

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Förbättrade skatteregler för företagande m.m.

September 2008

Sammanfattning

I promemorian föreslås en sänkning av det sammanlagda uttaget av socialavgifter, inklusive allmän löneavgift, med en procentenhet. Dessutom föreslås en justering av socialavgifternas sammansättning.

Vidare föreslås i promemorian en sänkning av bolagsskatten från 28 procent till 26,3 procent. Motsvarande sänkning föreslås för expansionsfondsskatten. Enligt förslaget ska även befintliga avsättningar till expansionsfond behandlas enligt de nya reglerna. Det innebär att skillnaden mellan den nuvarande högre skattesatsen och den lägre skattesatsen återförs till företagen som en engångsförstärkning.

Dessutom föreslås att de s.k. 3:12-reglerna förbättras på så sätt att nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två till två och ett halvt inkomstbasbelopp samt att det maximala löneuttagskravet i löneunderlagsregeln sänks från femton till tio inkomstbasbelopp.

I promemorian föreslås även ett slopande av verksamhetsvillkoret för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad.

På mervärdesskatteområdet föreslås att lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster som utförs av en fastighetsägare i egen regi på en egen fastighet ska höjas från 150 000 kronor till 300 000 kronor.

Slutligen föreslås att beloppsgränsen för när kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får dras av höjs från 8 000 kronor till 9 000 kronor.

Samtliga lagändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lagtext	4
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
1.2	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	11
1.3	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	13
2	Socialavgifter	14
2.1	Bakgrund	14
2.2	Sänkta socialavgifter	14
3	Bolagsskatt	16
3.1	Gällande rätt	16
3.2	Bolagsskatten i ett internationellt perspektiv	16
3.3	Sänkt bolagsskatt	19
4	Expansionsfondsskatt	22
4.1	Gällande rätt	22
4.2	Sänkt expansionsfondsskatt	23
5	Förbättringar av 3:12-reglerna	26
5.1	Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln	26
5.2	Sänkt löneuttagskrav i löneunderlagsregeln	26
6	Slopat verksamhetskrav vid andelsbyten av kvalificerade andelar	28
7	Mervärdesskatt – uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster	29
8	Höjd beloppsgräns för avdrag för resor	30
9	Offentligfinansiella effekter m.m.	31
10	Författningskommentarer	33
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	33
10.2	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	36
10.3	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	37

1 Förslag till lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 48 a kap. 6 a och 12 §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 48 a kap. 6 a § ska utgå,
dels att 12 kap. 2 §, 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§,
48 a kap. 13 §, 50 kap. 5 §, 57 kap. 11 och 19 §§ samt 65 kap. 8 och
14 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

2 §²

Utgifter som avses i följande paragrafer ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

- vid tjänsteresor enligt 5–17 §§,
- vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18–22 och 31 §§,
- för hemresor enligt 24 och 31 §§,
- för egenavgifter enligt 36 §, och
- i hobbyverksamhet enligt 37 §.

Första stycket gäller också i fråga om utgifter för resor i tjänsten som företas med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 8 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 9 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

33 kap.

8 §

Med *kapitalunderlaget för räntefördelning* för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

ökad med

¹ Senaste lydelse av 48 a kap. 6 a § 2007:1419.

Senaste lydelse av 48 a kap 12 § 2007:1419.

² Senaste lydelse 2007:1419.

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående separat fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

– 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– 73,7 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

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

16 §³

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 73,7 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, ska posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten eller driften av den räknas till olika näringsverksamheten och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, ska posten minskas i motsvarande mån.

34 kap.

6 §

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

³ Senaste lydelse 2007:1419.

8 §⁴

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 135,69 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 138,89 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 135,69 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 135,69 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §⁵

Om realtillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond, om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

⁵ Senaste lydelse 2004:1149.

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 72 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och	1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och
---	---

2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reelltillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av reelltillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Om expansionsfonden helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

20 §⁶

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– begär att expansionsfonden inte ska återföras, och

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.	– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 procent av expansionsfonden.
--	--

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

48 a kap.

13 §⁷

I kapitalvinst som avses i 11 eller 12 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. *Om en kapitalvinst tagits upp enligt 12 § på grund av att verksamhetsvillkoret inte längre är*

I kapitalvinst som avses i 11 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

*uppfyllt, ska som anskaffnings-
utgift för den mottagna andelen
även räknas med ett belopp som
motsvarar den kapitalvinst som
tagits upp.*

50 kap.

5 §⁸

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

- den skattskyldiges tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

- 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

- 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minska* med

- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
- belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,

- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,

- 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

- 72 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

- 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

- 73,7 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

- 26,3 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

- 73,7 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

57 kap.

11 §⁹

Årets gränsbelopp är

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

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

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

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Bestämmelserna i 16–19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång.

19 §¹⁰

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

– femton inkomstbasbelopp. – tio inkomstbasbelopp.

65 kap.

8 §¹¹

Expansionsfondsskatten är 28 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 28 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

14 §

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 procent

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten

⁹ Senaste lydelse 2007:1419.

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1419.

¹¹ Senaste lydelse 2007:1419.

av den beskattningsbara inkomst- 26,3 procent av den
en. beskattningsbara inkomsten.

För investeringsfonder är skatten i stället 30 procent.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2–4.

2. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ samt 34 kap. 8 § i deras nya lydelse tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

3. Vid 2010 års taxering ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsår 2008 eller tidigare anses återförda vid ingången av beskattningsåret 2009 och genast åter avsätta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid återavsättningen tillämpas 34 kap. 6 och 10 §§ i sin äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § tillämpas i sin äldre lydelse. Undantagsbestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket tillämpas inte i fråga om återavsättning.

4. 65 kap. 14 § i sin äldre lydelse tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 26 § och 3 kap. 13 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

2 kap.

26 §¹²

Arbetsgivaravgifterna är 24,93 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	7,71 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	2,43 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Föreslagen lydelse

26 §

Arbetsgivaravgifterna är 23,93 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	6,71 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	2,43 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Nuvarande lydelse

3 kap.

13 §¹³

Egenavgifterna är 23,22 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	7,93 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	0,50 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

¹² Senaste lydelse 2007:966.

¹³ Senaste lydelse 2007:966.

Föreslagen lydelse

13 §

Egenavgifterna är 22,22 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	6,93 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	0,50 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2. De nya bestämmelserna i 2 kap. 26 § tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2008.

3. De nya bestämmelserna i 3 kap. 13 § tillämpas på inkomst som upp-
bärs efter den 31 december 2008. Omfattar beskattningsåret tid såväl före
som efter ikraftträdandet ska, om den avgiftsskyldige inte visar annat, så
stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter den
31 december 2008 som svarar mot förhållandet mellan den del av
beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

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

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹⁴ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

8 §¹⁵

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrätts-havare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrätts-havare vid tillämpning av denna paragraf.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

¹⁴ Lagen omtryckt 2000:500.

¹⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

2 Socialavgifter

2.1 Bakgrund

Socialavgifter tas ut för finansiering av de sociala trygghetssystemen och utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter betalas i första hand av arbetsgivare medan egenavgifter normalt betalas av enskilda näringsidkare och bolagsmän i handelsbolag. Regler om socialavgifter finns i socialavgiftslagen (2000:980).

Utöver socialavgifterna ska enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift ytterligare en avgift på 7,49 procent betalas av arbetsgivare och enskilda näringsidkare. Den allmänna löneavgiften infördes ursprungligen för att finansiera EG-inträdet men används nu i första hand i allmänt budgetförstärkande syfte. Den allmänna löneavgiften debiteras i samband med, och på samma underlag som, socialavgifterna. Lagtekniskt ingår inte den allmänna löneavgiften i arbetsgivaravgifterna men eftersom den inte särskiljs i debiteringsförfarandet torde den allmänna uppfattningen vara att löneavgiften ingår i arbetsgivaravgifterna som således inkomståret 2008 tillsammans uppgår till 32,42 procent. Den allmänna löneavgiften betalas även av enskilda näringsidkare och andra som ska betala egenavgifter, varför dessa avgifter för år 2008 totalt uppgår till 30,71 procent.

För inkomståret 2008 tas följande avgifter ut.

	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter *)
1. Sjukförsäkringsavgift	7,71 %	7,93 %
2. Föräldraförsäkringsavgift	2,20 %	2,20 %
3. Ålderspensionsavgift	10,21 %	10,21 %
4. Efterlevandepensionsavgift	1,70 %	1,70 %
5. Arbetsmarknadsavgift	2,43 %	0,50 %
6. Arbetsskadeavgift	0,68 %	0,68 %
S:a socialavgifter	24,93 %	23,22 %
7. Allmän löneavgift	7,49 %	7,49 %
S:a socialavgifter och allmän löneavgift	32,42 %	30,71 %

*) Sjukförsäkringsavgiften varierar beroende på vald karenstid.

2.2 Sänkta socialavgifter

Promemorians förslag: Det samlade avgiftsuttaget sänks med 1 procentenhet. Dessutom justeras socialavgifternas sammansättning. Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2009.

Skälen för promemorians förslag: Det sammanlagda uttaget av socialavgifter och allmän löneavgift i Sverige ligger i dagsläget på en förhållandevis hög nivå. En sänkning av avgifterna leder till att skattekillen på arbete minskar. Detta ökar arbetsutbudet, främjar den ekonomiska effektiviteten och reducerar de välfärdsförluster som följer av en hög skattekill. Dessutom kan en sänkning av avgifterna antas ha en positiv effekt på sysselsättningen, i vart fall på kort och medellång sikt.

Detta gäller särskilt i dagens läge på arbetsmarknaden som innebär att en avgiftssänkning på kort sikt kan förväntas få förhållandevis små effekter på lönebildningen. Avgiftsuttaget föreslås därför sänkas med 1 procentenhet.

En sänkning av det sammanlagda uttaget av socialavgifter bör lämpligast ske genom att den allmänna löneavgiften sätts ned. En sänkning av den allmänna löneavgiften med 1 procentenhet leder till att det totala avgiftsuttaget kommer att uppgå till 31,42 procent för arbetsgivaravgifterna och 29,71 procent för egenavgifterna. Detta leder i sin tur till att socialavgifterna för unga kommer att bli lägre än vad som presenterades i den lagrådsremiss som regeringen beslutade den 28 augusti 2008. För de som omfattas av ungdomsnedsättningen kommer det sammanlagda uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift att uppgå till 15,49 procent och det sammanlagda uttaget av egenavgifter och allmän löneavgift uppgå till 15,07 procent.

Förutom att det sammanlagda uttaget av socialavgifter och allmän löneavgift bör sänkas med 1 procentenhet bör även avgifternas sammansättning ändras. För 2009 beräknas de utgifter som sjukförsäkringsavgiften ska täcka uppgå till 85,6 miljarder kronor. Sjukförsäkringsavgiften i arbetsgivaravgifterna föreslås därför sänkas med 1,00 procentenhet till 6,71 procent av avgiftsunderlaget och i egenavgifterna likaså med 1,00 procentenhet till 6,93 procent av avgiftsunderlaget.

Justeringen av sammansättningen bör göras inom ramen för ett oförändrat avgiftsuttag. Detta sker genom att den allmänna löneavgiften justeras i motsvarande mån. Eftersom det totala avgiftsuttaget föreslås sänkas med en procentenhet kommer dock sänkningen av sjukförsäkringsavgiften inte att innebära någon förändring av den allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften förblir därför oförändrad ($7,49 - 1,00 + 1,00 = 7,49$).

För inkomståret 2009 föreslås således att följande avgifter tas ut.

	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter *)
1. Sjukförsäkringsavgift	6,71 %	6,93 %
2. Föräldraförsäkringsavgift	2,20 %	2,20 %
3. Ålderspensionsavgift	10,21 %	10,21 %
4. Efterlevandepensionsavgift	1,70 %	1,70 %
5. Arbetsmarknadsavgift	2,43 %	0,50 %
6. Arbetsskadeavgift	0,68 %	0,68 %
S:a socialavgifter	23,93 %	22,22 %
7. Allmän löneavgift	7,49 %	7,49 %
S:a socialavgifter och allmän löneavgift	31,42 %	29,71 %

*) Sjukförsäkringsavgiften varierar beroende på vald karenstid.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslagen föranleder ändringar i 2 kap. 26 § och 3 kap. 13 § socialavgiftslagen (2000:980).

3 Bolagsskatt

3.1 Gällande rätt

Juridiska personer betalar inte kommunal inkomstskatt, utan endast statlig inkomstskatt. Skattesatsen, som regleras i 65 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229), uppgår sedan 1993 till 28 procent. För investeringsfonder uppgår skattesatsen till 30 procent. Med juridiska personer avses vid inkomstbeskattningen inte svenska dödsbon eller handelsbolag.

3.2 Bolagsskatten i ett internationellt perspektiv

Bolagsskattesatsen har varit oförändrad sedan 1993. Det finns anledning att överväga om den nu borde förändras, inte minst i ljuset av den internationella utvecklingen på området.

I detta avsnitt ges en i huvudsak ekonomisk bakgrund till promemorians förslag med en beskrivning av de svenska bolagsskattereglerna ur ett internationellt perspektiv. I ett senare avsnitt behandlas också hur bolagsskatten kan inverka på företagens ekonomiska beslut i olika avseenden och hur den därmed kan påverka produktion, investeringar och sysselsättning i Sverige.

Sverige har länge ansetts ha relativt förmånliga och generell tillämpliga bolagsskatteregler. Den svenska bolagsskattesatsen har också tidigare ansetts vara relativt låg i ett internationellt sammanhang. Den utveckling som skett de senaste tio åren, framför allt i övriga Europa, innebär dock att den svenska bolagsskattesatsen i dag ligger över genomsnittet i EU.

Före 1991 års skattereform var den formella skattesatsen hög (52 procent åren före reformen) men regelsystemet gav stora möjligheter att bilda obeskattade reserver. Genom skattereformen breddades skattebasen och skattesatsen sänktes till 30 procent genom en intäktsneutral reform. Ett ytterligare steg togs 1993 genom en sänkning av skattesatsen till nuvarande 28 procent, samtidigt som en mer generös reserveringsmöjlighet, skatteutjämningsreserv (surv), ersattes med de mindre generöst utformade reglerna för periodiseringsfonderna.

I början av 1990-talet hade Sverige ett av OECD-världens mest konkurrenskraftiga bolagsskattesystem. Så sent som 2002 var de svenska reglerna konkurrenskraftiga även sett ur ett EU-perspektiv. Det var emellertid före utvidgningen av EU. Därefter har nya medlemsstater tillkommit och flera av dessa har valt att ha en betydligt lägre bolagsskattesats än genomsnittet för de äldre medlemsstaterna. Men också i den senare gruppen har sänkningar av skattesatsen genomförts. En sammanfattande bild av förändringarna av bolagsskattesatserna i EU finns i Tabell 1.

Tabell 1. Förändringar av formell bolagsskattesats i EU:s medlemsländer

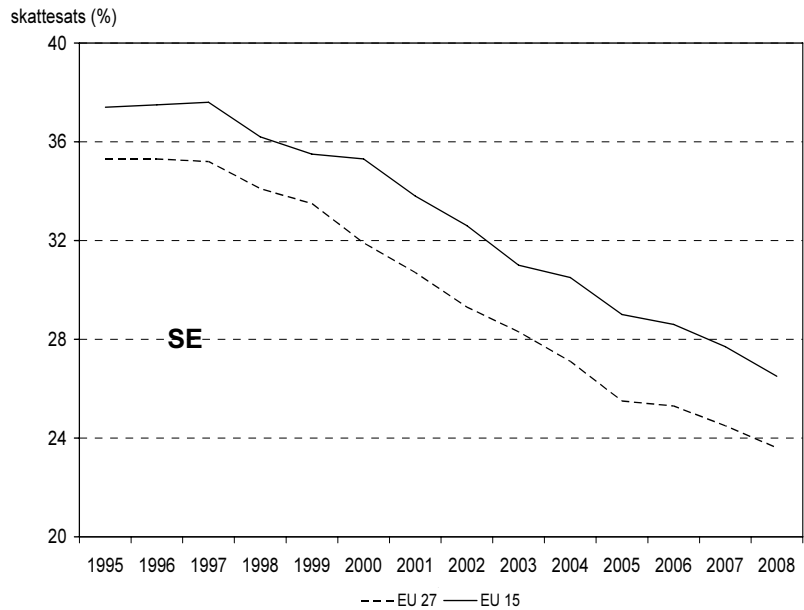
Land	Bolagsskattesats (%)	Reformår
Belgien (BE)	39 till 33	2003
Bulgarien (BG)	15 till 10	2006, 2007
Cypern (CY)	25 till 10 (tre steg)	2003, 2005, 2006
Danmark (DK)	30 till 25	2005, 2007
Estland (EE)	26 till 23 (två steg)	2005, 2006
Finland (FI)	29 till 26	2005
Frankrike (FR)	35,4 till 34,4 (två steg)	2005, 2006
Grekland (EL)	35 till 25 (tre steg)	2005, 2006, 2007
Irland (IE)	40 till 12,5 (åtta steg)	2003 (senaste steget)
Italien (IT)	36 till 27,5 (tre steg)	2003, 2004, 2008
Lettland (LV)	22 till 15 (två steg)	2003, 2004
Litauen (LT)	29 till 15 (två steg)	2000, 2002
Luxemburg (LU)	29,63 till 25,5 (två planerade steg)	2009, 2010
Malta (MT)	35	Uppgift saknas
Nederländerna (NL)	34,5 till 25,5 (tre steg)	2005, 2006, 2007
Polen (PL)	28 till 19 (två steg)	2003, 2004
Portugal (PT)	30 till 25	2004
Rumänien (RO)	38/25 till 16	2000, 2005
Slovakien (SK)	25 till 19	2004
Slovenien (SI)	25 till 22	2007, 2008
Spanien (ES)	35 till 30 (25 för vinster upp till 120 202 euro)	2007, 2008
Storbritannien (UK)	30 till 28, 19 till 21 för vinster upp till 300 000 pund	2007, 2008
Sverige (SE)	28	1993
Tjeckien (CZ)	31 till 21 (tre steg)	2004, 2005, 2006, 2008
Tyskland (DE)	38,7 till 29,8 ¹	2008
Ungern (HU)	18 till 16	2004
Österrike (AT)	34 till 25	2005

¹ Den formella skattesatsen var före resp. är efter sänkningen egentligen 26,38 resp. 15,83 procent. Till detta läggs emellertid ett "solidaritetspåslag" om 5,5 procentenheter samt kommunal skatt. På grund av storleken av tilläggen anges skattesatsen för Tyskland med dem inkluderade.

Källa: EEAG CES ifo, The EEAG Report on the European Economy 2007 och Finansdepartementet

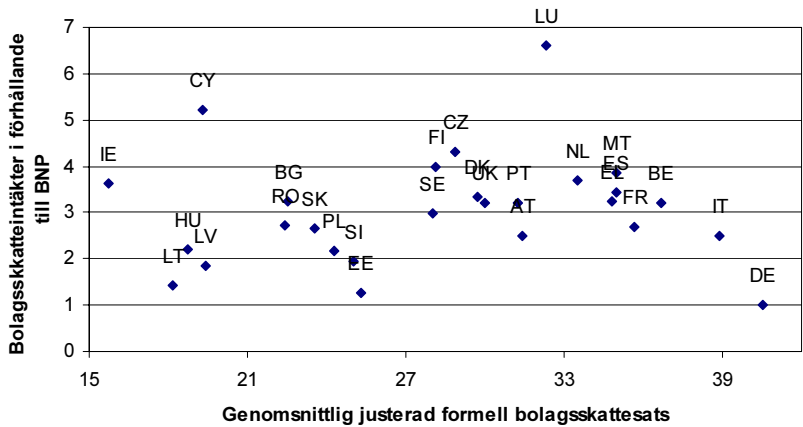
Som framgår av Diagram 1 finns det en tydlig utveckling inom EU mot lägre bolagsskattesatser. En förklaring till denna utveckling är att bolagsskattebasen är en av de mest rörliga skattebaserna (se t.ex. M. Devereux, B. Lockwood och M. Redoano, "Do countries compete over taxes?", Journal of Public Economics 92, s. 1210-1235, 2008). Som också framgår av diagrammet har skattekonkurrensen tilltagit inom EU, framför allt fr.o.m. slutet av 1990-talet. Sedan 2004 har Sverige en högre bolagsskatt än EU-genomsnittet.

Diagram 1. Justerad genomsnittlig formell bolagsskattesats i EU 1995-2008¹⁶



Källa: Data från Eurostat, Taxation trends in the European Union, 2008 edition

Diagram 2. Bolagsskatteintäkternas andel av BNP och den justerade formella bolagsskattesatsen i EU, genomsnitt 2000-2006



Källa: Data från Eurostat, Taxation trends in the European Union, 2008 edition och Finansdepartementet

¹⁶ Den justerade formella genomsnittliga bolagsskattesatsen inkluderar eventuella pålagor och genomsnittliga lokala skatter.

Diagram 2 visar att det inte finns något tydligt samband mellan bolagsskattesats och bolagsskatteintäkter som andel av BNP. Detta indikerar att en sänkning av bolagsskattesatsen på lång sikt ger en ungefär motsvarande ökning av bolagsskattebasen, dvs. självfinansieringsgraden kan vara närmare 100 procent.

3.3 Sänkt bolagsskatt

Promemorians förslag: Inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent. Den lägre skattesatsen tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2008.

Skälen för promemorians förslag

Som framgår av nedanstående genomgång är bolagsskattesatsen av stor betydelse för företagssektorn.

Bolagsskattesatsen påverkar multinationella företags investerings- och lokaliseringsbeslut

Bolagsskattesatsen påverkar de multinationella företagen i deras investerings- och lokaliseringsbeslut genom att den inverkar på den genomsnittliga skattebelastningen för exempelvis ett dotterbolag i ett visst land.

Enligt teorin för ny ekonomisk geografi, som utvecklats under senare år (se t.ex. P. Krugman, "Increasing returns and economic geography", Journal of Political Economy vol. 99, s. 483–499, 1991), är det lönsamt för företag att etablera sig i närheten av konsumenter och leverantörer. Dessa marknadsnära platser drar till sig företag som efterfrågar arbetskraft och kapital. Detta ökar marknadens storlek och gör en region än mer attraktiv för nyetableringar, eftersom produktion och investeringar i centralt belägna regioner eller länder är förenade med tilltagande skalavkastning. I ett europeiskt perspektiv utgörs dessa centralt belägna regioner eller länder i första hand av det industriella centrat i västra Europa och i Mellaneuropa.

Företagens produktions- och investeringsbeslut påverkas emellertid också av vinsten efter bolagsskatt. För länder som inte geografiskt tillhör centralt belägna regioner blir därmed bolagsskatten ett potentiellt viktigt instrument för att påverka företagen i deras lokaliserings- och investeringsbeslut. I vissa modeller för ekonomisk geografi är skatternas effekt på företagens lokaliseringsbeslut icke-linjär, vilket innebär att skatten kan höjas till en viss nivå utan att ha någon effekt på företagens investeringsbeslut. Då skatten höjs över en kritisk nivå kan det dock leda till betydande lokaliseringseffekter då investeringar på en alternativ marknad kommer att bli relativt mer lönsamma. Som en följd av detta kommer kapital och arbete att omlokaliseras till denna alternativa marknad. Vid en hög ekonomisk integration (som är fallet inom EU) – och vid en given skattenivå – ökar enligt dessa modeller sannolikheten

för en total omlokalisering av produktionen när handelskostnaden sänks marginellt.

Enligt en studie av OECD (2006) medför en sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet en genomsnittlig ökning av utländska direktinvesteringar med 3,72 procent. Utländska direktinvesteringar i Sverige uppgick åren 2003–2006 till 87,33 miljarder kronor per år i genomsnitt. Baserat på OECD:s uppskattning skulle därmed en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet öka direktinvesteringarna i Sverige med i genomsnitt 3,25 miljarder kronor per år ($3,72\% \times 87,33$).

Bolagsskattesatsen påverkar var företagsvinster redovisas

Bolagsskattesatsen är betydelsefull för var företag väljer att redovisa och beskatta sin vinst – och därmed för storleken på svensk skattebas.

Utöver effekter på lokalisering och investeringar kan skattereglerna påverka i vilket land ett företag väljer att redovisa sina vinster, antingen genom vinstöverföringar eller genom internprissättning. En sänkt bolagsskatt ökar incitamenten för företagen att beskatta sin vinst i Sverige – svensk skattebas värnas därmed.

Det finns undersökningar som försöker uppskatta skattebasens känslighet för förändrad bolagsskattesats. H. Huizinga och L. Laeven ("International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective", Economic Paper No. 260, European Commission, 2006) visar i en studie att en sänkning av den svenska bolagsskattesatsen med en procentenhet skulle öka i Sverige redovisade vinster med 1,37 procent. I genomsnitt bedöms inkomsten av all näringsverksamhet för åren 2000–2009 uppgå till 300,2 miljarder kronor per år. En sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet skulle därmed medföra att det beskattningsbara resultatet ökar med i genomsnitt 4,1 miljarder kronor per år ($1,37\% \times 300,2$).

Bolagsskattesatsen påverkar företagens kapitalkostnad och investeringar

Bolagsskattesatsen är en av flera viktiga faktorer som påverkar företagens kapitalkostnad för investeringar. En sänkt kapitalkostnad innebär att fler investeringar blir lönsamma.

Den formella skattesatsen är en av de faktorer (förutom avskrivningar, räntekostnader, m.m.) som påverkar företagens kapitalkostnad. Kapitalkostnaden utgör avkastningskravet före skatt på en nyinvestering i företaget. En förändring av kapitalkostnaden påverkar det optimala kapitalbeståndet i företagen och därmed nivån på bruttoinvesteringarna. En sänkning av bolagsskattesatsen sänker kapitalkostnaden, men denna effekt motverkas till viss del av att det skattemässiga värdet av ränteavdragen minskar, vilket höjer avkastningskravet på lånefinansierade investeringar. Avgörande för genomslaget av en skattesats-sänkning är hur företagen finansierar den marginella investeringen. Om finansieringen sker med egna medel, dvs. med i bolagen kvarhållna vinster, ger en skattesats-sänkning större effekt på kapitalkostnaden än om investeringen finansieras med främmande kapital, dvs. lån.

Bolagsskattesatsen påverkar produktionen

Bolagsskattesatsen har genom sin inverkan på företagens lokaliserings- och investeringsbeslut betydelse för produktion och sysselsättning i Sverige.

En sänkt bolagsskatt sänker företagens kapitalkostnad, vilket i sin tur kan leda till mer investeringar och ökad samlad produktion. Detta samband får stöd av Y. Lee och R. H. Gordon ("Tax structure and economic growth", Journal of Public Economics, vol. 89, s. 1027–1043, 2005). De visar att en sänkning av den formella bolagsskattesatsen med en procentenhet ökar den årliga tillväxttakten i BNP per capita med 0,1–0,2 procentenheter. OECD (Tax and economic growth, ECO/CPE/WP1(2008)4, 2008) rangordnar skatter ur ett tillväxtperspektiv och hävdar att en sänkt bolagsskatt är den åtgärd som har störst positiv effekt på BNP per capita, följt av sänkt inkomstskatt och sänkta konsumtions- och egendomsskatter. Sänkt bolagsskatt, som finansieras med höjda konsumtions- och egendomsskatter, ökar enligt OECD:s bedömning BNP per capita nästan dubbelt så mycket som sänkt inkomstskatt och ökar framförallt produktiviteten i tillväxtsektorer.

Sammanfattande slutsats – bolagsskattesatsen bör sänkas

Som framgått finns det en internationell utveckling mot en mer omfattande skattekonkurrens mellan EU-länderna. De nya medlemsstaterna i EU har en avsevärt lägre beskattningsnivå än Sverige, men även i de äldre medlemsstaterna har bolagsskattesatserna sänkts under senare år.

Som framgått av det föregående är den formella bolagsskatten av central betydelse för företagen. Den påverkar bland annat företagens investerings- och lokaliseringsbeslut. Företagens hemmamarknad är numera hela EU-området. Detta gör det möjligt även för mindre företag som tidigare enbart verkat på den nationella marknaden att expandera verksamheten över de nationella gränserna. Bolagsskattens relativa nivå är en av de faktorer som företagen beaktar vid sådana produktionsbeslut. Genom internprissättning och vinstöverföringar påverkar skattereglerna dessutom i vilket land företagen väljer att redovisa sina vinster. En sänkt bolagsskatt värnar svensk skattebas genom att göra det relativt mer förmånligt att beskatta vinsterna i Sverige. Därutöver kan en lägre formell bolagsskatt sänka företagens kapitalkostnad, vilket kan öka kapitalinvesteringar och BNP. Detta kan i sin tur leda till en högre sysselsättning. Vidare framhåller OECD sänkt bolagsskatt som en mycket betydelsefull ekonomisk-politisk reformåtgärd ur ett tillväxtperspektiv.

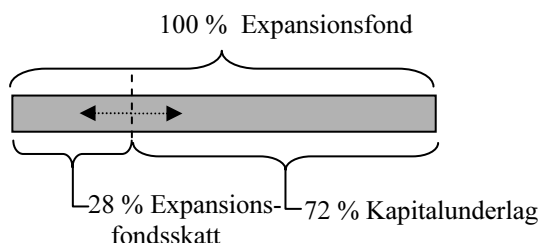
Mot denna bakgrund föreslås att den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent. Sänkningen föreslås få effekt på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2009 eller senare.

Förslaget föranleder en ändring i 65 kap. 14 § inkomstskattelagen (1991:1229).

4 Expansionsfondsskatt

4.1 Gällande rätt

Det grundläggande syftet med expansionsfonden är att åstadkomma neutralitet mellan företag bedrivna som enskild firma eller i handelsbolag respektive aktiebolag. Fonden ska skapa samma möjligheter för förstnämnda företagskategorier att kunna expandera eller bygga upp kapital i sin verksamhet med kvarhållen vinst som aktiebolag har. Det sker genom att näringsidkaren får sätta av hela årets vinst till en expansionsfond som – likt vinsten i ett aktiebolag – beskattas med 28 procent. Återföringar från fonden tas upp som inkomst i det progressivt beskattade inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsidkaren tillgodoräknas då den skatt på expansionsfonden som redan har betalats. Det som är kvar av fonden efter att den har beskattats med 28 procent, dvs. 72 procent av den, förutsätts behållas i företaget. Denna del av fonden innehåller en latent skatteskuld med avseende på den progressiva beskattning som kan utlösas när fonden upplöses och måste ha täckning i ett kapitalunderlag i näringsverksamheten. De tillgångar som denna del av fonden representerar kan användas för expansion, men också för skuld amorteringar och framtida förlusttäckning. Fonden behöver inte återföras till beskattning så länge den har täckning i kapitalunderlaget. Det motsvarar i princip det egna kapitalet i verksamheten, dvs. tillgångar minus skulder. Förhållandet mellan fonden och kapitalunderlaget kan illustreras med följande figur.



En förändring av expansionsfondsskatten leder till motsvarande förändring av kravet på kapitalunderlag. Om expansionsfondsskatten höjs till t.ex. 30 procent så minskar kravet på kapitalunderlaget till 70 procent av fonden och om skatten sänks till t.ex. 26,3 procent så ökar kravet på kapitalunderlaget till 73,7 procent (jfr pilarna i figuren ovan).

För möjligheten att sätta av till expansionsfond gäller vissa begränsningar. En ökning av fonden får inte medföra ett underskott i näringsverksamheten. Avdrag får därför göras högst med ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget får

inte heller överstiga det maximibelopp som följer av bestämmelserna om kapitalunderlaget.

Med det för expansionsfonden justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till expansionsfond ökat med avdrag för egenavgifter/premie för pensionsförsäkring/särskild löneskatt minskat med sjukpenning och dyl. samt återfört avdrag för egenavgifter. Härutöver gäller att expansionsfonden får uppgå till ett belopp som högst motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Detta är ett annat sätt att uttrycka att kapitalunderlaget måste uppgå till 72 procent av fonden. Med detta kapitalunderlag avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång ökat med underskott av näringsverksamheten till den del underskottet inte dras av enligt de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) första och andra styckena, övergångsposten (denna räknas fram för att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning) och en särskild post (som räknas fram vid vissa förvärv av fastighet genom arv, gåva, m.m.) minskad med sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Avdrag för avsättning till expansionsfond ska återföras till beskattning bl.a. om den skattskyldige upphör med näringsverksamheten, vid konkurs och om verksamheten likvideras. Detsamma gäller vid överlåtelse genom försäljning av verksamheten.

En expansionsfond kan under vissa förutsättningar överföras från en enskild näringsidkare till en annan eller till ett handelsbolag, från en handelsbolagsdelägare till en annan eller till en enskild näringsidkare samt ersättas mot kapital i ett aktiebolag (34 kap. 18–22 §§ IL). Syftet med dessa möjligheter är att underlätta generationsskiften och byte av företagsformer. Den som övertar fonden inträder i fråga om fonden i samma situation som överlåtaren.

4.2 Sänkt expansionsfondsskatt

Promemorians förslag: Expansionsfondsskatten sänks från 28 procent till 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond.

Även redan befintliga avsättningar behandlas enligt de nya reglerna. Övergången till det nya systemet sker genom att tidigare gjorda avsättningar anses återförda enligt nuvarande regler och genast återavsatta enligt de nya reglerna.

Skälen för promemorians förslag: Som en följd av att det har föreslagits att bolagsskattesatsen ska sänkas från 28 procent till 26,3 procent bör även expansionsfondsskatten sänkas i motsvarande mån.

Reglerna om expansionsfond upplevs ibland som komplicerade och svårförståeliga. Det har också visat sig att de är svåra att ändra utan att det leder till att reglerna blir än mer invecklade. En sänkning av expansionsfondsskatten skulle kunna utformas på olika sätt, som vart och

ett har olika fördelar respektive nackdelar. Ett alternativ skulle kunna vara att vid sidan av befintlig expansionsfond införa en ny sådan som är föremål för den lägre beskattningen. Med en sådan lösning skulle de skattskyldiga ställas inför ett välbekant regelverk. Hanteringen av två olika fonder skulle emellertid riskera att bli betungande för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket och i princip leda till en duplicering av regelverket. I denna promemoria föreslås därför en utformning av reglerna som innebär att endast vissa procentsatser behöver bytas ut i de materiella reglerna, som i övrigt behåller sitt utseende. Övergången från nuvarande skattesats till den föreslagna skattesatsen sker i stället genom en övergångsreglering, som tas in i en övergångsbestämmelse. Övergången kommer därigenom att ske med automatik och kan skötas av Skatteverket, utan att den skattskyldige behöver befatta sig med saken. För att under en obestämd tid slippa skilja på gamla och nya fondavsättningar föreslås att nuvarande fondavsättningar omvandlas till avsättningar gjorda till den nya skattesatsen. På dessa kan därefter befintliga regler tillämpas, med den enda skillnaden att skattesatsen, och andra procentsatser som baseras på den, har ändrats. Förutom att detta är en enkel ordning leder den till att de skattskyldiga, utöver den ytterligare skatte kredit som sänkningen av skattesatsen innebär för framtida fondavsättningar, också får en engångsförstärkning i samband med övergången.

Sänkningen av expansionsfondsskatten föreslås således hanteras med en övergångsbestämmelse som innebär att samtliga avdrag för avsättning till expansionsfond vid ingången av beskattningsåret 2009 ska anses återförda och därefter genast åter avsatta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. De nya bestämmelserna kommer därefter, med några få undantag som behandlas i författningskommentaren, att kunna tillämpas fullt ut från och med beskattningsåret 2009, dvs. vid taxeringen 2010. Om den skattskyldige då vill göra nya avsättningar till eller återföringar från den omvandlade fonden så görs det på vanligt sätt i deklarationen. Effekten av den föreslagna regleringen är att när den slutliga skatten bestäms för taxeringen så kommer den skattskyldige att tillgodoföras ett belopp motsvarande skillnaden (1,7 procentenheter) mellan den expansionsfondsskatt som belöper sig på det avsatta beloppet beräknad dels enligt de nya bestämmelserna (26,3 procent), dels enligt de gamla (28 procent).

Sänkningen av expansionsfondsskatten medför att kravet på kapitalunderlag ökar i motsvarande mån, dvs. från 72 procent till 73,7 procent av expansionsfonden. För att den skattskyldige inte på grund av övergången från den högre till den lägre skattesatsen ska behöva återföra någon del av gjorda avsättningar eller tillskjuta andra medel till verksamheten än de som återfås enligt ovan behövs en särskild reglering. De 1,7 procentenheter som näringsidkaren återfår kan nämligen inte användas som ett tillskott till näringsverksamheten förrän de blir tillgängliga, dvs. tidigast vid utgången av 2010. Ett exempel kan illustrera.

Vid utgången av beskattningsåret 2008 uppgår näringsidkarens kapitalunderlag för expansionsfond till 180 000 kronor. Det innebär att expansionsfonden högst får uppgå till 250 000 kronor, dvs. 138,89 procent av kapitalunderlaget. Med andra ord överstiger 72 procent av

expansionsfonden inte kapitalunderlaget. Vid 2010 års taxering återförs fonden och en återavsättning med samma belopp görs. Kapitalunderlaget uppgår fortfarande till 180 000 kronor och expansionsfonden alltså till 250 000 kronor. Den enda skillnaden är att fonden efter det att lagändringarna har trätt i kraft får uppgå till högst 135,69 procent av kapitalunderlaget eller med andra ord att 73,7 procent av fonden inte får överstiga 187 500 kronor. Näringsidkaren måste öka kapitalunderlaget med ett belopp som motsvarar den återbetalda skatten. Skillnaden mellan den gamla och den nya skatten (4 250 kronor) kommer dock att bli tillgänglig tidigast i december 2010.

För att näringsidkaren inte tvångsmässigt ska behöva återföra delar av expansionsfonden krävs alltså en särskild reglering. Näringsidkaren behöver rådrum för att kunna höja kapitalunderlaget. En smidig ordning för att åstadkomma detta är att utgå från det gamla, högre procenttalet 138,89 procent, vid återavsättningen av den återförda fonden vid 2010 års taxering. Lagtekniskt kan detta åstadkommas genom att övergångsbestämmelserna kompletteras med en föreskrift som innebär att om återavsättning görs så ska 34 kap. 6 och 10 §§ och 50 kap. 5 § i deras äldre lydelse tillämpas vid bestämmandet av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till.

För delägare i handelsbolag skulle det ökade krav på kapitalunderlag som sänkningen av expansionsfondsskatten medför i vissa fall kunna medföra problem eftersom en bolagsman enligt 2 kap. 10 § lagen (1990:1102) om handelsbolag och enkla bolag inte har rätt att mot någon annan bolagsmans bestridande öka sin behållna insats i bolaget. Någon särskild reglering föreslås likväl inte för detta fall. Det får förutsättas att övriga delägare i handelsbolaget inte kommer att motsätta sig ett sådant tillskott.

För den som under beskattningsåret 2009 överlåter hela eller delar av sin näringsverksamhet och i det sammanhanget även överför hela eller delar av expansionsfonden till mottagaren kommer med de nya bestämmelserna att krävas att tillgångar motsvarande 73,7 procent (tidigare 72 procent) av den överförda fonden övergår till mottagaren. Även detta skulle i något fall kunna medföra problem eftersom de 1,7 procent av fonden som näringsidkaren återfår till följd av skattesänkningen inte kan användas till detta eftersom dessa medel tidigast blir tillgängliga i december 2010. Detta är emellertid en oundviklig effekt av de föreslagna reglerna och får anses vara acceptabelt dels mot bakgrund av att syftet med den föreslagna regleringen är att åstadkomma enklast möjliga övergång från den nuvarande skattesatsen till den nya, dels mot bakgrund av att problematiken endast uppkommer i de fall näringsidkaren har gjort maximala fondavsättningar i förhållande till kapitalunderlaget, dels mot bakgrund av att det är fråga om en övergångsproblematik som endast gör sig gällande vid 2010 års taxering.

De lagändringar som sänkningen av expansionsfondsskatten föranleder föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 50 kap. 5 § samt 65 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229).

5 Förbättringar av 3:12-reglerna

5.1 Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln

Promemorians förslag: Nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två till två och ett halvt inkomstbasbelopp. Ändringen ska träda i kraft den 1 januari 2009.

Skälen för promemorians förslag: Reglerna om utdelning och kapitalvinst för ägare av fåmansföretag är komplicerade. De är särskilt administrativt betungande för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda. Detta gäller för många nystartade företag. Av bl.a. denna anledning har regelverket från och med beskattningsåret 2006 kompletterats med en förenklingsregel. Denna innebar ursprungligen att ett schablonbelopp på ett och ett halvt inkomstbasbelopp alltid skulle kunna tas ut som kapitalbeskattad inkomst med en skattesats på 20 procent. När förenklingsregeln infördes bedömdes att uppemot 60 procent av samtliga ägare till kvalificerade andelar skulle välja att tillämpa denna regel. Ytterligare ett skäl för denna regel är att löneunderlagsregeln har ett begränsat värde för t.ex. ägare av nystartade företag på grund av att kravet på eget löneuttag inte alltid kan uppfyllas i ett start- eller expansionsskede.

Efter förslag i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, finansplan m.m., avsnitt 5.5.1.1) har schablonbeloppet höjts till två inkomstbasbelopp. Ändringen gäller från ingången av 2007. Det finns skäl att ytterligare stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de mindre fåmansföretagen. Schablonbeloppet bör därför höjas till två och ett halvt inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229).

5.2 Sänkt löneuttagskrav i löneunderlagsregeln

Promemorians förslag: Det maximala löneuttagskravet i löneunderlagsregeln sänks från femton till tio inkomstbasbelopp. Löneuttagskravet uppgår härefter till sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst tio inkomstbasbelopp. Ändringen ska träda i kraft den 1 januari 2009.

Skälen för promemorians förslag: De ändringar som genomfördes i reglerna för ägare av fåmansföretag med verkan från och med beskattningsåret 2006 innebar bl.a. att utbetalda löner i företaget gavs ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som ska kapitalbeskattas hos ägarna. Reglerna är konstruerade så att en procentandel av löneunderlaget i företaget, det s.k. lönebaserade utrymmet, under vissa villkor läggs till gränsbeloppet, som är det maximala belopp som ska beskattas som kapitalinkomst med en skattesats på 20 procent. Löneunderlaget var ursprungligen den del av den sammanlagda kontanta ersättningen till alla anställda i företaget och dotterföretag året före beskattningsåret som översteg tio inkomstbasbelopp. Gränsbeloppet fick ökas med summan av tjugo procent av det totala löneunderlaget och trettio procent av den del av löneunderlaget som översteg sextio inkomstbasbelopp.

För att tillämpa löneunderlagsregeln och få beräkna ett lönebaserat utrymme måste ägaren av ett fåmansföretag ta ut lön av viss storlek. Detta s.k. löneuttagskrav innebär att ägaren under året före beskattningsåret måste ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst femton inkomstbasbelopp. Inom en närståendekrets ska minst en person uppfylla löneuttagskravet.

Efter regeringens förslag i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, finansplan m.m., avsnitt 5.5.1.2) har förbättringar skett genom att det avdrag på tio inkomstbasbelopp som begränsade den lönesumma som legat till grund för beräkning av lönebaserat utrymme togs bort. Vidare höjdes utrymmet för kapitalbeskattad inkomst som baseras på lönesumman från tjugo till tjugofem procent upp till en lönesumma på sextio inkomstbasbelopp. Ändringarna gäller från ingången av 2007.

Många företagare upplever löneuttagskravet som alltför högt. En kritik går bl.a. ut på att höga löneuttag riskerar att leda till likviditetsproblem och att ett högt lönekrav leder till svårigheter för medarbetarägda konsultföretag. Vidare kan det vara svårt för företagare som arbetar deltid att utnyttja löneunderlagsregeln. Det finns därför anledning att ytterligare förbättra villkoren för småföretagarna och göra det ännu mer attraktivt att bedriva företag. Det maximala löneuttagskravet bör därför sänkas från femton till tio inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

6 Slopas verksamhetskrav vid andelsbyten av kvalificerade andelar

Promemorians förslag: Verksamhetsvillkoret för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad tas bort.

Skälen för promemorians förslag: *Föreningen Svenskt Näringsliv* har i en skrivelse till Finansdepartementet den 30 maj 2006 (dnr Fi2006/2988) hemställt om att vissa regler som gäller fåmansföretag ska slopas. Ett av förslagen gäller det s.k. verksamhetsvillkoret i 48 a kap. 6 a § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad. I skrivelsen anförts att reglerna om verksamhetsvillkoret är diskriminerande mot fåmansföretag och dessutom torde strida mot det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG) inom EG.

Villkoret gäller om säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. I sådana fall ska det köpande företags näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Som rörelse anses i detta sammanhang inte innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar även om tillgångarna ingår som ett led i rörelsen. Med dotterföretag avses här ett företag i vilket det köpande företaget, direkt eller indirekt, äger andelar med mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Av 48 a kap. 12 § IL framgår att kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet ska tas upp som intäkt om verksamhetsvillkoret inte längre är uppfyllt. Detta gäller till och med tjugonde året efter året för andelsbytet.

Bestämmelserna fanns ursprungligen i den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten som trädde i kraft den 1 januari 1999. I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 190 ff.) motiverades reglerna med att uppskovsmöjligheten vid andelsbyten skulle kunna utnyttjas för skatteundandragande om inte motverkande regler infördes. I frånvaro av motverkande regler skulle nämligen en aktiv delägare i ett fåmansföretag kunnat genomföra en extern försäljning i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A, som ägdes av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhöll enligt då gällande regler marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kunde därför sälja dem utan beskattning. Delägaren kunde därefter låta A förvärva en aktieportfölj eller liknande så att A blev ett förvaltningsföretag. På så sätt skulle utdelningar som mottogs av A inte beskattas om de vidareutdelades till delägaren.

Med förvaltningsföretag avsågs ett sådant svenskt aktiebolag (eller en sådan svensk ekonomisk förening) som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Reglerna om verksamhetsvillkoret i 48 a kap. 6 a § IL medförde att det inte blev möjligt att

med uppskovs rätt vid andelsbytet genomföra den beskrivna transaktionen. De särskilda reglerna för förvaltningsföretag har numera slopats (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224) och därmed också skattefriheten vid vidareutdelning av utdelningar. För aktieförvaltande företag gäller numera i allt väsentligt samma regler som för företag med annan verksamhet.

Med hänsyn till att reglerna i 48 a kap. 6 a och 12 §§ IL inte längre behövs för att motverka skatteundandragande, bedöms det inte längre finnas skäl för att ha kvar dessa. Det föreslås därför att reglerna tas bort. En följdändring bör vidare göras i 48 a kap. 13 § IL.

Ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 48 a kap. 13 § IL och upphävande av 48 a kap. 6 a och 12 §§ IL.

7 Mervärdesskatt – uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

Promemorians förslag: Lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster som utförs av en fastighetsägare i egen regi på en egen fastighet ska höjas från 150 000 kronor till 300 000 kronor.

Skälen för promemorians förslag: Fastighetstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal (egen regi). En fastighetsägare som handlar upp fastighetstjänster får betala mervärdesskatt på tjänsterna. Mervärdesskatten är inte avdragsgill om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren får därför i dessa fall en kostnad för mervärdesskatten. När tjänsterna i stället utförs i egen regi uppkommer inte motsvarande kostnad. I syfte att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan att upphandla tjänster och utföra tjänster i egen regi ska därför uttagsbeskattning ske i vissa fall när en fastighetsägare utför arbeten i egen regi på en egen fastighet (prop. 1989/90:111, s. 92 f.).

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena utförs på en fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt (2 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen, 1994:200, ML). Det kan t.ex. vara fråga om arbeten som utförs på egen fastighet av fastighetsförvaltande och fastighetshandlande företag samt av byggföretag som inte bedriver byggentreprenadverksamhet. Utagsbeskattning kan bli aktuell när det är fråga om bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel (2 kap. 8 § andra stycket ML). En ytterligare förutsättning för uttagsbeskattning är att lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat

skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § första stycket ML).

Den aktuella lönegränsen har varit densamma sedan regleringen infördes genom skattereformen 1990/1991. Med hänsyn härtill, samt till att det skulle vara en administrativ förenkling för berörda företag, bör lönegränsen nu höjas. En höjning av lönegränsen till 300 000 kronor, som i stort motsvarar den totala löneutvecklingen sedan 1990, vore lämplig. Åtgärden ingår som en del i arbetet med att minska företagens administrativa börda.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009. För enkelhetens skull bör den äldre lydelsen fortfarande gälla tills det innevarande beskattningsåret gått ut. De nya bestämmelserna föreslås således börja tillämpas för beskattningsår som påbörjas under år 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen.

8 Höjd beloppsgräns för avdrag för resor

Promemorians förslag: Beloppsgränsen för när kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får dras av höjs från 8 000 kronor till 9 000 kronor. Ändringen ska träda i kraft den 1 januari 2009.

Skälen för promemorians förslag: Avdrag för skäligena utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) ska göras om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda något transportmedel. Rätten till avdrag är begränsad på så sätt att avdrag endast får göras till den del kostnaderna överstiger 8 000 kronor.

Skatteverket har i en hemställan till Finansdepartementet (dnr Fi2008/1817) föreslagit att beloppsgränsen för när avdrag får göras av förenklingsskäl höjs till 9 000 kronor. Förslaget har sin bakgrund i att Storstockholms lokaltrafik har höjt priset för ett 30-dagarskort till 690 kronor och att årskostnaden därmed överstiger den nu gällande beloppsgränsen. Med hänsyn härtill bör beloppsgränsen höjas. En sådan höjning kan dessutom användas som en del i finansieringen av t.ex. sänkt inkomstskatt. Höjningen av beloppsgränsen är också motiverad utifrån att kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen i inte obetydlig grad kan hänföras till privata levnadskostnader, vilka inte bör få dras av vid beskattningen.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 12 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

9 Offentligfinansiella effekter m.m.

Offentligfinansiella effekter

Sänkningen av det totala uttaget av socialavgifter och allmän löneavgift med en procentenhet beräknas minska statens bruttointäkter från socialavgifterna med 12,77 miljarder kronor per år. Den offentliga sektorns nettointäkter minskar med 7,54 miljarder kronor 2009, 7,27 miljarder kronor 2010 och 7,14 miljarder kronor 2011. Den långsiktiga försvagningen (efter fem år) av de offentliga finanserna beräknas uppgå till 6,96 miljarder kronor. Förslaget om att ändra sammansättningen av socialavgifterna genom en sänkning av sjukförsäkringsavgiften beräknas inte påverka de offentliga finanserna eftersom det görs inom ramen för ett oförändrat avgiftsuttag.

En sänkning av bolagsskatten från 28 procent till 26,3 procent beräknas minska intäkterna med 6,81 miljarder kronor 2009. Som beskrivits i avsnitt 5.3 finns det goda skäl att utgå från att de förbättrade villkoren för företagen på längre sikt leder till att redovisade vinster och direktinvesteringar ökar i Sverige. På så sätt begränsas intäktsbortfallet på lång sikt.

De samlade expansionsfonderna beräknas år 2009 uppgå till 11,2 miljarder kronor. Den föreslagna sänkningen av expansionsfondsskatten beräknas leda till ett skattebortfall för offentlig sektor på 190 miljoner kronor år 2009 $[(28\% - 26,3\%) \times 11,2 \text{ mdkr}]$. Den varaktiga effekten beräknas medföra ett skattebortfall på 20 miljoner kronor.

Förslaget om ytterligare lättnader i 3:12-reglerna beräknas minska skatteintäkterna med 0,05, 0,10 och 0,15 miljarder kronor åren 2009-2011. Varaktigt bedöms förändringarna i 3:12-reglerna minska intäkterna med 0,40 miljarder kronor.

Ett slopande av verksamhetskravet vid andelsbyten av kvalificerade andelar bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter.

Förslaget att höja lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster beräknas medföra ett skattebortfall för staten om cirka 10 miljoner kronor.

Förslaget att höja beloppsgränsen från 8 000 kronor till 9 000 kronor för när kostnader för resor till och från arbetet får dras av beräknas leda till ökade skatteintäkter för kommuner och landsting samt för staten då det leder till en ökning av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Höjd beloppsgräns beräknas förstärka de offentliga finanserna med 390 miljoner kronor per år.

Offentligfinansiella effekter av förslagen behandlas även i budgetpropositionen för 2009.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget att sänka expansionsfondsskatten kommer övergångsvis att kräva vissa arbetsinsatser från Skatteverkets sida. Det bedöms att dessa klaras av inom befintligt anslag. Övriga förslag i promemorian bedöms inte få några konsekvenser för Skatteverket.

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

Effekter för de skattskyldiga

Förslaget om sänkta socialavgifter medför en kostnadsminskning för de avgiftsskyldiga utan att de administrativa kostnaderna påverkas.

Förslaget om sänkt bolagsskatt medför en kostnadsminskning för de skattskyldiga, utan att de administrativa kostnaderna påverkas.

Den föreslagna sänkningen av expansionsfondsskatten innebär en skattelättnad för de allra minsta företagen. Samtliga avdrag för avsättningar till expansionsfond anses återförda och samma belopp sätts av till expansionsfond enligt de nya reglerna. Förslaget bör inte leda till någon ökad administrativ börda för de skattskyldiga eftersom återföringen av den gamla fonden och avsättning till den nya fonden sker med automatik.

Förslaget om höjningen av schablonbeloppet i 3:12-reglerna innebär att fler företagare kommer att använda förenklingsregeln, vilket medför en skattelättnad och minskad administrativ börda. Förslaget om sänkt maximinivå för löneuttagskravet medför att fler företagare kan utnyttja löneunderlagsregeln och därför en skattelättnad för dessa.

Förslaget på mervärdesskatteområdet som innebär att lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster höjs från 150 000 kronor till 300 000 kronor innebär att fler företag kommer att slippa uttagsbeskattningen. Det medför en minskad administrativ börda för dessa företag.

10 Författningskommentarer

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

12 kap.

2 §

Ändringen i paragrafens *tredje stycke*, som behandlas i avsnitt 8, innebär en höjning av beloppsgränsen för när kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får dras av.

33 kap.

8 och 16 §§

Procentsatsen 72 i de aktuella bestämmelserna motsvarar den andel av expansionsfonden som ska ha täckning i ett kapitalunderlag och motsvarar vad som återstår av de avsättningar som gjorts till fonden sedan expansionsfondsskatten om, för närvarande, 28 procent har erlagts. Eftersom det nu föreslås att expansionsfondsskatten ska sänkas till 26,3 procent kommer det därefter att återstå 73,7 procent sedan skatten har betalats. Bestämmelserna föreslås ändras i enlighet med detta.

34 kap.

6 §

Expansionsfonden måste ha täckning i ett kapitalunderlag i näringsverksamheten som uppgår till 72 procent av fonden. Annorlunda uttryckt innebär det att fonden högst får uppgå till 138,89 procent (1/72%) av kapitalunderlaget. När expansionsfondsskatten sänks till 26,3 procent får expansionsfonden högst uppgå till 135,69 procent (1/73,7%) av kapitalunderlaget. Det föreslås att bestämmelsen ändras i enlighet med detta.

8 och 10 §§

Ändringarna är av samma slag som i 6 §.

18 §

Ändringen i *första stycket 1* är av samma slag som ändringarna i 33 kap. 8 och 16 §§.

Möjligheten att föra över expansionsfonder när verksamheten förs över från en enskild näringsidkare till en annan näringsidkare genom vissa typer av benefika fång kan i vissa fall ge utrymme för att omfördela skattepliktiga förvärvsinkomster mellan närstående med olika skatte- och avgiftsbelastning. Det finns därför en begränsning i andra stycket enligt vilken expansionsfonden inte får övertas till den del den överstiger 185 procent av det värde som reattillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Gränsvärdet 185 procent baseras på värdet av reattillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökat med en tredjedel och avrundat till ett heltal (jfr prop. 1993/94:50 s. 238 och 318). Baserat på denna teknik borde procenttalet i andra stycket egentligen ändras till

181 [$\approx (1/73,7\%) \times 1 \frac{1}{3}$] när det nu föreslås att expansionsfondsskatten ska sänkas. Skillnaden mellan dessa procenttal är emellertid inte så stor att någon ändring bedöms motiverad i detta sammanhang.

20 §

Ändringen i *första stycket tredje strecksatsen* är av motsvarande slag som i 33 kap. 8 och 16 §§.

48 a kap.

Upphävande av 6 a och 12 §§

I dessa paragrafer finns regler om det s.k. verksamhetsvillkoret vid andelsbyten av kvalificerade andelar. I avsnitt 6 föreslås att detta villkor ska tas bort. Som en följd av detta bör paragraferna upphävas.

13 §

I denna paragraf finns i dag bestämmelser som förhindrar att ersättning i pengar som tagits upp vid ett andelsbyte enligt 9 § beskattas ytterligare en gång när resten av kapitalvinsten beskattas enligt 11 eller 12 §. Vidare finns en bestämmelse som anger att som anskaffningsutgift för en mottagen andel även ska räknas ett belopp som tagits upp som kapitalvinst enligt 12 §. Eftersom det föreslås att beskattning inte längre ska kunna ske enligt 12 §, bör hänvisningarna till 12 § tas bort.

50 kap.

5 §

Ändringarna i tredje respektive fjärde strecksatserna i första och andra styckena föranleds av att expansionsfondsskatten föreslås sänkas från 28 till 26,3 procent. Ändringarna i fjärde respektive femte strecksatserna i första och andra styckena är av motsvarande slag som i 33 kap. 8 och 16 §§.

57 kap.

11 §

I paragrafen definieras årets gränsbelopp. I första stycket punkt 1 finns den s.k. förenklingsregeln som säger att årets gränsbelopp är ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Det föreslås att nivån höjs till två och ett halvt inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 5.1.

19 §

I paragrafen finns det s.k. löneuttagskravet som innebär att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om andelsägaren eller närstående under året före beskattningsåret fått kontant ersättning av viss storlek. Löneuttagskravet uppgår i dag till summan av sex inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst femton inkomstbasbelopp. Det föreslås att det maximala löneuttagskravet ska sänkas till tio inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 5.2.

65 kap.

8 §

Ändringen innebär att skattesatsen för expansionsfondsskatt sänks från 28 procent till 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond. Efter sänkningen ska följaktligen 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

14 §

Ändringen innebär att den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Huvudparten av de nya bestämmelserna kommer att tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

2. Vissa bestämmelser om expansionsfond men även om räntefördelning utgår på olika sätt från storleken på näringsidkarens kapitalunderlag eller expansionsfond vid olika tidpunkter. I de fall dessa tidpunkter ligger före omvandlingen enligt punkt 3 av gamla fondavsättningar, gjorda med den högre expansionsfondsskattesatsen, till avsättningar gjorda med den nya, lägre expansionsfondsskatten måste bestämmelserna tillämpas i sin äldre lydelse till dess det är kapitalunderlagets eller expansionsfondens storlek efter omvandlingen vid taxeringen 2010 som är relevant.

Enligt 33 kap. 8 § beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning 72 procent av expansionsfonden vid det föregående beskattningsårets utgång på visst sätt. Enligt 34 kap. 8 § gäller för expansionsfond att en särskild post får påverka kapitalunderlaget vid vissa benefika förvärv av fastighet. I bestämmelserna anges att förvärvarens kapitalunderlag resp. kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet. Vid taxeringen 2010 är det således kapitalunderlaget och expansionsfonden vid utgången av beskattningsår 2008 som är av intresse. Enligt vad som följer av det inledande resonemanget bör de aktuella bestämmelserna i sin nya lydelse därför tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Vid denna taxering ser man till kapitalunderlagets och expansionsfondens storlek vid utgången av beskattningsåret 2010, dvs. efter att expansionsfonden vid taxeringen 2010 har återförts och återavsatts till den nya skattesatsen och efter att den skattskyldige har kunnat öka kapitalunderlaget genom att tillföra näringsverksamheten det belopp som till följd av punkt 3 återfås vid övergången från den högre till den lägre expansionsfondsskatten. Även 33 kap. 16 § i sin nya lydelse ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

3. Vid 2010 års taxering föreslås särskilda bestämmelser som innebär att samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsår 2008 eller tidigare ska anses återförda vid ingången av beskattningsåret 2009 och genast åter avsatta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. Dessa åtgärder kommer att utföras med automatik av Skatteverket. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i deras äldre lydelse. Av 65 kap. 8 § följer att den expansionsfondsskatt som betalats på de återförda avdragen

tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid återavsättningen tillämpas 34 kap. 6 och 10 §§ i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § i sin äldre lydelse. När det gäller handelsbolag tillämpas i fråga om återavsättningen inte bestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket om att ökning på grund av beskattningsårets avsättning till expansionsfond som avses i 50 kap. 5 § inte ska beaktas vid bestämmandet av kapitalunderlaget. Anledningen till detta och till att 34 kap. 6 och 10 §§ samt att 50 kap. 5 § vid tillämpningen av 34 kap. 13 § ska tillämpas i deras äldre lydelse är att den skattskyldige inte ska tvingas återföra delar av återavsättningen (jfr avsnitt 3). Om den skattskyldige kan göra och gör ytterligare avsättning tillämpas de nya bestämmelserna fullt ut på den delen av avsättningen.

En följd av den föreslagna regleringen är att när den slutliga skatten för taxeringen bestäms kommer den skattskyldige att tillgodoföras ett belopp som motsvarar skillnaden (1,7 procentenheter) mellan den expansionsfondsskatt som belöper sig på det avsatta beloppet beräknad dels enligt de nya bestämmelserna, dels enligt de gamla.

4. Äldre bestämmelser i 65 kap. 14 § tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet, vilket innebär att nuvarande skattesats ska användas i dessa fall.

10.2 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

2 kap.

26 §

Sjukförsäkringsavgiften i arbetsgivaravgifterna sänks med 1,00 procentenheter till 6,71 procent av avgiftsunderlaget.

3 kap.

13 §

Sjukförsäkringsavgiften i egenavgifterna sänks med 1,00 procentenheter till 6,93 procent av avgiftsunderlaget.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 (*första punkten*).

Av *andra punkten* framgår att de nya bestämmelserna i 2 kap. 26 § inte ska tillämpas på ersättning som har betalats ut före ikraftträdandet.

I *tredje punkten* anges att de nya bestämmelserna i 3 kap. 13 § inte ska tillämpas på inkomst som har uppburits före ikraftträdandet. För dem som ska betala egenavgifter sammanfaller normalt beskattningsåret med kalenderåret men när så inte är fallet behövs en särskild övergångslösning. I dessa fall bör, om den avgiftsskyldige inte visat annat, så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter den 31 december 2008 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

10.3 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

2 kap.

8 §

Lönegränsen för när uttagsbeskattning ska ske för vissa fastighetstjänster höjs från 150 000 kronor till 300 000 kronor. Se vidare avsnitt 7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den nya bestämmelsen träder i kraft den 1 januari 2009. Den äldre bestämmelsen ska dock gälla för beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2009. Det innebär att den som har brutet räkenskapsår kommer att kunna tillämpa nya beloppsgränsen från och med det beskattningsår som börjar under 2009.