring av vissa skatter på andra skattebaser.

De offentligfinansiella effekterna har beräknats utifrån 2014 års priser och volymer.

Tabell 9.1 Offentligfinansiella effekter: bruttoeffekt 2014, nettoeffekt 2014–2017 och varaktig effekt

<i>Miljarder kronor</i>	Effekt från	Brut- to- effekt	Offentlig sektor, nettoeffekt				Varaktig effekt
			2014	2015	2016	2017	
Skatt på arbetsinkomster - socialavgifter m.m.							
Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden	1/1 2014	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Skatt på kapitalägande - kapital- och egendoms- skatter							
Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	1/1 2014	0,30	0,30	0,47	0,51	0,60	0,65
Höjt löneuttagskrav	1/1 2014	0,20	0,20	0,28	0,33	0,38	0,47
Höjt lönebaserat utrymme	1/1 2014	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,20
Ändrat uttagskrav till 9,5 IBB	1/1 2014	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40
9 IBB	1/1 2016			-0,50	-0,50	-0,50	
Skatt på konsumtion m.m. - energi- och miljöskatter							
Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin	1/1 2014	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00
Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbe- skattningen	1/1 2014	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	0,00
Skatt på konsumtion m.m. - mervärdesskatt							
Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslo- kaler	1/1 2014	-0,10	-0,10	-0,08	-0,09	-0,09	-0,09
Summa		-0,11	-0,11	0,16	-0,26	-0,12	-0,10

Anm: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)

3 kap.

3 §

I *första stycket* införs en ny punkt 13. Punkten avser upplåtelser till mobiloperatörer av platser för utrustning i master eller liknande konstruktioner, exempelvis s.k. torn. Till sådana upplåtelser hör normalt en upplåtelse av utrymme för placering av teknisk utrustning i teknikbod som finns placerad i direkt anslutning till masten. Även upplåtelse av en sådan plats i anslutning till masten ska omfattas när den upplåts tillsammans med platsen på masten. De upplåtelser som avses i punkten kommer genom ändringen inte att omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § utan medföra en obligatorisk skattskyldighet. Den som hyr ut en plats på en mast till en mobiloperatör behöver därför inte längre bli frivillig skattskyldig enligt 9 kap. 1 §. Ändringen är avsedd att omfatta uthyrning till den som bedriver verksamhet inom branschen för mobil kommunikation. Skatteplikten avser enbart de fall där platsen för utrustningen är på en mast eller liknande konstruktion. Om en plats på en husvägg eller ett tak upplåts till en mobiloperatör som ska placera utrustning där kommer upplåtelsen inte omfattas av bestämmelsen. Skatteplikten avser inte heller upplåtelsen av platsen för att ställa upp mobilmasten.

I *andra stycket* av paragrafen görs en ändring som avser uthyrning av stadigvarande bostad. I den nuvarande lydelsen föreligger inte skatteplikt vid uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller en ett samordningsförbund om uthyrningen avser stadigvarande bostad. En sådan uthyrning kan därför inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten (se 9 kap. 1 § första stycket ML). Vid uthyrning till andra finns det i den nuvarande lydelsen inget samband mellan möjligheten att bli frivilligt skattskyldig och tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML (se RÅ 2010 ref. 43). Genom ändringen ska det inte vara möjligt att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning som avser stadigvarande bostad oavsett vem uthyrningen görs till. En frivillig skattskyldighet ska därmed inte kunna gälla om den som hyr ut saknar avdragsrätt enligt 8 kap. 9 § första stycket 1. Ändringen görs för att det inte ska uppkomma en situation där mervärdesskatt ska tas ut på hyran trots att uthyraren till följd av avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte kan göra avdrag för den ingående skatten som har direkt och omedelbart samband med uthyrningen. I paragrafens andra stycke görs dessutom språkliga förändringar.

9 kap.

1 §

I *första stycket* anges att skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 endast gäller för en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp som anger utgå-

ende skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Det är på samma sätt som tidigare är det enbart de uppräknade subjekten som kan bli frivilligt skattskyldiga. Den frivilliga skattskyldigheten gäller om en sådan uthyrare eller upplåtare har angivit utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. En faktura behöver inte vara i pappersform utan kan också vara i elektronisk form och ska uppfylla villkoren i 11 kap. (se 1 kap. 17 § ML). Om en fastighetsägare ställer ut en faktura med mervärdesskatt för uthyrning av en lokal kommer lokalen således att i fortsättningen omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om någon faktura enligt 1 kap. 17 § inte ställs ut kommer en uthyrning inte att omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Ändringarna medför att kravet på ansökan och beslut för frivillig skattskyldighet tas bort från bestämmelsen. Ändringarna påverkar inte en uthyrarens skyldighet att enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) anmäla sig för registrering till mervärdesskatt.

Paragrafens *andra stycke* ändras så att en mervärdesskattegrupp blir frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i gruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Det hör samma med att den person i gruppen som omsätter varor och tjänster utanför gruppen ska anses som beskattningsbar person vid tillämpningen av bestämmelserna om fakturering i 11 kap. (se 11 kap. 5 §). Ett tillägg görs också för att den frivilliga skattskyldigheten ska gälla även om fakturan har utfärdats i uthyrarens eller upplåtarens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

I *tredje stycket* görs en ändring när det gäller intyg om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 6 §. Här byts ordet ”visar” ut mot ”har”. Upplåtaren ska således inneha ett sådant intyg för att kunna bli frivilligt skattskyldig för upplåtelsen. Ändringen är en följd av att kravet på ansökan och beslut av Skatteverket tas bort i paragrafen.

I ett nytt *fjärde stycke* föreskrivs att en sådan faktura som avses i första stycket inte kan utfärdas senare än sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Syftet är att begränsa möjligheten att i efterhand välja att bli frivilligt skattskyldig. En viss tid efter det att tjänsten har tillhandahållits ges dock för att utfärda fakturan med utgående skatt. Vidare föreskrivs en möjlighet att korrigera en faktura med utgående skatt som ställts ut av misstag. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket 2 om hela skattebeloppet sätts ned i en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan med mervärdesskatt utfärdades. Eftersom uthyraren eller upplåtaren i ett sådant fall inte ska anses ha blivit frivilligt skattskyldig har rätt till avdrag inte heller uppkommit (jfr 9 kap. 8 § första stycket och 8 kap. 3 §).

I paragrafen görs också språkliga ändringar.

3 §

I paragrafen ändras *första och andra stycket* som en följd av att kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §.

I paragrafen görs dessutom språkliga ändringar.

4 §

Paragrafens *första stycke* ändras till följd av att kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §. Skattskyldighetens inträde kan därför inte längre knytas till ansökningstidpunkten. I det nya första stycket anges i stället att skattskyldigheten enligt 1 § inträder den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. På samma sätt som tidigare kan skattskyldigheten enligt 1 § inte inträda tidigare än den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

6 §

Ändringarna i *andra stycket* i paragrafen är språkliga.

I paragrafens *tredje stycke* framgår att Skatteverket ska besluta om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid en överlåtelse efter en gemensam ansökan från den tidigare och den nye ägaren. Ett tillägg görs dock för att detta enbart ska gälla om överlåtelsen sker under ett s.k. uppförandeskede. Om någon ansökan inte görs övergår den frivilliga skattskyldigheten enligt 5 §.

Ett nytt *fjärde stycke* införs i paragrafen. Om en fastighet överläts upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet i andra fall än de som avses i tredje stycket, under förutsättning att den tidigare och den nya ägaren före tillträdesdagen ingått ett skriftligt avtal om att skattskyldigheten inte ska övergå. Det behövs således inte någon gemensam ansökan från parterna och beslut från Skatteverket för att skattskyldigheten ska upphöra i dessa fall.

7 §

Paragrafen behandlar anmälningsskyldigheten när en fastighet överläts och när skattskyldigheten upphör. I paragrafen införs *ett nytt tredje stycke*. I det nya tredje stycket framgår att det som sägs i första och andra stycket om anmälan till Skatteverket endast gäller om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 §, och överlåtelsen sker, eller det förhållande som avses i andra stycket inträffar, innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjats.

Ändringen medför att skyldigheten att anmäla en överlåtelse finns kvar under den tid en byggnad uppförs om fastighetsägaren efter beslut från Skatteverket har blivit skattskyldig enligt 9 kap. 2 §. Under den tid en byggnad uppförs finns det också en skyldighet att anmäla till Skatteverket om skattskyldigheten upphör på grund av ett sådant förhållande som avses i 6 § första stycket, t.ex. om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning.

Enligt den nya lydelsen finns det inte längre en skyldighet att lämna anmälan till Skatteverket vid överlåtelse av fastighet i andra fall än vid s.k. uppförandeskede. Ändringen medför också att det inte längre finns en skyldighet att anmäla till Skatteverket när den frivilliga skattskyldigheten upphör i andra fall än under s.k. uppförandeskeden.

I paragrafen görs även språkliga ändringar.

8 §

Paragrafens *andra* och *tredje stycke* ändras. Ändringarna är en följd av kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §.

Bestämmelsen ändras också för att retroaktivt avdrag ska kunna användas även i de fall beslut om frivillig skattskyldighet har fattats enligt 9 kap. 2 § ML, dvs. vid frivillig skattskyldighet när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad (jfr 9 kap. 2 § och 3 kap. 3 § tredje stycket 3). Den nuvarande lydelsen av bestämmelsen gör att retroaktivt avdrag inte kan tillämpas om beslut fattats enligt 9 kap. 2 § under s.k. uppförandeskede (se RÅ 2008 not. 176). Den som fått beslut om skattskyldighet under uppförandeskede kan därför inte göra ett retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser tid innan den frivilliga skattskyldigheten inträder. Det föranleder ändringar i andra och tredje stycket. I andra och tredje styckena görs dessutom språkliga ändringar.

12 §

Paragrafens *andra stycke* ändras så att det även sker en hänvisning till det nya fjärde stycket i 6 § (se vidare författningskommentaren till 6 §).

I paragrafen görs även språkliga ändringar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *punkten 2* anges att äldre bestämmelser fortfarande gäller för uthyrning eller upplåtelse som avser tid före ikraftträdandet. För att frivillig skattskyldighet ska inträda vid en tidpunkt före ikraftträdandet behövs således ett beslut från Skatteverket om ansökan inkommit före ikraftträdandet.

I *punkten 3* anges att frivillig skattskyldighet som gäller vid ikraftträdandet enligt den äldre lydelsen av 9 kap. 1 § ska fortsätta gälla enligt de nya bestämmelserna. Den som är frivilligt skattskyldig efter beslut av Skatteverket blir därmed skattskyldig även efter ikraftträdandet utan att det behövs någon ytterligare åtgärd.

I *punkten 4* regleras att 9 kap. 8 § i den nya lydelsen tillämpas efter beslut enligt 9 kap. 2 § om skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjas efter ikraftträdandet. Om ett uppförandeskede avser perioder före ikraftträdandet bör därmed ett retroaktivt avdrag enligt den nya lydelsen kunna medges om skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjas efter ikraftträdandet.

Av *punkten 5* framgår att om en faktura som anger utgående skatt har ställts ut före ikraftträdandet och avser en uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod efter ikraftträdandet tillämpas 9 kap. 1 § i sin äldre lydelse. Det gäller under förutsättning att frivillig skattskyldighet inte har inträtt före ikraftträdandet för upplåtelsen av den aktuella fastighetsdelen. Om en upplåtelse inte omfattas av frivillig skattskyldighet före ikraftträdandet blir en fastighetsägare inte skattskyldig om denne före ikraftträdandet ställer ut en faktura med mervärdesskatt i förskott för en upplåtelse som avser tid efter ikraftträdandet. För att den uthyrningen ska omfattas av frivillig skattskyldighet behövs därför en ansökan och ett beslut av Skatteverket i enlighet med 9 kap. 1 § i den äldre lydelsen.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

2 kap.

1 §

Flygbensin omfattas inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen (2011:319). Av den anledningen kan varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för bensin i miljöklass 1 eller bensin i miljöklass 2. Hänvisningen till flygbensin (KN-nr 2710 11 31) bör därför tas bort från *punkten 1* i 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Ändringen av *punkten 2* medför att blyad och blyfri flygbensin faller in under ”annan bensin”, förutsatt att blyfri flygbensin inte faller in under den nya *punkten 7*. Genom den nya *punkten 7* får flygbensin som innehåller högst 0,005 gram bly per liter en lägre energiskatt. Flygbensin med en högre blyhalt än 0,005 gram per liter faller in under *punkten 2*.

Regeringen ska, enligt vad som följer av 2 kap. 1 b § LSE, före november månads utgång 2013, fastställa de skattebelopp som ska tas ut för kalenderåret 2014 efter en indexomräkning av de skattebelopp som anges i 2 kap. 1 § LSE. Den nya *punkten 7* träder i kraft den 1 januari 2014. Detta är alltså efter att regeringen under november 2013 fastställt de nya, indexomräknade beloppen för skattesatserna i 2 kap. 1 § LSE i dess lydelse detta lagrum hade vid tiden för regeringens fastställande. Följaktligen kommer skattebeloppen i *punkten 7* inte att omfattas av indexomräkningen som sker för 2014. För flygbensin enligt *punkten 7* gäller alltså för 2014 de skattebelopp som anges i 2 kap. 1 § i dess lydelse enligt lagförslag 2.2. För övriga bränslen enligt *punkterna 1 – 6* gäller för 2014 dock de skattebelopp som regeringen kommer att ange i den indexeringsförfordning som utfärdas innan november månads utgång 2013. För 2015 gäller för samtliga bränslen enligt 2 kap. 1 § de skattebelopp som anges i lagrummet i dess lydelse enligt lagförslag 2.6. För kalenderåret 2016 och framåt sker indexomräkning enligt 2 kap. 1 b § LSE.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i LSE träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas från detta datum. Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE förändrar redan beslutade lagändringar med ikraftträdande den 1 januari 2015.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

7 kap.

16 §

Ändringen i paragrafens *sjätte strecksats* innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar personalstiftelser med ändamålet att lämna understöd vid utbildning. Innebörden av ändamålet framgår nedan.

Ändringarna i paragrafens *sjunde strecksats* innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar stiftelser med vissa andra ändamål än de som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten.

För det första gäller det ändamålet att ”lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa”. Genom att uttrycket ”till friställda arbetstagare” ersätts med ”till arbetstagare som blivit arbetslösa”, utvidgas bestämmelsen så att den – förutom ändamålet att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar ändamålen att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar upphört.

För det andra gäller det ändamålet att ”främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa”. Genom att uttrycket ”till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet” ersätts med ”till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa”, utvidgas bestämmelsen så att den – förutom ändamålet att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar ändamålen att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda eller på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört.

Slutligen gäller det ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning”.

Ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning” i paragrafens sjätte och sjunde strecksatser avser t.ex. ekonomiskt stöd till arbetstagare vid deltagande i utbildning och bidrag till arbetstagare för bestridande av kostnader för deltagande i utbildning. Med utbildning avses t.ex. grundläggande utbildningar i syfte att ändra nuvarande yrkesinriktning eller påbyggnadsutbildningar i syfte att få möjlighet till befordran och ökat ansvar. Det gäller bl.a. utbildning som berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller uppdragsutbildning enligt förordningen (2002:760) om uppdragsutbildning vid universitet och högskolor.

11 kap.

17 §

Ändringarna i paragrafens *första stycke* och det nya *andra stycket* innebär att bestämmelsen förtydligas så att det klart framgår att skattefriheten omfattar en utbildning eller annan åtgärd som sätts in inom fem år före en eventuell uppsägning, att den som blivit arbetslös omfattas av bestämmelsen och att bestämmelsen blir tillämplig också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos samme arbetsgivare.

Ändringarna innebär vidare att väsentlighetskravet slopas. Det innebär att en mindre restriktiv bedömning av det skattefria området ska göras och att fler utbildningar och andra åtgärder än i dag kan omfattas av skattefriheten.

Tredje stycket har justerats med anledning av det nya andra stycket och innebär ingen ändring i sak.

57 kap.

16 §

I paragrafen har *första stycket* ändrats och slagits samman med det tidigare andra stycket. Det lönebaserade utrymmet ska beräknas till 50 procent av hela löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Ändringen innebär att en större andel av löneunderlaget ska ingå i det lönebaserade utrymmet. Förslaget behandlas i avsnitt 5.7.

Det tidigare tredje stycket blir ett nytt *andra stycke*.

Det införs ett nytt *tredje stycke*. Av det nya stycket framgår att det lönebaserade utrymmet per år inte får överstiga 50 gånger den kontanta ersättningen från företaget och dess dotterföretag som andelsägaren eller någon närstående erhållit. Eftersom taket för det lönebaserade utrymmet kan beräknas på den ersättning som en närstående erhållit omfattas även delägare som inte mottagit någon egen ersättning av bestämmelsen, så länge någon av dennes närstående har fått ersättning. Taket kan alltså beräknas på antingen andelsägarens eller någon närståendes ersättning, utan att det regleras vilken närstående som avses i de fall där flera närstående har fått ersättning. Det innebär att alla närstående har möjlighet att beräkna taket på den ersättning som den närstående som tagit ut högst ersättning har erhållit. Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.

19 §

I paragrafen redogörs för villkoren för när ett lönebaserat utrymme ska beräknas. I *första stycket första punkten* införs en ny bestämmelse som innebär att det bara är andelsägare som äger minst fyra procent av kapitalet i företaget som får beräkna ett lönebaserat utrymme. Förslaget behandlas i avsnitt 5.3. Av *första stycket andra punkten* framgår att andelsägaren eller någon närstående även måste ha fått kontant ersättning från företaget eller dess dotterföretag för att ett lönebaserat utrymme ska få beräknas. Löneuttagskravet kan även uppfyllas av en närstående som inte är andelsdelägare. Av *första strecksatsen* framgår det att den kontanta ersättningen som lägst måste uppgå till nio inkomstbasbelopp. Om andelsägarens del av löneunderlaget, som beräknas enligt 17 och 18 §§, överstiger 100 inkomstbasbelopp ska den kontanta ersättningen dock ökas med ett tillägg. Detta tillägg motsvarar tio procent av andelsägarens del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, till den del andelsägarens del av löneunderlaget överstiger 100 inkomstbasbelopp. Löneuttagskravet ska uppgå till maximalt 40 inkomstbasbelopp per år. Detta framgår av *andra strecksatsen*. Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.

Om flera närstående i en närståendekrets äger andelar i företaget ska, enligt *andra stycket*, storleken på det tillägg som anges i första stycket andra punkten beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats

på samtliga andelar i företaget som ägs av personer i närståendekretsen. Om flera andelsägare är närstående ska således tillägget beräknas utifrån samtliga närståendes andelar av löneunderlaget i stället för andelsägarens egen andel. Tillägget ska dock bara beräknas för andelar som tillhör närstående som uppfyller kravet på ägarandel enligt första stycket första punkten. Detta innebär att andelar som tillhör närstående vars ägarandel understiger fyra procent inte kommer att ingå i underlaget för beräkning av tillägget. Som framgår av första stycket är det dock enbart den del av ett löneunderlag som överstiger 100 inkomstbasbelopp som ska påverka löneuttagskravet. Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.

19 a §

Av paragrafen, som är ny, framgår det av *första meningen* att vid tillämpning av 16–19 §§ ska med begreppet dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, äger andelar som överstiger 50 procent av kapitalet. När det gäller indirekt ägande krävs således att det företag som det indirekta ägandet sker genom också uppfyller kraven för att vara ett dotterföretag enligt denna paragraf. Detta innebär bl.a. att vid tillämpningen av reglerna om lönebaserat utrymme så kan löneunderlaget i ett företag endast utnyttjas av delägare i företag som ingår i en och samma koncern. Av paragrafens *andra mening* framgår att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer bara kan vara dotterföretag om samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av ett moderföretag. Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *punkten 1* framgår att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

Av *punkten 2* framgår att vid tillämpningen av 57 kap. 19 § första stycket 2 första strecksatsen ska för beskattningsåren 2014 och 2015 i stället för nio inkomstbasbelopp gälla nio och ett halvt inkomstbasbelopp. Den nya nivån om nio inkomstbasbelopp kommer således att börja tillämpas först på beskattningsår 2016.

10.4 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

1 kap.

6 a §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget i avsnitt 7 om att införa en definition om vad som avses med begreppet skattepliktig för första gången.

Enligt *första stycket* avses med skattepliktig för första gången den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 §, eller om lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt är tillämplig, enligt 3 § denna lag. Av 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen och 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt följer att fordon som huvudregel är skattepliktiga om de är eller bör vara registrerade i

vägtrafikregistret och inte är avställda eller endast tillfälligt registrerade. Regeln innebär ingen materiell ändring, utan är endast ett förtydligande.

Andra stycket tillämpas på fordon som registrerats för första gången i ett annat land än Sverige. Bestämmelsen innebär att med skattepliktig för första gången avses i så fall den tidpunkt då fordonet har registrerats i ett fordonsregister i ett annat land för första gången enligt uppgift i vägtrafikregistret. Om ett fordon har varit registrerat i flera länder före det registreras i det svenska vägtrafikregistret, avses således den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett utländskt fordonsregister.

Av *tredje stycket* följer att om det vid tillämpningen av andra stycket inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet har registrerats för första gången i ett annat land, avses med skattepliktig för första gången den 1 januari det aktuella fordonsåret enligt 1 kap. 5 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Se avsnitt 7.5.

10.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt

2 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 7 om att införa en definition om vad som avses med begreppet skattepliktig för första gången.

Första stycket ändras så att en hänvisning till 6 a § vägtrafikskattelagen (2006:227) läggs till. Ändringen innebär att den nya paragraf som definierar vad som avses med skattepliktig för första gången i vägtrafikskattelagen även ska tillämpas vid beskattningen av fordon som omfattas av den viktbaserade fordonsskatten.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Se avsnitt 7.5.

10.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

2 kap.

1 §

Se kommentaren till detta lagrum under förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
dels 13 kap. 28 b § ska upphöra att gälla,
dels att 3 kap. 3 §, 9 kap. 1, 3–8 och 12 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 §²

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spår-
anläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafik-
operatörer.

13. upplåtelse till mobiloperatör
av plats för utrustning på mast
eller liknande konstruktion och
tillhörande utrymme för teknisk
utrustning som utgör ett led i upp-
låtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte
heller när en fastighetsägare, ett
konkursbo eller en sådan mervär-
dessskattegrupp som avses i
6 a kap. för stadigvarande använd-
ning i en verksamhet som medför
skattskyldighet eller som medför

Undantaget enligt 2 § gäller inte
heller när en fastighetsägare, ett
konkursbo eller en sådan mervär-
dessskattegrupp som avses i
6 a kap. för stadigvarande använd-
ning i en verksamhet som medför
skattskyldighet eller som medför

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2012:386.

rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *sådan skyldighet eller rätt*. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § *eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. *Skatteplikt föreligger dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §*. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om *Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast *den som är frivilligt skattskyldig för uthyrningen eller upplåtelsen. Frivillig skattskyldighet gäller endast för en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp som har angivit utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Vad som sägs i första stycket andra meningen gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren innehar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

³ Lydelse enligt prop. 2012/13:124

En sådan faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller endast om kreditnotan utfärdas inom tre månader från den tidpunkt då fakturan utfärdades.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

3 §

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse enligt 1 §, eller är skattskyldig till följd av beslut enligt 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas av skattskyldighet enligt 1 eller 2 §.

4 §⁴

Skattskyldighet enligt 1 § inträder den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

⁴ Senaste lydelse 2003:659.

5 §

En fastighetsägare som överlåter en fastighet *skall*, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag

En fastighetsägare som överlåter en fastighet *ska*, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

Om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren från och med tillträdesdagen. Den nya ägaren inträder då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

6 §⁵

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

2. när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *skall* upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Skatteverket *skall*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *skall* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *ska* upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Skatteverket *ska*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *ska* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. *Vad som nu sagts gäller endast om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats.*

Om en fastighet överlåts i andra fall än som avses i tredje stycket

⁵ Senaste lydelse 2003:659.

7 §⁶

En överlåtelse av fastighet *skall* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren.

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör.

En överlåtelse av fastighet *ska* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren.

Vad som sägs i första och andra stycket gäller endast om

1. frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 §, och

2. överlåtelsen sker, eller det förhållande som avses i andra stycket inträffar, innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjats.

8 §⁷

En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom* inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *som gäller enligt 1 § har inträtt, eller efter beslut enligt 2 § om en skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats*, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

⁶ Senaste lydelse 2003:659.

⁷ Senast lydelse 2007:1376.

– att den tidigare ägaren inte *medgetts frivillig skattskyldighet*, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning *som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet*.

– att den tidigare ägaren inte *varit frivillig skattskyldig*, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning *som omfattas av frivillig skattskyldighet. Avdrag får inte göras för ingående skatt för vilken avdrag gjorts efter beslut enligt 2 §.*

12 §

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet *enligt 5 § andra stycket*.

Om skattskyldighet upphör *till följd av beslut* enligt 6 § tredje stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet.

Om skattskyldighet upphör enligt 6 § tredje *eller fjärde* stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

2 kap.

1 §¹

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m ³	3 093 kr per m ³	3 910 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m ³	3 093 kr per m ³	4 855 kr per m ³

¹ Senaste lydelse SFS 2012:680.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	miljöklass 2	2 031 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 124 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 265 kr per m ³
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m ³	2 316 kr per 1 000 m ³	3 219 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1 – motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter

Bilaga 1

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m ³	3 093 kr per m ³	3 910 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m ³	3 093 kr per m ³	4 855 kr per m ³
	miljöklass 2	2 031 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 124 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m ³	3 093 kr per m ³	5 265 kr per m ³
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³	1 853 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m ³	2 316 kr per 1 000 m ³	3 219 kr per 1 000 m ³
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg
7. 2710 11 31	<i>Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter som används för drift av luftfartyg</i>	<i>3 kronor 16 öre per liter</i>	<i>2 kronor 50 öre per liter</i>	<i>5 kronor 66 öre per liter</i>

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett be- Bilaga 1
lopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för
bränslets olika användningssätt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014. Äldre bestämmelser gäller
fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 7 kap. 16 §, 11 kap. 17 §, 33 kap. 3 § samt 57 kap. 16 och 19 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 57 kap. 17 a § av följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

16 §²

Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- akademier,
- allmänna undervisningsverk,
- studentkårer vid statliga universitet och högskolor som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer vid Uppsala universitet eller Lunds universitet som avses i 4 kap. 15 § högskolelagen samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt högskolelagen eller föreskrift som meddelats med stöd av högskolelagen ansvarar för,
- regionala utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådana utvecklingsbolag,
- arbetslöshetskassor,
- personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall,
- stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till *friställda* arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit *uppsagda* eller löper risk att bli *uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet* eller med ändamål att lämna permitteringslönersättning,

- personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom, olycksfall *eller utbildning*,
- stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare *som blivit arbetslösa* eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli *arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning* eller att lämna permitteringslönersättning, och

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2009:768.

och

– bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning.

Bilaga 1

11 kap.

17 §

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av *väsentlig* betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *riskerar* att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *blivit eller löper risk* att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Vad som sägs i första stycket gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska erhålla annat arbete hos arbetsgivaren.

Första *stycket* gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första *stycket* inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Första och andra *styckena* gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första och andra *styckena* inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

33 kap.

3 §³

Ett *positivt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med *fem och en halv procentenhet*.

Ett *positivt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med *5,9 procentenheter*.

Ett *negativt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid samma tidpunkt ökad med en procentenhet.

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

Hur kapitalunderlaget beräknas framgår av 8–20 §§.

³ Senaste lydelse 2011:1272.

57 kap.

16 §⁴

Det lönebaserade utrymmet är
– 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och
– 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

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

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

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

17 a §

Vid beräkningen av löneunderlaget ska med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretagets andel, direkt eller indirekt, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska dock med dotterföretag avses ett företag i vilket samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

19§⁵

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fem procent av kapitalet i företaget, och
2. andelsägaren eller någon när-

⁴ Senaste lydelse 2011:1271.

⁵ Senaste lydelse 2008:1343.

sammanlagt inte understiger det lägsta av

– *sex* inkomstbasbelopp med tillägg för *fem* procent av *den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag*, och

– *tio* inkomstbasbelopp.

stående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– *nio* inkomstbasbelopp med tillägg för *tio* procent av *andelsägarens del av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, till den del andelsägarens del av löneunderlaget överstiger 100 inkomstbasbelopp*, och

– *90* inkomstbasbelopp.

Om andelsägaren ingår i en sådan närståendekrets som avses i 56 kap. 5 §, ska tillägget enligt första stycket 2 beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närståendekretsen som äger flest andelar i företaget.

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

3. Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2016.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

2. Den nya lydelsen av 33 kap. 3 § ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2014.

3. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 19 § första stycket 2 första strecksatsen ska för beskattningsår 2014 och 2015 i stället för nio inkomstbasbelopp gälla nio och ett halvt inkomstbasbelopp.

⁶ Senaste lydelse 2011:1271.

Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

Härigenom föreskrivs att det i vägtrafikskattelagen (2006:227) ska införas en ny paragraf, 1 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

6 a §

Med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 §.

Om ett fordon har registrerats i ett annat land än Sverige före den tidpunkt som avses i första stycket, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land enligt uppgift i vägtrafikregistret.

Om det vid tillämpningen av andra stycket inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den 1 januari det år som utgör fordonsåret enligt 1 kap. 5 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. I fråga om 2 kap. 11 a § gäller fortfarande äldre bestämmelser för fordon som före ikraftträdandet befriades från fordonsskatt.

3. I övrigt gäller fortfarande äldre bestämmelser för vägtrafikskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

Förslag till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt

Bilaga 1

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt att 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 7 och 8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 6 a–8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

Med skattevikt avses tjänstevikten för personbilar klass I samt totalvikten för personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för vägtrafikskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

Förslag till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2012:681

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	6 kr 67 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m ³	3 218 kr per m ³	4 068 kr per m ³
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, till-			

	hörig miljöklass 1	1 833 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 051 kr per m ³
	miljöklass 2	2 113 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 331 kr per m ³
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 477 kr per m ³
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för		
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för		
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³
	b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	3 348 kr per 1 000 m ³
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg
				3 446 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1.	2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för		
	a) miljöklass 1 – motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2.	2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter
				6 kr 67 öre per liter

Bilaga 1

3.	2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
		a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m ³	3 218 kr per m ³	4 068 kr per m ³
		b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 833 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 051 kr per m ³
		miljöklass 2	2 113 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 331 kr per m ³
		miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m ³	3 218 kr per m ³	5 477 kr per m ³
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
		a) drift av motor-drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
		b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
		a) drift av motor-drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³
		b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m ³	2 409 kr per 1 000 m ³	3 348 kr per 1 000 m ³
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg	3 446 kr per 1 000 kg
7.	2710 11 31	<i>Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter som används för drift av luftfartyg</i>	<i>3 kr 28 öre per liter</i>	<i>2 kr 60 öre per liter</i>	<i>5 kr 88 öre per liter</i>

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av Kamrarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Falun, Domstolsverket, Konsumentverket, Kommerskollegium, Pensionsmyndigheten, Arbetsgivarverket, Länsstyrelsen i Stockholms län, Statskontoret, Tullverket, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Kammarkollegiet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Naturvårdsverket, Trafikverket, Transportstyrelsen, Konkurrensverket, Bolagsverket, Statens Energimyndighet, Tillväxtverket, Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, Arbetslöshetskassornas samorganisation (SO), Bil Sweden, Energigas Sverige, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Gröna Bilister, Hjelmcö Oil, Kungliga Svenska Aeroklubben (KSAK), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Motorbranschens Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Riksidrottsförbundet, SABO, Stockholms Handelskammare, Svensk Energi, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Svenska Bioenergiföreningen, Svenska Kyrkan, Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Visita.

Därutöver har yttrande inkommit från Adrian & Partners AB, Advokatfirman Vinge KB, Almega, Awa Holding AB, Bahnhof, Clear Blue Water AB, Eddy Strykowski, EON Sverige AB, Grant Thornton, Luci Holding, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, Netlight, Praktiker-tjänst, Sven-Olof Lodin och Volkswagen Group Sverige AB.

Följande remissinstanser har inte inkommit med yttrande eller har avstått från att yttra sig: Riksrevisionen, Justitiekanslern, Konjunkturinstitutet, Handelshögskolan i Stockholm, Högskolan i Jönköping, Institutionen för Industriell ekonomi och organisation vid Kungliga tekniska högskolan, Arbetsgivarföreningen KFO, Tillväxtanalys – myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, Civilsamhällets Organisationer i Samverkan (Civos), Folkets Hus och Parker, Frivilliga Flygkåren, FöretagarFörbundet, Gröna Bilister, Näringsmedicinska Terapeutförbundet, Privattjänstemannakartellen (PTK), Riksförbundet Mobil Fritid RMF, Self Storage Association Sweden, Skattebetalarnas förening, Stiftelsen Entreprenörskapsforum, Stiftelsen Institutet för näringslivsforskning, Svensk Försäkring, Svenska FlygBranschen, Svenska Flygsportförbundet (FSF), Svenska Naturskyddsföreningen, Våra Gårdar och Världsnaturfonden (WWF).