Yttrande över Betänkande om Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)

Näringslivets Skattedelegation tillstyrker förslagen med de justeringar som anges i det följande.

I betänkandet föreslås ett antal angelägna ändringar. Förslaget innebär bl.a. att de s.k. Lundinreglerna ska slopas. Den frågan har varit aktuell under ett antal år och som utredningen konstaterar finns det inte längre skäl att behålla reglerna. Det föreslås också att reglerna om gränsöverskridande transaktioner i 53 kap. 6-11 §§ inkomstskattelagen (IL) slopas. Det är de regler som anger att en överlåtelse av aktier till underpris till ett utländskt bolag skall föranleda uttagsbeskattning av aktieägaren. EG-domstolen förklarade redan år 2000 att reglerna strider mot såväl etableringsrätten som mot den fria rörligheten för kapital (jfr RÅ 2001 not. 210). Som utredningen också konstaterar är därför rättsverkan av bestämmelsen begränsad. Någon lagändring har dock inte skett.

Det mest omfattande förslaget berör reglerna för beskattning av byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Här föreslår utredningen förhållandevis genomgripande ändringar av skattereglerna. Det är alltså ett flertal angelägna ändringar som tas upp i utredningens betänkande. Delegationen vill därför framhålla det angelägna i att förslaget snarast leder till lagstiftning.

Delegationen har följande kommentarer och synpunkter avseende förslaget. Avslutningsvis lämnas också vissa lagtekniska synpunkter.

Byggnadsrörelse
För ett aktiebolag m.fl. juridiska personer beskattas avyttring av en lagerfastighet i huvudsak på samma sätt som en kapitalfastighet. För en fysisk person som bedriver byggnadsrörelse är det stora skillnader i beskattningen mellan avyttring av en lagerfastighet resp. en kapitalfastighet.

För en person som inte bedriver byggnadsrörelse räknas hela värdeförändringen på en kapitalfastighet som kapitalinkomst och den beskattas med kapitalskattesatsen 30 % (endast 90 % av vinsten är dock skattepliktig). Om en person bedriver byggnadsrörelse räknas enligt nuvarande regler hela värdeförändringen på en lagerfastighet som arbetsinkomst och vinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vilket innebär en beskattning med upp till cirka 66 % (inklusive socialavgifter). Sker försäljningen i nära anslutning till att fastigheten färdigställts kan större delen av vinsten anses vara ett resultat av byggnadsverksamheten. Ju längre tid som gått efter det att fastigheten färdigställts desto större andel av vinsten kommer att vara ett resultat av andra faktorer än byggnadsverksamheten. Främst är det då naturligtvis ren värdestegring som påverkar resultatet.
Förslaget innebär att en vinst vid försäljning av en lagerfastighet inledningsvis ska beskattas fullt ut som inkomst av näringsverksamhet men efter en viss längre innehavsperiod kvoteras vinsten och en viss del av vinsten förs från näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Den högsta kvot som enligt förslaget kan komma att kapitalbeskattas är 45 % och det kan tidigast ske efter en innehavstid av 17 år. Utredningen har stannat för denna kvot efter att ha gjort en jämförelse av det totala skatteutfallet när en fastighet säljs av ett aktiebolag varefter vinsten efter skatt delas ut till aktieägaren. Utredningen har då inte tagit hänsyn till att på den del av vinsten som en fysisk person beskattas för i näringsverksamhet tillkommer sociala avgifter.

Delegationen anser att den andel som ska kvoteras till inkomstslaget kapital är för låg. En jämförelse måste göras med beskattningen av kapitalfastigheter där 90 % av vinsten beskattas med kapitalskattesatsen. När det gått en längre tid gått efter det att byggnadsarbeten utförts på fastigheten kommer större del av vinsten att vara hänförlig till annat än byggnadsverksamheten. Beskattning av vinsten bör då inte vara högre än den som gäller för en kapitalfastighet.

I sammanhanget kan understrykas att i och med att klassificeringsreglerna behålls kan en person som avvecklar sin aktiva byggnadsrörelse men har kvar fastigheterna skattemässigt fortfarande anses bedriva byggnadsrörelse. Enligt gällande regler kan nya fastighetsförvärv alltså ingå i byggnadsrörelsen även om fastigheten förvärvats lång tid efter det att den egentliga byggnadsrörelsen har upphört. I praxis har dock i vissa fall senare förvärv behandlats som kapitaltillgångar. Delegationen anser att det bör införas en uttrycklig regel som innebär att när en viss längre period har gått utan att utan att någon byggnadsverksamhet förekommit bör någon byggnadsverksamhet inte längre anses föreligga.

Utredningen föreslår att särskilda regler i vissa fall ska gälla när fastighetsavyttringar och entreprenadarbeten är kopplade. Entreprenadvinster ska behandlas som en fastighetsvinst, dvs. kan användas för kvittning i den s.k. fastighetsfållan, om en försäljning av den fastighet som entreprenaden avser lett till ett förlustresultat. Motivet till detta är att ett alternativ till att bebygga en fastighet för försäljning är att sälja fastigheten obebyggd och ingå ett entreprenadavtal med köparen om att bebygga. Resultatet vid försäljning av en bebyggd fastighet ingår i fastighetsfållan, dvs. kan kvittas mot fastighetsförluster. Motsvarande slutresultat bör gälla även i de fall fastigheten säljs och följs av en entreprenad.

Beträffande entreprenadförluster föreslår utredningen att sådana förluster ska "fållas" när det är fråga om avtal inom en intressegemenskap. Argumentet för detta är att utredningen anser att det vid kopplade avtal finns risk för att priserna inte fördelas på ett marknadsmässigt sätt. Förlust på markavyttring kan reduceras genom att man tar ut ett för högt pris samtidigt som entreprenadavtalet tas till ett för lågt pris. Delegationen avstyrker att den föreslagna regeln införs. Korrigeringar av oriktig prissättning ska – som utredningen också påpekat - ske på sedvanligt sätt. Uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. IL ska säkerställa att priser på utförda tjänster sätts marknadsmässigt. Det finns därför inte något skäl att ha en särskild regel för entreprenadförluster. Förslaget har inte heller någon koppling till att fastigheten har sålts. Delegationen vill också påpeka att den föreslagna regleringen kommer att innebära skillnader beroende på när förlusten påverkar entreprenadresultatet. När pågående arbeten redovisas enligt den s.k. färdigställandemetoden ska värdet pågående arbeten tas upp enligt lägsta värdets princip alternativt värderas till lägst 97 % av summan av anskaffningsvärdet (17 kap. 27 § IL). Det innebär att man vid lagervärderingen måste ta hänsyn till eventuell värdenedgång som uppkommit under entreprenadtiden. När resultatavräkning sker kan således en värdenedgång redan ha påverkat det skattemässiga resultatet. Förslaget om att entreprenadförluster ska fållas kan alltså leda till olika resultat beroende på om förlusten uppkommit under entreprenadtiden eller vid resultatavräkningen.

Likvidationsförlust

Utredningen har lämnat förslag om att avdrag för förlust på näringsbetingade andelar ska medges i vissa fall. Delegationen utgår från att det förslaget kommer att kompletteras med ändringar i koncernbidragsreglerna så att avdrag medges enligt de förutsättningar som EG-domstolen angett i sin dom i Marks & Spencer-målet.

Utredningens förslag gäller rätt till avdrag i vissa fall för förlust på näringsbetingade andelar när bolaget gått i likvidation eller försatts i konkurs. Utredningen har på sid. 231 fört en diskussion som ger intryck av att det endast är den ursprungliga köpeskillingen som får räknas med när förlusten beräknas. Förslaget till lagreglering i 25 a kap. IL utgår dock från att kapitalförlusten ska beräknas enligt allmänna regler och där inräknas även eventuella ovillkorliga tillskott till bolaget. Det blir också en materiellt riktigt lösning.

Utredningen konstaterar att endast avdrag för verkliga förluster ska medges. I förslaget till 25 a kap. 30 § IL anges att den beräknade förlusten ska minskas med på andelarna belöpande värdeöverföringar utan hänsyn till om de tagits från under den egna innehavstiden uppkomna vinstmedel eller ej. Delegationen anser att endast värdeöverföringar som innebär att den förlust som uppkommit inte är verklig och definitiv ska beaktas, detta särskilt med hänsyn till att avdragsrätten föreslås vara förenad med betydande inskränkningar. Det bör vara tillräckligt med bestämmelsen i 44 kap. 23 § första stycket IL som anger att endast verkliga förluster skall anses som kapitalförluster. Den förhållandeis omfattande praxis som finns visar hur den bestämmelsen ska tillämpas.

Handelsbolag och övriga kvarstående frågor
Utredningen har på några punkter pekat på att reglerna för handelsbolag bör ses över. Det är dock något som man på grund av tidsbrist inte hunnit med.

I samband med införandet av slopad kapitalvinstbeskattning och utdelning på näringsbetingade andelar gjordes undantag för handelsbolagens innehav. Regeringen uttalade i den propositionen att såväl neutraliteten mellan skilda företagsformer som handelsbolagsformens betydelse för riskkapitalförsörjningen talade för att skattefriheten för näringsbetingade andelar ska omfatta även handelsbolagens innehav. För den fortsatta bedömningen ansågs dock den avgörande frågan vara handelsbolagets skatterättsliga status. Regeringen hänvisade i propositionen till det förslag som lämnats av Förenklingsutredningen (prop. 2002/03:96, sid. 112). Den utredningen föreslog i sitt slutbetänkande Ny handelsbolagsbeskattning att handelsbolaget vid inkomstbeskattningen ska utgöra ett eget skattesubjekt. Regeringen har emellertid i den ekonomiska vårpropositionen för år 2003 (prop. 2003/04:100 sid 37) uttalat att man inte avser att göra handelsbolaget till skattesubjekt. Handelsbolagets skattemässiga status torde därmed vara avgjord.
Frågan om hur andelar i handelsbolag resp. tillgångar som ägs av ett handelsbolag skattemässigt ska behandlas bör snarast ses över. Riskapitalverksamhet bedrivs i många fall i handelsbolagsform bl.a. därför att den företagsformen ger en möjlighet för fler ägare att samverka. Det är därför angeläget att reglerna för handelsbolag är neutrala. Företagsskatteutredningen har i betänkandet föreslagit vissa särregler för handelsbolagen. Delegationen vill därför understryka nödvändigheten av att bedrivande av näringsverksamhet i handelsbolag snarast får samma regler som annan näringsverksamhet.

Övriga frågor
Delegationen utgår från att de bestämmelser om kvotering av en förlust i vissa fall som föreslås i 48 kap. 22 § IL justeras med hänsyn till de ändringar i 48 kap. 20 och 20 a §§ IL som införts till följd av ändrade regler i 57 kap. IL. Med hänsyn till att de tekniska komplikationerna redan i och med de senare ändringarna är stora anser Delegationen att det inte är möjligt att införa ytterligare begränsningar på det sätt som utredningen föreslagit.

1992 års företagsskatteutredning föreslog att avdrag skulle medges för kapitalrabatt på optionslån. Regeringen lämnade dock inte något förslag i den frågan eftersom man ansåg att frågan borde beredas ytterligare. FSU skulle enligt sina direktiv se över kapitalrabatten på

options- och konvertibellån men har av tidsskäl inte hunnit med detta. Delegationen anser att det nu är hög tid att den frågan avgörs.

Ytterligare en fråga som låg inom utredningens uppdrag var frågan om det skatterättsliga avyttringsbegreppet. Utredningen har av tidsskäl inte hunnit slutbehandla den frågan. Det här är ytterligare en angelägen fråga. Delegationen vill särskilt fästa uppmärksamhet på frågan vad som gäller när en aktieägare omvandlar ett villkorat tillskott till ett ovillkorat tillskott. Regeringsrätten synes i mål 3106-04 ha avgjort att en sådan omvandling skatterättsligt ska betraktas som en avyttring. Därmed bör också en förlust vara avdragsgill. Skatteverket har dock i ett ställningstagande den 8 november 2005 uttalat att en avyttring inte anses föreligga om bolaget var på obestånd vid omvandlingen.

Frågan om uttagsbeskattning vid utförande av tjänster till underpris har inte legat inom utredningens uppdrag. Frågan uppmärksammades vid införandet av de nya omstruktureringsreglerna år 1998. I prop. (1998/99:15, sid. 163) konstaterades att det inte finns någon bestämmelse om att uttagsbeskattning kan underlåtas när tjänster utförs till underpris men att det i administrativ praxis förekommer att uttagsbeskattning underlåts vid löpande tjänster mellan företag utan ersättning eller till underpris. Vidare uttalades att i den mån detta förekommer torde det grunda sig på en pragmatisk tillämpning av reglerna om koncernbidrag. Delegationen anser att frågan om uttagsbeskattning av tjänster bör uppmärksammas och inordnas i regelsystemet för underprisöverlåtelser av tillgångar.

Finansieringen av förslaget
Utredningen föreslår att de statsfinansiella kostnaderna för förslagen ska finansieras genom att representationsavdraget sänks. Delegationen anser att det inte är rimligt att kostnaden ska tas ut av en specifik bransch, i det här fallet restaurangbranschen.

Lagtekniska synpunkter
• I förslaget till 18 kap. 22 a § IL regleras hur bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning ska tillämpas i de fall det skattemässiga värdet skiljer sig från det anskaffningsvärde som ska användas. Delegationen föreslår att bestämmelsen tekniskt utformas på samma sätt som 19 §, dvs. med utgångspunkt i vad som krävs i en situation som denna för att räkenskapsenlig avskrivning ska få göras.

• I 25 a kap. 32 § IL anges att ett underskott av näringsverksamhet från föregående år inte får dras av till den del det utgörs av en sådan ”fållad” kapitalförlust som anges i 26 § samma kapitel. De ”fållade förluster” som omfattas av 25 a kap. IL ingår enligt Delegationens uppfattning inte i underskott av näringsverksamhet utan är just ”fållade”.
• I 27 kap. IL föreslås bestämmelser om att avdrag för nedskrivning inte ska medges när en lagerfastighet klassificeras som en förvaltningsfastighet. Eftersom fastigheten fortfarande utgör en lagertillgång torde sambandet mellan redovisning och beskattning att innebära att en uppskrivning av värdet i redovisningen leder till en skatteeffekt. En skattemässig regel bör därför införas som föreskriver att när en fastighet övergått till att klassificeras som en förvaltningsfastighet ska en uppskrivning inte föranleda några skattekonsekvenser.

• Enligt förslaget kommer en fastighet som enligt reglerna i 27 kap. IL utgör en lagertillgång att behålla denna karaktär även när fastigheten klassificeras som en förvaltningsfastighet. En förlust vid avyttring av fastigheten kommer därför definitionsmässigt inte att utgöra en kapitalförlust. I 25 kap. 5 a § IL anges att bestämmelser om kvittning av kapitalvinst och kapitalförlust ska gälla på motsvarande sätt för vinst och förlust vid överlåtelse av

lagerfastighet. Eftersom den s.k. fastighetsfållan i 25 kap. 12 § IL anger att kapitalförluster på fastigheter kan kvittas endast mot kapitalvinster på fastigheter kan en förlust vid försäljning av en lagerfastighet inte kvittas mot en sådan kapitalförlust. Det har enligt Delegationens uppfattning inte varit utredningens avsikt och bestämmelsen i 5 a § bör därför omformuleras så att en förlust vid en överlåtelse av en lagerfastighet i detta hänseende anses som en kapitalförlust. Motsvarande reglering behövs för vinster. Bestämmelserna i 25 kap. 13 § IL kommer då automatiskt att bli tillämpliga även på förluster vid överlåtelse av lagerfastigheter. Jfr också förslaget till 27 kap. 25 § IL som anger att en entreprenadvinst under vissa förutsättningar ska anses som en kapitalvinst.

• I förtydligande syfte bör i författningskommentaren till 27 kap. 19 § IL påpekas att eftersom en förvaltningsfastighet i grunden fortfarande är en lagerfastighet kommer ”omklassificeringen” inte i sig att leda till några skattekonsekvenser (jfr 41 kap. 6 § IL).

• I 27 kap. 25 § IL föreslås att en entreprenadvinst under vissa förutsättningar ska behandlas som en kapitalvinst på fastigheter och därmed öka kvittningsutrymmet i fållan. Med entreprenadvinst avses enligt sista stycket i förslaget den sammanlagda vinst som tas upp enligt 17 kap. 23-32 §§ IL för byggnads- eller anläggningsarbeten. Exemplen i författningskommentaren utgår från att entreprenadvinsten redovisas när entreprenaden är avslutad. Vid s.k. successiv vinstavräkning kommer emellertid resultatet av entreprenaden att delredovisas vid utgången av varje räkenskapsår. Det innebär alltså att ”delvinsten” kommer att skattas av. Ett förtydligande bör införas så att det framgår att även sådana ”delvinster” ska behandlas som kapitalvinster på fastigheter. Det bör också påpekas att det ”delresultat” som redovisas kan utgöras av en förlust.

• På sid 266 i betänkandet uttalar utredningen att det undantag från fållan som enligt 25 kap. 12 tredje stycket IL gäller för vissa produktionsfastigheter m.m. inte omfattar lagerfastigheter. Delegationen anser att det inte finns något skäl att göra ett sådant undantag. Den lagtekniska lösningen med en hänvisning i 5 a § till vad som gäller enligt bl.a. 12 § innebär enligt Delegationens uppfattning att undantaget i tredje stycket även omfattar lagerfastigheter.

• I 38 kap. 11 § IL föreslås att vid en verksamhetsavyttring som avser lagerfastigheter enligt 27 kap. IL ska en inkomst inte tas upp och en förlust inte dras av. Delegation ifrågasätter om inte den regleringen i stället bör tas in i 10 § samma kapitel och utformas på motsvarande sätt. I så fall behövs också en justering av 14 §.

• I 44 kap. 23 § IL används begreppet skattemässigt värde. I övrigt används genomgående i 44 kap. IL begreppet omkostnadsbelopp.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Krister Andersson Ingrid Melbi