

Förenklingsförslag redovisning och beskattning för mindre handelsbolag ägda av fysiska personer

Sammanfattning

Arbetsgruppen har utrett huvudsakligen två övergripande frågeställningar:

1. Vilka av de förenklade regler som tidigare föreslagits för små enskilda näringsidkare kan lämpligen tillämpas också av små handelsbolag.
2. Finns det i anledning av sådana förändringar eller i övrigt möjlighet att förenkla de särskilda skattereglerna för handelsbolag, framför allt reglerna om beräkning av justerad anskaffningsutgift.

Redovisningsregler

Vad gäller möjligheten att tillämpa motsvarande förenklade redovisningsregler för små handelsbolag som de som föreslagits för små enskilda näringsidkare har arbetsgruppen funnit följande. I de allra flesta fall bör samma förenklade redovisningsregler kunna tillämpas för små handelsbolag. Detta gäller t.ex. reglerna för beräkning av intäkter och kostnader och för värdering av varulager och materiella anläggningstillgångar.

I ett avseende har arbetsgruppen funnit att samma regler bör gälla men att reglerna som föreslagits för små enskilda näringsidkare bör ändras, bl.a. på grund av svårigheterna att tillämpa motsvarande regler för handelsbolag. Det är här fråga om räntor. Arbetsgruppen föreslår här att den regel som innebär att räntor ska redovisas som intäkter utifrån en modifierad kontantprincip ska ersättas med en belöpandeprincip som kombineras med en beloppsmässig förenklingsregel.

I några avseenden föreslår arbetsgruppen att redovisningsreglerna för små enskilda näringsidkare och handelsbolag ska skilja sig åt. Det är fråga om uttag av tjänster (förmåner). Här föreslås att uttagen inte ska bokföras i handelsbolaget, till skillnad mot vad som föreslagits och vad som bör gälla för de enskilda

RAPPORT

Datum
2005-01-31

näringsidkarna. Det är också fråga om bokföringen av periodiseringsfonder. Även för expansionsfond blir det fråga om vissa skillnader.

Justerad anskaffningsutgift

Arbetsgruppen har lagt ner betydande arbete på att, mot bakgrund av de ändringar som bör göras på redovisningsområdet, försöka förenkla framför allt de regler som gäller beräkning av justerad anskaffningsutgift.

Den ursprungliga tanken var att undersöka dels om det var möjligt att ersätta den årliga beräkningen av anskaffningsutgiften med en beräkning endast vid de tillfällen när kapitalvinst på andelen ska beräknas, dels om en sådan beräkning, efter att ett närmare samband införts, skulle kunna göras med utgångspunkt i handelsbolagets bokförda egna kapital.

Arbetsgruppen har funnit att de krav som finns på neutralitet i förhållande till större handelsbolag och andra företagsformer medför att det inte är lämpligt att genomföra sådana förändringar. Det skulle enligt arbetsgruppens mening, med nuvarande krav på neutral företagsbeskattning och i en situation då handelsbolagen inte är skattesubjekt, inte leda till några förenklingar.

Arbetsgruppen föreslår därför endast en ändring i reglerna om beräkning av justerad anskaffningsutgift vid uttag av tjänster ur handelsbolaget. Sådant uttag bör beaktas till samma värde som vid inkomstberäkningen.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

1. Bakgrund

Bokföringsnämnden (BFN) och Skatteverket beslöt gemensamt 2004-06-28, dnr. 407961-04/113, att bedriva ett samverkansprojekt avseende förenklingsförslag redovisning och beskattning för handelsbolag som ägs av fysiska personer.

Bakgrunden till samverkansprojektet är en rapport 2004-04-30 avseende genomförd förstudie beträffande förenklingsförslag inom företagssektorn. Slutsatserna i den rapporten är att huvuddelen av föreslagna förenklingsförslag för mindre enskilda näringsidkare också bör kunna tillämpas av sådana handelsbolag som ägs av fysiska personer. Om redovisnings- och skattereglerna ytterligare harmoniseras har det också ifrågasatts om det inte går att förenkla de särskilda skattereglerna för handelsbolag. I detta sammanhang har särskilt framhållits reglerna för beräkning av justerat ingångsvärde (anskaffningsvärde) på andel i handelsbolag.

Avgränsning har skett till sådana handelsbolag som ägs av fysiska personer. Som framgår nedan kommer det för juridiska personer att utformas särskilda redovisningsregler.

I sammanhanget bör också nämnas att BFN beslutat att ändra inriktning på arbetet med att skapa redovisningsregler för de icke noterade företagen. BFN har följande plan för det framtida normgivningsarbetet. Det ska finnas fyra separata regelverk inom redovisningsområdet. Företag ska utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken. Ett företag får välja att tillämpa ett mer avancerat regelverk än det som det genom storlek eller organisationsform tillhör, men ska då tillämpa samtliga regler. Den första kategorin kan komma att gälla för mindre enskilda näringsidkare och handelsbolag ägda av fysiska personer, med en omsättning som understiger ca. 3 miljoner kronor. Den andra kategorin ska i första hand gälla för aktiebolag, ekonomiska föreningar m.m. under en viss storlek. Den tredje kategorin kommer att gälla för företag som inte är små, men inte heller så

RAPPORT

Datum
2005-01-31

stora att de bör tillämpa IFRS-reglerna (=de internationella redovisningsreglerna). Den fjärde kategorin kommer att innefatta företag som ska tillämpa IFRS-reglerna.

I den fortsatta framställningen avses med "mindre enskilda näringsidkare" respektive "mindre handelsbolag" sådana som har en omsättning uppgående till högst 3 miljoner kronor. Denna beloppsgräns överensstämmer också med vad som angivits som gräns i Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler m.m. för att få tillämpa kontantmetoden respektive årsboks slut i förenklad form. Nämda promemoria har nyligen sänts ut på remiss från departementet.

I Sverige finns idag ca. 128 000 handelsbolag, varav ca. 75 000 är registrerade som aktiva sådana. Som aktivt företag räknas i detta sammanhang företag som är registrerat till mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare. Huvuddelen, ca. 50 000 av handelsbolagen, ägs enbart av fysiska personer, under det att resten, ca. 25 000 till någon del ägs av juridiska personer. De flesta handelsbolagen är små och endast ca. 5 000 av bolagen har en omsättning överstigande 3 miljoner kronor.

Nedan följer förenklingsförslag med anknytning till redovisnings- och beskattningsområdet samt analys av för- och nackdelar med dessa.

Samverkansprojektet har genomförts av en arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket. I gruppen har ingått Anders Bengtsson och Karin Dahlin från BFN samt Roland Lagerqvist, Peter Lindholm och Rolf Törnqvist från Skatteverket.

I enlighet med direktivet har samverkansprojektet lämnat information till representanter för näringslivet och redovisnings- och revisionsbyråer 2004-10-21 och berörda departement i slutet av oktober och början av november månad 2004.

Datum
2005-01-31

2. Tillämpligheten av förenklingsförslag för mindre enskilda näringsidkare för mindre handelsbolag

2.1 Allmänt

För mindre enskilda näringsidkare har en arbetsgrupp med representanter från BFN, dåvarande Riksskatteverket samt olika intresseorganisationer föreslagit ett antal förenklade redovisnings- och skatteregler. De förenklade reglerna finns samlade i en principskiss till vägledningen, Enskild näringsverksamhet, som BFN sänt ut på remiss sommaren 2003.

För att ovannämnda regler ska kunna genomföras krävs vissa ändringar i befintlig lagstiftning inom redovisnings- och skatteområdet. BFN har också år 2003 hemställt om vissa nödvändiga lagändringar i årsredovisningslagen, bokföringslagen och inkomstskattelagen. Förslagen finns redovisade i Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler m.m. som nu är på remiss. I promemorian föreslås att den nya lagstiftningen ska gälla från den 1 januari 2006. Under våren 2004 har representanter från BFN och Skatteverket påtalat behovet av ändringar i mervärdesskattelagen för representanter från Finansdepartementet.

Under nedanstående punkter 2.2-2.15 redovisas de olika förenklingsförslagen för mindre enskilda näringsidkare. Under respektive punkt görs därefter prövning om förslagen kan appliceras på mindre handelsbolag samt om någon ytterligare lagstiftning erfordras. Under avsnitt 2.16 görs en sammanfattande bedömning av lämpligheten att införa motsvarande regler för mindre handelsbolag som för mindre enskilda näringsidkare.

2.2 Avgränsningen mellan företaget och det privata

I BFN:s principskiss för enskilda näringsidkare finns ett avsnitt som reglerar vilka tillgångar som ska bokföras i företaget, vilka som får bokföras i företaget och vilka som är privata.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Detta avsnitt blir annorlunda för handelsbolag som ägs av fysiska personer. Eftersom handelsbolaget är en egen juridisk person är det enbart de tillgångar som handelsbolaget äger som ska bokföras i handelsbolaget.

Uttag och insättningar av eget kapital ska bokföras i handelsbolaget enligt principskissen för enskilda näringsidkare. För handelsbolagen tillkommer att uttag och insättningar av eget kapital ska bokföras för varje delägare.

2.3 Uttag av varor och tjänster samt förmåner

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att företagarens uttag av varor och tjänster ska bokföras som inkomster i företaget. Inkomsterna ska värderas till marknadsvärdet. Undantag gäller för bil-, kost- och bostadsförmån, som enligt liggande förslag också i redovisningen ska värderas enligt de schablonregler som gäller vid beskattningen.

I ett handelsbolag bokförs som regel inte som inkomst sådana förmåner som nyttjats av delägaren såsom bil- och bostadsförmån m.m. Dessa förmåner redovisas istället hos respektive delägare vid dennes redovisning av handelsbolagets resultat. Däremot brukar uttag av varor och andra tjänster redovisas som inkomst hos handelsbolaget.

Arbetsgruppen har beslutat att inte föreslå någon ändring av den praxis som gruppen uppfattat gäller idag. Det innebär att uttag av sådana tjänster som avser förmån av bil, kost och bostad inte ska bokföras som inkomst i handelsbolaget. Det är emellertid viktigt att framhålla att det både finns skäl som talar för och emot en sådan lösning.

Ett viktigt skäl för att bokföra även förmåner i handelsbolaget är att reglerna då skulle vara desamma för mindre handelsbolag och mindre enskilda näringsidkare. Detta skulle uppenbarligen förenkla det samlade regelverket och underlätta för de som måste tillämpa reglerna för båda verksamhetsformerna. Om man strikt ser till *företaget* finns det egentligen heller

RAPPORT

Datum
2005-01-31

ingen anledning att göra åtskillnad på enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Då förmånerna utgör inkomster som härrör från bolaget bör de också redovisas i företagets resultaträkning. Möjligen kan man också säga, att resultaträkningen härigenom skulle ge en mer riktig bild av den ekonomiska verksamhet som under året bedrivits i företaget. Å andra sidan kan man argumentera för att uttag egentligen inte är realiserade inkomster, eftersom de ofta är resultatet av en transaktion mellan företaget och en dominerande ägare och att detta gäller i särskilt hög grad för uttag som avser förmåner. Därför kan man möjligen också hävda att uttagen i dessa fall inte är ett riktigt mått på den prestation företaget utfört. Uttaget kan alternativt ses som en motpost till en för delägaren privat kostnad som annars inte borde vara avdragsgill.

Ytterligare ett skäl för bokföring av förmåner i handelsbolag är att beräkningen av anskaffningsutgiften för andelarna kan förenklas, åtminstone något, om uttag och förmåner redovisas i bolaget. Se mera härom nedan under avsnitt 3.1.

Det viktigaste skälet mot att bokföra uttag av förmåner i handelsbolaget gäller fördelningen av bolagsresultatet. Till skillnad från vad som gäller i enskild näringsverksamhet är det för handelsbolag inte tillräckigt att konstatera hur stor inkomsten är. Inkomsten måste också fördelas mellan delägarna. Frågan är om detta innebär att en bokföring i bolaget inte kan ge några förenklingar. Frågan har både en civilrättslig och en skatterättslig sida.

Civilrättsligt gäller att delägarna fritt kan överenskomma om hur resultatet i bolaget ska fördelas. Det gäller även den del av resultatet som utnyttjats för att ge en eller alla delägarna förmåner. Kort kan det sägas att delägarna inte sällan torde ha ett sådant intresse av att fördela resultatet rättvist mellan sig att en bokföring av förmånerna inte skulle leda till någon förenkling. Det kan emellertid inte uteslutas att bolagsmännen i många fall saknar intresse av att utgående förmåner påverkar resultatfördelningen. Så kan t.ex. vara fallet om bolagsmännen är närstående, om

RAPPORT

Datum
2005-01-31

samtliga bolagsmän har samma eller likvärdiga förmåner eller om fördelningen av resultatet från bolaget ändå sker efter en skälig grund. De civilrättsliga aspekterna är därför inte i sig skäl för att avstå från att ändra reglerna.

Den civilrättsliga fördelningen av resultatet godtas normalt vid beskattningen. I vissa fall finns emellertid stöd i praxis för att frångå den fördelning som bolagsmännen överenskommit. För att det ska vara rationellt att bokföra förmånerna i handelsbolaget är det nödvändigt att de principer som idag gäller för resultatfördelning kan gälla även förmånerna. Detta skulle kunna innebära att en annan delägare än den som uppburit förmånen skulle kunna bli beskattad för denna. Enligt arbetsgruppens uppfattning kan det ifrågasättas om en sådan ordning är förenlig med de grunder som ligger bakom beskattning av förmåner i allmänhet. Motsvarande fråga torde dock redan idag kunna uppkomma när det gäller varuuttag som bokförs i handelsbolaget.

En annan nackdel om förmåner bokförs som inkomst i handelsbolaget är att det kan uppkomma kontrollproblem för skatteförvaltningen. Idag ska samtliga förmåner från ett handelsbolag tas upp som inkomster hos respektive delägare och även redovisas på särskilda rutor på blankett N3A. Samma krav gäller även för enskilda näringsidkare på blankett N1 eller N2. Om förmånerna istället ska bokföras hos handelsbolaget måste bolaget åläggas någon form av uppgiftsskyldighet beträffande utgivna förmåner, dvs. samma krav som gäller för de arbetsgivare som har anställd personal med fri bil osv.

Arbetsgruppen föreslår alltså att förmåner inte skall bokföras som inkomst i handelsbolag. Oavsett vilken lösning som kommer att gälla bör alla uttag och förmåner värderas och redovisas till marknadsvärdet eller i förekommande fall enligt en skattemässig schablon. I denna del föreslår alltså arbetsgruppen samma regler som för mindre enskilda näringsidkare. Enligt arbetsgruppens uppfattning bör vidare denna regel gälla för samtliga handelsbolag och för all enskild näringsverksamhet.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

2.4 Avdrag för delägars egen premie för pensionsförsäkring

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att premier för pensionsförsäkring och liknande inte ska bokföras som en utgift i företaget utan räknas som privata utgifter och detta oavsett om pensionsförsäkringspremien är avdragsgill eller ej.

För handelsbolag görs i nuläget avdrag för delägens egen premie till pensionsförsäkring hos respektive delägar. Avdraget sker efter räntefördelning och eventuell avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond. Underlaget för premieavdraget är inkomsten efter nämnda poster. Ändring gjordes så sent som år 1999 genom prop. 1997/98:146, SFS 1998:334-336. Dessförinnan gjordes avdraget före nämnda poster medan underlaget för en maximal avsättning var inkomsten efter dessa poster. För rätt till avdrag krävs att delägaren är ägare till försäkringen och att han själv betalar premien.

Arbetsgruppen har av flera skäl ansett att nuvarande regler inte ska ändras utan att samma regler ska gälla som för mindre enskilda näringsidkare. Bl.a. skulle, om avdraget flyttas in i handelsbolaget, de problem som undanröjdes genom de ändringar som enligt ovan gjordes 1999 återskapas. Vidare måste handelsbolaget stå som ägare till försäkringen för att avdragsrätt skulle föreligga.

2.5 Delägens sjukpenning

För mindre enskilda näringsidkare anges att privata inkomster inte får bokföras i företaget. Som privata inkomster anges som exempel sjukersättning som företagaren får från försäkringskassan.

Delägens sjukpenning bokförs idag som regel inte som intäkt i handelsbolaget. Däremot förekommer det att sjukpenningen bokförs som tillskott i bolaget.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Inkomster hänförliga till sjukpenning kan knappast anses hänförliga till handelsbolaget och utgör inte heller till någon del avkastning på det i bolaget insatta kapitalet. Med hänsyn härtill ska de enligt arbetsgruppens uppfattning inte heller bokföras som intäkt i bolaget, dvs. samma regler ska gälla som för mindre enskilda näringsidkare.

2.6 Avsättningar till periodiseringsfond, expansionsfond och ersättningsfond i balansräkningen

För mindre enskilda näringsidkare ska enligt liggande förslag ett företag ange eventuella avsättningar till periodiseringsfond, expansionsfond och ersättningsfond i balansräkningen. Detta beror på att avsättningarna i många fall kan avse betydande belopp. De obeskattade reserverna får bokföras men om de inte finns med i bokföringen så ska i vart fall upplysning om dem lämnas i balansräkningen.

När ett handelsbolag gjort avsättning till ersättningsfond ska denna enligt gällande regler i inkomstskattelagen bokföras hos handelsbolaget. Någon ändring av dessa regler föreslås inte.

Vad gäller eventuella avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond så ska dessa idag inte redovisas hos handelsbolaget utan hos respektive delägare i bolaget. Under avsnitt 3.3 och 3.4 nedan redovisas såväl fördelar som nackdelar med att i framtiden göra avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond i själva handelsbolaget. Som framgår av nämnda avsnitt är arbetsgruppens uppfattning att någon ändring inte ska ske av gällande bestämmelser, utan att dessa avsättningar även framledes ska redovisas hos respektive delägare.

Om avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfond även framledes ska redovisas hos respektive delägare ifrågasätts om man kan ålägga handelsbolaget samma skyldighet att lämna uppgifter om dessa som föreslås för mindre enskilda näringsidkare. Enligt arbetsgruppens uppfattning bör så inte ske. Avsättningarna är relaterade till delägarna och ingår i

RAPPORT

Datum
2005-01-31

beräkningen av det skattemässiga resultatet från handelsbolaget. Dylika uppgifter är sekretessbelagda.

2.7 Kontantmetoden

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att den löpande bokföringen ska ske enligt kontantmetoden eller fakturametoden. Kontantmetoden innebär att företaget under löpande år bara bokför företagets betalningstransaktioner, dvs. in- och utbetalningar.

Enligt arbetsgruppens uppfattning bör ovannämnda regler även gälla för mindre handelsbolag, dvs. en valfrihet mellan kontantmetoden och fakturametoden.

2.8 Allmänna näringsinkomster och näringsutgifter

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att vid bokslutet endast fakturerade försäljningar och inköp ska beaktas. En förutsättning är emellertid att fakturering skett inom en viss tid efter att affärshändelsen inträffat. Förslaget innebär i princip att det i bokslutet inte ska tas någon hänsyn till upplupna intäkter och kostnader.

Dåvarande Riksskatteverket har i sitt remissvar på ovannämnda förslag ifrågasatt om det inte kan vara en tillräcklig förenkling att undanta upplupna poster som understiger ett belopp på 5 000 kronor per affärshändelse. Verkets svar grundar sig på att upplupna poster är ganska vanliga även hos de mindre företagen och att de flesta posterna handlar om mycket små belopp per affärshändelse.

Arbetsgruppen förordar att samma regler ska gälla för handelsbolag som föreslagits för enskilda näringsidkare. Gruppen är överens om följande analys av fördelar och nackdelar med det förslag som lämnats för enskilda näringsidkare.

Förslaget att inte kräva att upplupna intäkter och kostnader redovisas bygger i grunden på ett processorienterat förhållningssätt till redovisningen. Bokföringen, också i en bokslutssituation, utgår från

RAPPORT

Datum
2005-01-31

handlingar som företaget får eller skickar. Det är arbetsgruppens uppfattning att detta återspeglar de flesta företagens sätt att tänka och agera. En sådan lösning ger också större förutsättningar för företagen att ta till sig reglerna och att tillämpa dem på ett riktigt sätt.

Alternativet till ett sådant processororienterat förhållningssätt är att kräva bokföring av upplupna intäkter och kostnader. Detta är enklare sagt än gjort. I grunden handlar det nämligen om att bokföra fordringar och skulder och redovisningens eviga dilemma är just att avgöra när en fordran eller skuld föreligger. Det kan t.ex. gälla att avgöra när företaget fått en fordran i anledning av en leverans av en maskin eller en skuld i anledning att det köpt en tjänst. Med ett processororienterat synsätt kan den företagare som i rimlig tid sköter sin fakturering utgå från att fordran uppstått vid faktureringen. Det ligger uppenbarligen mycket stora värden i en sådan ordning.

Den stora och egentligen enda nackdelen med förslaget är att den metod som används från teoretiska företagsekonomiska utgångspunkter är tveksam. Däremot är det mycket osannolikt att den har några praktiska nackdelar. Det finns enligt arbetsgruppens mening ingen anledning att tro att den påverkar statsfinanserna i någon mätbar omfattning. Förslaget är nämligen neutralt i den meningen att inkomster och utgifter hanteras på samma sätt. Det finns heller inte någon risk för fusk eller skatteundandragande, eftersom reglerna är tydligare och mer handfasta än motsvarande regler i ett traditionellt redovisningssystem. I många avseenden är förslaget i denna del alltså betydligt bättre ur kontrollsynpunkt än de regler som gäller idag. Sammantaget borde detta ge Skatteverket bättre förutsättningar att koncentrera kontrollen på poster som verkligen har någon betydelse.

Arbetsgruppen har noterat att Skatteverket i nämnda remissvar vill lösa problemet på ett annat sätt. Det kan emellertid ifrågasättas om den lösning som Skatteverket föreslår verkligen innebär några förenklingar för företagen. För att ett företag ska

RAPPORT

Datum
2005-01-31

kunna avgöra om det är berättigat att använda den lättnadsregel Skatteverket föreslagit måste företaget nämligen först tillämpa den regel som det kan komma att undantas ifrån för att kunna göra en bedömning av om en fordran eller skuld av sådan storleksordning föreligger. Svårigheterna ligger oftast just i denna bedömning.

Avslutningsvis vill arbetsgruppen peka på de konsekvenser som en ändrad inställning till upplupna intäkter och kostnader kan ge. Enligt arbetsgruppens mening är detta förslag en hörnsten i förenklingsförslaget och en nyckel till andra förenklingar. Skulle man vid den slutliga prövningen finna att en processororienterad redovisning inte kan godtas måste samtliga förslag i principskissen prövas ånyo. En grundtanke i förslaget är nämligen att reglerna ska ge en balanserad och försiktig redovisning. Ställer man högre krav än vad som skett när det gäller intäkter och kostnader måste andra delar omprövas. Det gäller t.ex. redovisningen av pågående arbeten. Detta kommer att innebära att redovisningen blir mer komplicerad och att redovisningsreglerna för de minsta företagen blir väsentligt mer omfattande än vad som gäller enligt vad som föreslås i BFN:s principskiss.

2.9 Räntor

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att ränta ska redovisas som intäkt i bokslutet för det år under vilket räntan eller utdelningen kan disponeras. Vidare föreslås att ränta ska redovisas som kostnad i bokslutet för det år under vilket räntan betalas. En särskild korrigeringsregel finns för att undvika att företagen arbetar med "upplägg".

Ett genomförande av ovannämnda förslag kommer att innebära att kontantprincipen blir huvudregel. Förslagen kommer otvivelaktigt att väsentligt underlätta arbetet för såväl företagen som Skatteverket. Dåvarande Riksskatteverket föreslog inte här någon möjlighet till periodisering för belopp större än 5 000 kronor.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Nackdelarna med en kontantprincip är större för handelsbolag än för enskilda firmor. Det har bl.a. samband med att handelsbolaget är en juridisk person och att delägarna är fysiska personer. Det förekommer att delägaren har lånetransaktioner med sitt handelsbolag, vilket inte kan förekomma vid enskilt bedriven näringsverksamhet. Nämnda lånetransaktioner kan vid införande av en kontantprincip för handelsbolagen öppna möjlighet för olika åtgärder i skatteplaneringssyfte.

Det är svårt att ur ett kontrollperspektiv hantera klassificeringen av tillhandahållna medel i ett handelsbolag som lån eller tillskott. En enskild näringsidkare har ingen möjlighet att kostnadsföra ränta på en skuld till sig själv. En delägare i ett handelsbolag har viss möjlighet att låna ut kapital till bolaget som ren försträckning mot ränta. Om det utlånade kapitalet år från år arbetar i bolaget på samma sätt som om det rör sig om ett insatskapital ska det dock alltid hanteras som ett tillskott. Avkastningen på detta kapital utgör i så fall inkomst av handelsbolagets verksamhet i inkomstslaget näringsverksamhet (RÅ 79 Aa 228).

För Skatteverkets vidkommande skulle knappast införande av en renodlad kontantprincip innebära några fördelar. En dylik regel skulle endast kunna utnyttjas av de handelsbolag som har fysiska personer som delägare. För de många små handelsbolagen med såväl fysiska som juridiska personer som delägare skulle periodisering krävas av räntor. Ur kontrollsynpunkt kommer skilda regelverk alltid att medföra visst merarbete.

Arbetsgruppen har efter viss tvekan stannat för att den ränteregeln som föreslagits för enskilda näringsidkare inte bör införas för handelsbolag. En konsekvens av detta bör bli att förslagen ändras även för enskilda näringsidkare. Istället bör en regel införas som innebär att ränteinkomster/-utgifter som understiger 5 000 kr inte behöver periodiseras. En sådan beloppsmässigt bestämd regel är enligt arbetsgruppens

RAPPORT

Datum
2005-01-31

mening enklare att tillämpa när det gäller räntor än när det gäller andra inkomster och utgifter (se ovan).

2.10 Varulager

För mindre enskilda näringsidkare föreslås bl.a. att en vara ska tas upp som varulager hos köparen när varan har levererats, dvs. fysiskt har ankommit till köparens lager. Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen. Anskaffningsvärde för köpta varor är anskaffningspris enligt den senast mottagna fakturan plus andra utgifter enligt fakturan. Andra externa utgifter inräknas om de överstiger 5 000 kronor per leverans. För egentillverkade varor inräknas kostnaden för råmaterial och halvfabrikat (inte eget och anställdas arbete) och externa utgifter som överstiger 5 000 kronor per leverans. Från varornas sammanlagda anskaffningsvärde får företaget göra avdrag för schablonmässigt beräknad värdenedgång med 3 procent och i vissa fall 15 procent.

Ovannämnda förslag torde leda till icke oväsentliga förenklingar för de mindre enskilda näringsidkarna. Detsamma torde gälla för mindre handelsbolag, varför arbetsgruppen i detta avseende föreslår införande av samma regler som för mindre enskilda näringsidkare.

2.11 Pågående arbeten

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att det vid bokslutet inte ska redovisas något värde för pågående arbeten. Förslaget hänger ihop med att det vid värderingen av materiella anläggningstillgångar och lager inte ska räknas med något värde av eget och anställdas arbete. I konsekvens härmed skulle sådana kostnader inte heller räknas in i redovisningen av pågående arbeten till fast pris. För pågående arbeten ska alltså intäktsredovisning ske först vid faktureringen eller vid á-conton enligt betalningsplan.

Ovannämnda förslag bör leda till stora förenklingar för berörda näringsidkare. Motsvarande torde gälla även för de mindre handelsbolagen, varför arbetsgruppen föreslår

RAPPORT

Datum
2005-01-31

att dessa inte heller ska behöva redovisa något värde för pågående arbeten.

2.12 Avsättningar

För mindre enskilda näringsidkare föreslås av förenklingsskäl att några avsättningar inte ska redovisas i bokslutet. Om avsättningar tillåts skulle det dessutom bli en obalans i regelverket jämfört med de förenklningar som gjorts i övrigt. Som exempel framhålls att ett företag inte behöver ta upp intäkter som intjänats men som man ännu inte har eller borde ha fakturerat. Det blir en obalans i redovisningen om företagen inte ska ta upp intäkter som de faktiskt har haft och samtidigt göra avsättningar för kommande utgifter.

Enligt tillgänglig statistik avser de vanligaste avsättningarna för mindre handelsbolag lämnade garantiåtaganden. För dessa finns särskilda skatteregler. Enligt Skatteverkets uppfattning upplevs dessa regler inte som särskilt svårtillämpade. Det har därför inom arbetsgruppen diskuterats om inte eventuellt möjlighet skulle finnas kvar för avsättning för sådana framtida garantiutgifter enligt schablonregeln. Om så anses motiverat bör dock även ändring ske av reglerna för mindre enskilda näringsidkare.

En avsättning enligt schablonregeln ger dock en mycket begränsad periodiseringseffekt. Särskilt för företag i denna kategori. En sådan avsättning har framför allt betydelse i verksamheter som expanderar mycket kraftigt och sådana verksamheter är ovanliga i denna kategori. Regeln är också i första hand en schablon för den beloppsmässiga bestämningen av en avsättnings storlek. Arbetsgruppen förordar därför att bestämmelsen om att några avsättningar inte ska få göras bör gälla både för enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

Ska avsättning för framtida garantiutgifter inte tillåtas bör det övervägas att i inkomstskattelagen skrivas in ett undantag för dessa kategorier. (Se bilaga 1).

RAPPORT

Datum
2005-01-31

2.13 Händelser efter balansdagen

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att det är balansdagen som är avgörande för vad som ska redovisas i balansräkningen och resultaträkningen. Detta innebär att händelser som inträffat eller information som företaget fått efter balansdagen inte ska påverka bokslutet.

Flera remissinstanser har ansett att t.ex. en konkurs efter balansdagen bör beaktas. En ändring av förslaget övervägs för närvarande.

Arbetsgruppen förordar att samma regler om händelser efter balansdagen ska gälla för mindre enskilda näringsidkare och mindre handelsbolag.

2.14 Maskiner och inventarier

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att i normalfallet ska en tillgång tas upp i balansräkningen när tillgången har levererats. Tillgångar som har ett värde på högst 5 000 kronor behöver inte aktiveras. Så behöver heller inte göras om den ekonomiska livslängden uppgår till högst tre år. Anskaffningsvärde är fakturabelopp från leverantören och externa utgifter som överstiger 5 000 kronor per inköpstillfälle eller leverantör. Vid egentillverkade tillgångar ingår endast utgifter för material och annat som ingår i fakturabeloppet, dvs. eget och anställdas arbete ska inte inräknas, samt externa utgifter överstigande 5 000 kronor. Avskrivning på tillgångarna får ske med samma belopp som är tillåtet skattemässigt. Om kvarvarande avskrivningsunderlag uppgår till högst 5 000 kronor får hela beloppet skrivas bort direkt. I övrigt ska vid avyttringar och utrangeringar skattereglerna beaktas.

Ovannämnda förslag bör leda till stora förenklingar för berörda näringsidkare. Motsvarande torde gälla även för de mindre handelsbolagen, varför arbetsgruppen för dessa föreslår införande av samma regler som för mindre enskilda näringsidkare.

Datum
2005-01-31

2.15 Byggnader och markanläggningar

För mindre enskilda näringsidkare föreslås att vid köp av byggnader, mark och markanläggningar ska anskaffningsvärdet utgöras av inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet. Vid egentillverkning är principen densamma som för köpta tillgångar. Någon frigräns på 5 000 kronor samt ej beaktande av anställdas arbete såsom för maskiner och inventarier finns inte för byggnader och markanläggningar. Avskrivning får ske med samma belopp som är tillåtet skattemässigt. Vid avyttringar och utrangeringar ska skattereglerna beaktas.

Ovannämnda förslag bör leda till stora förenklingar för berörda näringsidkare. Motsvarande torde även gälla för de mindre handelsbolagen, varför arbetsgruppen för dessa föreslår införande av samma regler som för mindre enskilda näringsidkare.

2.16 Kort om arbetsgruppens ställningstaganden

Under avsnitt 2.2 - 2.15 ovan har redovisats fördelar och nackdelar med att hos mindre handelsbolag tillämpa samma regler som för mindre enskilda näringsidkare. De flesta förenklingsförslagen för mindre enskilda näringsidkare torde utan vidare kunna överföras till mindre handelsbolag. Som framgår av avsnitt 2.3 och 2.6 föreslås däremot en annan lösning dels för uttag av varor och tjänster samt förmåner och dels för avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfond för mindre handelsbolag. I avsnitt 2.9, som behandlar periodiseringsproblematiken vid upplupna räntor, föreslås att periodisering inte behöver ske om ränteinkomsten/-utgiften understiger 5 000 kr. I detta avseende föreslås också att samma regel ska gälla för mindre enskilda näringsidkare.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

3. Förenklingsförslag skattemässiga särregler för mindre handelsbolag ägda av fysiska personer

3.1 Allmänt

Om redovisnings- och skattereglerna i framtiden ytterligare harmoniseras har det som framgår av direktiven ifrågasatts om det inte skulle vara möjligt att förenkla de särskilda skattereglerna för handelsbolag. I detta sammanhang har särskilt framhållits reglerna för beräkning av justerat ingångsvärde (**justerad anskaffningsutgift, JAU**) på andel i handelsbolag.

Enligt arbetsgruppens uppfattning är de nuvarande reglerna för beräkning av kapitalvinst på andel i handelsbolag så utformade att de - rätt tillämpade - ger ett i hög grad materiellt korrekt resultat. Reglerna får vidare allmänt anses leda till en rimligt neutral beskattning i förhållande till andra företagsformer. Priset för detta är dock ett regelverk som är jämförelsevis komplicerat och svårhanterligt. Önskemålen om förenklingar är välgrundade.

Väsentliga förenklingar är dock svåra att uppnå med mindre än att avkall görs på kraven på korrekt materiellt resultat och på neutralitet.

3.2 Förmåners påverkan på anskaffningsutgiften för andel i handelsbolag

Vid beräkning av kapitalvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag utgörs omkostnadsbeloppet av den justerade anskaffningsutgiften för andelen. För varje år ska på blankett N3A anskaffningsutgiften ökas med värdet av de förmåner som delägaren tillgodogör sig från bolaget. Samtidigt gör delägaren ett uttag av en tjänst (fri bil, fri bostad etc.). Uttagen ska reducera anskaffningsutgiften med sitt marknadsvärde. I de fall uttagen vid beräkning av delägarens skattepliktiga inkomst från handelsbolaget värderas till marknadsvärdet kommer uttagen att påverka anskaffningsutgiften i positiv och i negativ riktning med samma belopp.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Detta gäller dock inte förmån av fri bil, bostad och kost. Sådan förmån upptas vid inkomstberäkningen till ett schablonvärde, vilket värde inte utan vidare är uttryck för marknadsvärdet. I de fall, exempelvis vid leasing av bilar, marknadsvärdet kan antas vara lika med handelsbolagets verkliga kostnad för att tillhandahålla förmånen blir uttaget vid beräkning av anskaffningsutgiften ett annat än schablonvärdet. Uttaget av nämnda förmåner kommer som följd härav i princip att beaktas med olika belopp vid inkomstberäkningen respektive vid beräkning av anskaffningsutgiften på andelen.

En av de frågor som tas upp i avsnitt 2.3 är om delägarers eventuella förmåner från handelsbolaget ska bokföras som intäkt i bolaget. Om så skulle bli fallet och oavsett om bokföring sker till marknadsvärdet eller i förekommande fall efter en skattemässig schablon kommer anskaffningsutgiften att påverkas i positiv och i negativ riktning med samma belopp. Härigenom skulle nämnda poster kunna tas bort från den årliga beräkningen av anskaffningsutgiften. De problem som i så fall uppkommer vad gäller resultatfördelningen i handelsbolaget tas upp i avsnitt 2.3 ovan.

Om delägaren haft en verklig förmån genom att bolagets kostnad för att tillhandahålla förmånen varit högre än delägarers förmånsvärde motsvarar mellanskillnaden i princip en på andelen belöpande icke skattepliktig intäkt. Denna mellanskillnad blir beskattad som kapitalvinst vid en avyttring av andelen om omkostnadsbeloppet reduceras med bolagets verkliga kostnad för att tillhandahålla förmånen. Detta är en systematisk konsekvens av de nuvarande reglerna. Regelverket är i detta avseende inte neutralt i förhållande till vad som föreslås för enskilda näringsidkare. För en enskild näringsidkare uppkommer ingen sådan konsekvens. Om omkostnadsbeloppet reduceras med schablonvärdet blir mellanskillnaden inte beskattad.

Om däremot bolagets kostnad är lägre än förmånsvärdet uppkommer vid en kapitalvinstberäkning en på

RAPPORT

Datum
2005-01-31

motsvarande sätt lägre kapitalvinst om omkostnadsbeloppet reduceras med bolagets verkliga kostnad. Om omkostnadsbeloppet reduceras med schablonvärdet blir mellanskillnaden aldrig avdragen.

Avvikelser mellan förmånsvärde och kostnaden för att tillhandahålla förmånen får alltså genomslag på den kapitalvinstberäkning som förr eller senare sker i samband med avyttring eller upplösning av handelsbolaget.

Om det är bolagets faktiska årskostnad som ska anses vara marknadsvärdet på uttaget är en annan fråga. Det är inte givet att kostnaden är jämnt fördelad över åren, t.ex. med hänsyn till värdeminskningssavdrag i de fall bolaget äger bilen.

I de fall förmånen år efter år konsekvent är undervärderad (lägre än verklig kostnad) medför en reducering av omkostnadsbeloppet med schablonvärdet att sammantaget visst belopp kan undgå beskattning. Mot detta får ställas möjligheten till förenkling.

3.2.1 Arbetsgruppens ställningstagande

I inkomstskattelagen bör föreskrivas att uttag av tjänster ska reducera anskaffningsutgiften med samma belopp som upptagits som skattepliktig inkomst för förmånen. Ändring bör ske i 50 kap. 5 § IL genom ett tillägg som klargör att uttaget vid beräkning av den justerad anskaffningsutgift ska beaktas till samma värde som tagits upp vid inkomstberäkningen. (Se bilaga nr 1). Detta förslag bör gälla samtliga handelsbolag. När det är fråga om en verklig "förmån", dvs. företagets kostnad överstiger det skattemässiga värdet, kommer omkostnadsbeloppet att påverkas i sänkande riktning av ett lägre uttagsbelopp än som är fallet med nuvarande regler.

3.3 Avsättning till periodiseringsfond i handelsbolaget

Enligt gällande lagstiftning görs eventuella avsättningar till periodiseringsfond hos respektive

RAPPORT

Datum
2005-01-31

delägare. Skälet till att avsättningen sker hos delägaren torde vara att avsättningen inte ska avse den del av inkomsten från handelsbolaget som är att hänföra till kapitalinkomst, dvs. den del av delägarrens resultatandel som genom räntefördelning förs över till inkomstslaget kapital. När ett aktiebolag äger andel i handelsbolag gör aktiebolaget som skattesubjekt avsättning till periodiseringsfond även på inkomsten från handelsbolaget. Det är alltså aktiebolagets inkomst inklusive inkomsten från handelsbolaget som ligger till grund för avsättningen.

Inom arbetsgruppen har utretts vilka fördelar och nackdelar som skulle finnas om avsättning till periodiseringsfond istället sker i handelsbolaget. I SOU 2002:35 föreslogs att avsättning skulle ske i handelsbolaget. Avsikten var då att handelsbolaget skulle vara skattesubjekt.

Fördelar

Om avsättningen av delägarnas fonder sker i handelsbolaget, dvs. i bolagets räkenskaper, ingår inte motsvarande obeskattade belopp i kapitalbehållningen på kapitalkontot. Detta konto blir härigenom mer renodlat och balansräkningen i handelsbolaget kommer att utvisa en mera riktig ställning.

Beräkningen av anskaffningsutgiften för andel i handelsbolaget kommer att förenklas. Den skattepliktiga inkomst som ska öka anskaffningsutgiften är reducerad med fondavsättningen och någon separat minskning av värdet såsom idag behövs inte. På motsvarande sätt vad gäller återföring av periodiseringsfond behövs ingen separat ökning av anskaffningsutgiften.

Om periodiseringsfonden är handelsbolagets fond borde avsättningen inte behöva återföras när andelen avyttras eller på annat sätt övergår till ny ägare.

Om periodiseringsfond bokförs hos handelsbolaget kan förväntas en minskning av antalet fel. Vid separat redovisning av periodiseringsfonder föreligger alltid en risk att de glöms bort eller av annan anledning blir

RAPPORT

Datum
2005-01-31

felredovisade, jämfört med om de blir föremål för bokföring i räkenskaperna. Detta framgår inte minst av en undersökning som genomfördes för några år sedan av skatteförvaltningen. Andelen felaktigt redovisade periodiseringsfonder uppgick till ca. 15 % inom aktiebolagssektorn under det att mer än 50 % var felaktigt hos de enskilda näringsidkarna.

Nackdelar

Om avsättning till periodiseringsfond sker i handelsbolaget kommer den maximala avsättningen att bli för stor, jämfört med nuläget och jämfört med enskilda näringsidkare, om positiv räntefördelning är aktuell. Detta på grund av att avsättningen sker med viss procent av bolagets totala inkomst, dvs. inklusive den del som hos delägaren hänförs till kapitalinkomst. Vid negativ räntefördelning uppkommer det motsatta förhållandet, dvs. för låg avsättning.

För att komma förbi ovannämnda problem måste räntefördelningen lyftas in i handelsbolaget före avsättningen till periodiseringsfond. Detta skulle i och för sig vara tänkbart eftersom kapitalunderlaget för räntefördelning utgörs av respektive delägars justerade kapitalunderlag vid ingången av beskattningsåret. En annan fråga är om man med gällande sekretessbestämmelser kan ålägga en delägare en sådan uppgiftsskyldighet gentemot sitt handelsbolag. Vidare medför ovannämnda ändring att räntefördelningsbeloppet vid positiv respektive negativ räntefördelning måste läggas till respektive dras ifrån respektive delägars beräkning av sin anskaffningsutgift för andelarna i handelsbolaget.

En annan lösning är att en fiktiv räntefördelning görs i handelsbolaget och som beräknas på det bokförda kapitalunderlag i handelsbolaget vid årets början istället för respektive delägars justerade kapitalunderlag. En sådan ändring kan dock medföra negativa konsekvenser för en enskild delägare. Saldot på ett handelsbolags samlade kapitalkonto kan vara negativt genom att delägare A har ett större negativt saldo än B har ett positivt sådant. Sammantaget skulle

RAPPORT

Datum
2005-01-31

bolagets kapitalunderlag inte ge utrymme för bolaget att göra någon räntefördelning. A skulle därigenom kunna undvika negativ räntefördelning medan B inte får möjlighet till positiv räntefördelning. Vidare blir resultatfördelningen delägarna emellan mer komplicerad.

Ett ytterligare alternativ skulle kunna vara att fiktiv räntefördelning görs i bolaget utifrån vardera delägarrens bokförda kapitalbehållning. Delägare A skulle vara tvingad att göra negativ räntefördelning och B skulle ha möjlighet att göra positiv oavsett om detta för bolaget sammantaget skulle innebära att bolagets resultat inte påverkas.

Ett ytterligare problem är de befintliga periodiseringsfonderna som idag ligger på delägarna. Ska dessa övergångsvis skattas av hos delägarna? Om så ska ske och avsättning till ny fond sker i handelsbolaget bör dessa delägare ges en möjlighet att återföra sina periodiseringsfonder i handelsbolaget för att kunna beräkna ny avsättning på resultatet efter återföring av äldre periodiseringsfonder.

3.3.1 Arbetsgruppens ställningstagande

Allmänt kan det ifrågasättas om det i bokslutet för ett handelsbolag ska tas in ett antal poster som uteslutande utgörs av de olika delägarnas skattemässiga dispositioner. Detta försvårar även för delägarna när de ska beakta sådana poster i sin fördelning av bolagets resultat. Om avsättning till periodiseringsfond ska göras i handelsbolaget måste även en sådan regel gälla för samtliga handelsbolag, dvs. det går inte att begränsa möjligheten till de mindre bolagen.

Den enda förändring som uppfyller något rimligt krav på förenkling bör vara att göra periodiseringsfonderna till handelsbolagets fonder som avsätts i bolagets räkenskaper. Man får därvid bortse från att fonderna avsätts på inkomst före räntefördelning och acceptera den neutralitetsbrist som tillskapas visavi enskilda näringsidkare.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

I fall exempelvis ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag skulle emellertid nya problem uppkomma. Exempelvis vad ska gälla om handelsbolaget utvisar överskott under det att aktiebolaget med handelsbolagsresultatet inräknat går med underskott. Det kan ju vara av intresse för andra delägare att handelsbolaget gör avsättning till periodiseringsfond. Aktiebolaget skulle i deklarationen kunna ta upp en pluspost motsvarande sin del av handelsbolagets periodiseringsfond och sedan en minuspost när samma fond återförs i handelsbolaget. Vid det motsatta förhållandet, dvs. aktiebolaget redovisar överskott medan handelsbolaget går med visst underskott, bör avsättning i aktiebolaget beräknas på detta bolags resultat efter avdrag för underskottet från handelsbolaget.

Trots att flera fördelar skulle uppnås om avsättning till periodiseringsfond redovisas i handelsbolaget överväger ändå enligt arbetsgruppens uppfattning nackdelarna härmed. På grund härav föreslås därför inga ändringar vad gäller avsättning till periodiseringsfond utan dessa ska även i framtiden ske hos respektive delägare.

3.4 Avsättning till expansionsfond i handelsbolaget

Enligt gällande lagstiftning görs eventuella avsättningar till expansionsfond hos respektive delägare. Skälet till att avsättningen sker hos delägaren torde vara att avsättningen inte ska avse den del av inkomsten från handelsbolaget som är att hänföra till kapitalinkomst, dvs. den del av delägarens resultatandel som genom räntefördelning förs över till inkomstslaget kapital. Fråga är alltså i princip om samma skäl som gäller för avsättning till periodiseringsfond. Motsatsvis ska negativ räntefördelning ingå i näringsinkomsten. Vidare innebär avsättning till periodiseringsfond en resultatregleringsåtgärd som medför att motsvarande näringsinkomst inte ska förstaletsbeskattas samma år, dvs. inte ska ingå i den inkomst som kan avsättas till expansionsfond. Avsättning till expansionsfond måste

RAPPORT

Datum
2005-01-31

alltså ligga efter periodiseringsfonden hos samme skattskyldig. Ett annat skäl är att delägarna i handelsbolaget kan bestå av såväl fysiska personer som aktiebolag. Förstaleadsbeskattningen i ett aktiebolag av resultatandelen från ett handelsbolag ska bara ske i aktiebolag i form av bolagsskatt.

Inom arbetsgruppen har utretts vilka fördelar och nackdelar som skulle finnas om avsättning till expansionsfond istället sker i handelsbolaget.

Fördelar

Om avsättningen sker i handelsbolaget, dvs. i bolagets räkenskaper, ingår inte motsvarande obeskattade belopp i kapitalbehållningen på kapitalkontot. Detta konto blir härigenom mer renodlat och balansräkningen i handelsbolaget kommer att utvisa en mera riktig ställning.

Beräkningen av delägarrens anskaffningsutgift för andel i handelsbolaget kommer till viss del att förenklas. Den skattepliktiga inkomst som ska öka anskaffningsutgiften är reducerad med fondavsättningen och någon separat minskning av värdet såsom idag behövs inte. På motsvarande sätt vad gäller återföring av expansionsfond behövs ingen separat ökning av anskaffningsutgiften. Däremot måste anskaffningsutgiften för respektive delägare ökas respektive minskas med 28 % av avsättningen respektive återföringen av expansionsfonden, vilket kommer att motsvara själva expansionsmedelsskatten.

En annan fördel om expansionsfonden är handelsbolagets fond är att avyttring av andelar, omstrukturering m.m. kommer att underlättas.

Nackdelar

Avsättning till expansionsfond ska ske på resultatet efter beskattningsårets räntefördelning och eventuell avsättning till periodiseringsfond. Beträffande räntefördelning uppkommer samma problem för vilka

RAPPORT

Datum
2005-01-31

redogjorts under avsnitt 3.3 Avsättning till periodiseringsfond i handelsbolaget.

Vid avsättning till expansionsfond finns ett s.k. takbelopp i form av respektive delägars justerade kapitalunderlag vid beskattningsårets utgång. Om avsättning till expansionsfond istället ska ske i handelsbolaget så måste bolaget vid bokslutet ha tillgång till en beräkning av varje delägars underlag vid utgången av samma år. Fråga uppkommer här om ett handelsbolag enligt gällande sekretessbestämmelser har rätt att ta del av sådana uppgifter.

Handelsbolagets kapitalkonto kan som helhet vara negativt men en enskild delägare kan idag ha ett stort positivt saldo och underlag för expansionsfond. För att kunna bibehålla denna effekt är det nödvändigt med en särskild beräkning av underlaget för expansionsfond uppdelad på varje delägare i handelsbolaget. Det bör alltså vara delägarnas respektive underlag som utgör grunden för en avsättning i handelsbolaget. Det kan inte vara aktuellt att göra expansionsfonden till handelsbolagets fond med avsättning utifrån bolagets kapital och resultat.

Om t.ex. ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag bör inte någon expansionsfondsavsättning få göras på aktiebolagets andel av resultatet eller med aktiebolagets andel av kapitalet som underlag.

Fördelningen av handelsbolagets resultat på olika delägare skulle kompliceras väsentligt för varje moment som läggs in i bolaget. Detta gäller inte bara ifråga om expansionsfond.

Om avsättning till expansionsfond skulle ske i handelsbolaget måste också frågan tas upp om handelsbolaget ska vara skattesubjekt i detta hänseende.

3.4.1 Arbetsgruppens ställningstagande

Om avsättning till expansionsfond ska ske i ett handelsbolag måste räntefördelning och avsättning till

RAPPORT

Datum
2005-01-31

periodiseringsfond först tas in i bolaget. Som framgår ovan under avsnitt 3.3 och nedan under avsnitt 3.5 är arbetsgruppen negativ till ett sådant förslag. Vidare måste en ny regel om avsättning i handelsbolaget till expansionsfond omfatta samtliga handelsbolag vari någon delägare är fysisk person. I de fall ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag uppkommer ytterligare problem om ett handelsbolag får rätt att göra sådana avsättningar.

Med hänsyn till ovanstående finns enligt arbetsgruppens uppfattning inga skäl att föreslå ändringar vad gäller avsättning till expansionsfond utan dessa bör även framledes ske hos respektive delägare.

3.5 Delägareshäntefördelning läggs in i handelsbolaget

Enligt gällande lagstiftning ska häntefördelning ske hos respektive fysisk delägare i ett handelsbolag. Häntefördelning sker före eventuell avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond och är frivillig vid positiv sådan, men tvingande vid negativ häntefördelning om det negativa kapitalunderlaget överstiger 50 000 kronor.

Inom arbetsgruppen har utretts vilka fördelar och nackdelar som skulle finnas om delägarnas häntefördelning istället läggs in i handelsbolaget.

Som framgår ovan, framför allt under avsnitt 3.2 Avsättning av periodiseringsfond i handelsbolag, är arbetsgruppen negativ till att i ett handelsbolag göra en häntefördelning som är hänförlig till delägarna. En möjlig lösning är att hänteberäkning istället sker på det i bolaget bokförda kapitalunderlaget, dvs. ett förslag som avviker från det teoretiskt riktiga men som skulle vara praktiskt genomförbart. Det torde då inte bli möjligt för delägaren att till inkomstslaget kapital kunna hänföra avkastningen (positiv eller negativ) på sin egen del av kapitalet i bolaget med mindre än att särskilda regler tillskapas för en sådan fördelning. En möjlig nackdel med en särreglering i denna del är delägarnas möjlighet att styra över

RAPPORT

Datum
2005-01-31

bolagets kapitalisering. Delägaren har större möjlighet än en enskild näringsidkare att styra om kapitalet ska hanteras över kapitalkontot eller inte.

3.5.1 Arbetsgruppens ställningstagande

Slutsatsen måste bli att reglerna om räntefördelning inte bör ändras.

3.6 Beräkning av anskaffningsutgift för andel i handelsbolag

I de fall en fysisk delägare i ett handelsbolag ska utnyttja reglerna om räntefördelning eller expansionsfond ska delägaren varje år göra en beräkning av anskaffningsutgiften för sin andel i handelsbolaget. Även om reglerna om räntefördelning och expansionsfond ej tillämpas är idag flera av de uppgifter som ingår vid beräkningen av anskaffningsutgiften obligatoriska.

I de fall räntefördelning eller avsättning till expansionsfond inte är aktuell har inom arbetsgruppen ifrågasatts om årliga uppgifter måste lämnas för beräkning av anskaffningsutgiften. Det borde räcka med att uppgifterna tas fram vid avyttring m.m. av andel i handelsbolaget. Till vissa delar torde Skatteverket självt genom utformningen av deklarationsformulären kunna minska fullgörandekostnaden i denna del. I övriga delar krävs lagändring.

Ett annat sätt att förenkla för delägarna torde vara att beräkna anskaffningsutgiften för andel i handelsbolag med utgångspunkt i delägarens kapitalkonto i bolaget (kapitalkontometoden). Först följer här en kortfattad beskrivning av kapitalkontometoden.

3.6.1 Kapitalkontometoden.

I kapitalkontometoden används det bokföringsmässiga resultatet som utgångspunkt för kapitalvinstberäkningen. I det nuvarande regelsystemet är det skattemässigt resultat som påverkar kapitalvinstberäkningen.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Kapitalvinstberäkningen görs alltså med utgångspunkt i delägarrens kapitalkonto i bolaget som omkostnadsbelopp, dvs. delägarrens andel av bolagets bokförda egna kapital. Kapitalkontot påverkas av delägarrens tillskott och uttag samt av hans andel av bolagets bokföringsmässiga resultat, överskott eller underskott.

Kapitalvinsten/-förlusten beräknas som skillnaden mellan "överpriset" vid avyttringen (ersättningen ./ . kapitalbehållningen) och "överpriset" vid förvärvet (anskaffningsutgiften ./ . kapitalbehållningen). Andelen

kan även ha avyttrats eller förvärvats till underpris. Beräkningen sker då på ett motsvarande sätt.

Alternativt kan kapitalvinsten beräknas som ersättningen ./ . anskaffningsutgiften ./ . ökning (+ minskning) av eget kapital under innehavstiden.

Exempel:

1. A köper en andel i ett HB för 1 500 tkr. Vid förvärvet uppgår säljarens andel av bolagets egna kapital till 1 200 tkr. A har alltså betalat ett överpris på 300 tkr för andelen.

A säljer senare sin andel för 2 000 tkr. Vid försäljningen har hans andel av det egna kapitalet ökat till 1 600 tkr genom nettotillskott och positivt resultat i bolaget. A:s kapitalvinst kan beräknas till $400 - 300 = 100$ tkr.

Alternativ beräkning av kapitalvinsten: $2\,000 - 1\,500 - (1\,600 - 1\,200) = 100$.

Med tillämpning av nuvarande regler ska anskaffningsutgiften ökas med skattepliktig vinst och nettotillskott och minskas med uttag och avdragsgilla underskott. JAU vid avyttringstillfället är alltså 1 900 tkr ($1\,500 + (1\,600 - 1\,200)$). Kapitalvinsten kan beräknas till ersättningen ./ . JAU, dvs. $2\,000 - 1\,900 = 100$ tkr.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

2. A köper en andel i ett HB för 1 500 tkr. Vid förvärvet uppgår säljarens andel av bolagets egna kapital till 1 600 tkr. A har alltså betalat ett underpris på 100 tkr för andelen.

A säljer senare sin andel för 1 800 tkr. Vid försäljningen har hans andel av det egna kapitalet minskat till 1 500 tkr pga. uttag.
A:s kapitalvinst kan beräknas till $300 - (-100) = 400$ tkr.

Alternativ beräkning av kapitalvinsten $1\,800 - 1\,500 + (1\,600 - 1\,500) = 400$ tkr.

Enligt nuvarande regler har JAU vid avyttringstillfället minskat till 1 400 tkr ($1\,500 - (1\,600 - 1\,500)$).
Kapitalvinsten kan beräknas till ersättningen ./.
JAU, dvs. $1\,800 - 1\,400 = 400$ tkr.

3. A köper en andel i ett HB för 1 500 tkr. Vid förvärvet uppgår säljarens andel av bolagets egna kapital till 1 300 tkr. A har alltså betalat ett överpris på 200 tkr för andelen.

A lyckas senare inte sälja sin andel för mer än 2 000 tkr trots att hans andel av det egna kapitalet genom nettotillskott och positivt resultat ökat till 2 300 tkr vid försäljningen. Försäljningen sker alltså till ett underpris på 300 tkr. A säljer andelen med kapitalförlust på $-300 - 200 = -500$ tkr.

Alternativ beräkning av kapitalförlusten: $2\,000 - 1\,500 - (2\,300 - 1\,300) = -500$ tkr.

Enligt nuvarande regler har JAU vid avyttringstillfället ökat till 2 500 tkr ($1\,500 + (2\,300 - 1\,300)$).
Kapitalförlusten kan beräknas till $2\,000 - 2\,500 = -500$ tkr.

4. A köper en andel i ett HB för 1 500 tkr. Vid förvärvet uppgår säljarens andel av bolagets egna kapital till 1 600 tkr. A har alltså betalat ett underpris på 100 tkr för andelen.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

A säljer senare sin andel för 2 000 tkr. Vid försäljningen har hans andel av det egna kapitalet genom nettotillskott och positivt resultat ökat till 2 300 tkr. Försäljningen sker alltså till ett underpris på 300 tkr. A säljer andelen med kapitalförlust på $- 300 - (- 100) = - 200$ tkr.

Alternativ beräkning av kapitalförlusten: $2\ 000 - 1\ 500 - (2\ 300 - 1\ 600) = - 200$ tkr.

Enligt nuvarande regler har JAU vid försäljningstillfället ökat till 2 200 tkr ($1\ 500 + (2\ 300 - 1\ 600)$). Kapitalförlusten kan beräknas till $2\ 000 - 2\ 200 = - 200$ tkr.

5. A köper en andel i ett HB för 2 000 tkr. Vid förvärvet uppgår säljarens andel av bolagets egna kapital till 2 300 tkr. A har betalat ett underpris på 300 tkr för andelen.

A säljer senare sin andel för 1 500 tkr. Vid försäljningen har hans andel av det egna kapitalet minskat till 1 600 tkr. Försäljningen sker till ett underpris på 100 tkr. A säljer alltså andelen med kapitalvinst på $- 100 - (- 300) = 200$ tkr. I detta fall är både ersättningen och omkostnadsbeloppet terminologiskt negativa poster, likväl uppkommer en kapitalvinst. - Beräkningen utgår från att ett mot kapitalminskningen svarande outnyttjat underskott i verksamheten dras av enligt kap. 42 § 34 i lydelsen i bilaga 2. I annat fall måste det bokföringsmässiga kapitalsaldot vid avyttringstillfället ökas på med detta underskott till vad som skulle vara ett skattemässigt gällande kapitalsaldo, vilket skulle leda till en kapitalförlust med 500 tkr.

Alternativ beräkning av kapitalvinsten: $1\ 500 - 2\ 000 + (2\ 300 - 1\ 600) = 200$ tkr.

Enligt nuvarande regler har JAU vid försäljningstillfället minskat till 1 300 tkr

RAPPORT

Datum
2005-01-31

$(2\ 000 - (2\ 300 - 1\ 600))$ om minskningen av eget kapital beror på delägarrens uttag.
Kapitalvinsten kan beräknas till $1\ 500 - 1\ 300 = 200$ tkr.

Om däremot minskningen av eget kapital beror på underskott i verksamheten för vilket avdrag inte kunnat göras under innehavet av andelen är JAU fortfarande 2 000 tkr. Försäljningen leder till en kapitalförlust på 500 tkr ($1\ 500 - 2\ 000$). Kapitalförlusten ger därmed delägaren avdrag för denna del av underskottet. Återstående del av underskottet, 200 tkr, får delägaren inget avdrag för. Det ska han inte heller få, eftersom dessa 200 tkr tyst kvittas mot den vinst som försäljningen i sig medförde.

Med en kapitalvinstbeskattning enligt en ojusterad kapitalkontometod kommer avdrag inte att bli medgivet för slutligt underskott, dvs. sådant underskott i bolagets näringsverksamhet för vilket delägaren inte medgetts avdrag vid den löpande beskattningen. I de fall delägaren har ett sådant underskott måste därför kapitalvinsten minskas med ett belopp som motsvarar det outnyttjade underskottet. Om istället kapitalförlust föreligger ska denna ökas med underskottsbeloppet. Någon åtskillnad ska inte göras mellan underskott som härrör från bolagsnivån resp. delägarlivån. Om A i exempel 1 ovan har ett outnyttjat underskott på 20 tkr vid avyttringstidpunkten, ska kapitalvinsten alltså beräknas till 80 tkr oavsett om det är ett underskott som är hänförligt till bolags- eller delägarlivån.

Det skulle alternativt kunna övervägas att av likformighetsskäl återinföra samma avdragsregler som enligt 42 kap. 34 § IL gäller för enskild näringsidkares slutliga underskott, dvs. avdrag med 70 % i inkomstslaget kapital under 1 - 3 år efter avvecklingsåret.

Enligt nuvarande regler får HB-delägaren avdrag för slutligt underskott som härrör från bolagsnivån i samband med kapitalvinstberäkningen genom avdrag med

RAPPORT

Datum
2005-01-31

ett motsvarande större omkostnadsbelopp (JAU), vilket alltså inte blivit minskat med det vid den löpande beskattningen ej avdragna underskottet. Han får aldrig något avdrag för slutligt underskott från delägarnivån.

Delägarrens tillskott till och uttag från bolaget blir automatiskt beaktade i hans kapitalvinstberäkning genom att saldot på hans kapitalkonto påverkas. När en delägare gör tillskott till bolaget med t.ex. 100 för att täcka ett uppkommet underskott på andelen på samma belopp, påverkas inte saldot på hans kapitalkonto av dessa två belopp sammantagna. Saldot är dock 100 större än det skulle varit utan tillskottet. Har delägaren inte fått avdrag för underskottet vid den löpande taxeringen ska det outnyttjade underskottet beaktas vid kapitalvinstberäkningen.

Om handelsbolaget som juridisk person skulle göra avsättning till periodiseringsfonder beaktas detta automatiskt vid delägarrens kapitalvinstberäkning enligt kapitalkontometoden. Några justeringar behövs inte. Detsamma gäller för expansionsfond.

Om det däremot är delägaren som gör avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond ska i princip någon kapitalvinstberäkning inte bli aktuell innan fonderna återförts till beskattning. Kapitalvinstberäkning ska dock ske i det fallet att handelsbolagets verksamhet förs över till delägarrens enskilda näringsverksamhet (30 kap. 13 § och 34 kap. 22 § IL) eller till ett aktiebolag (30 kap. 12 § IL) och fonderna i samband därmed tas över och bolaget upplöses. Inte heller här behövs några justeringar vid kapitalvinstberäkningen av den anledningen att det finns avsatta fonder som tas över.

Fördelar

Det i handelsbolaget bokförda kapitalkontot påverkas löpande av resultatet av verksamheten i bolaget samt av delägarrens övriga transaktioner med bolaget. Några justeringar av delägarrens kapitalsaldo eller annat till grund för en kapitalvinstberäkning behöver inte ske årligen. När en kapitalvinstberäkning aktualiseras

RAPPORT

Datum
2005-01-31

finns i de allra flesta fall tillräckliga uppgifter tillgängliga, utan att några årliga åtgärder vidtagits. Det är alltså fråga om ersättningen enligt förvärvs- och överlåtelseavtal, kapitalsaldot vid förvärvet resp. vid överlåtelsen samt eventuellt utnyttjat underskott.

Någon uppdelning på bolags- respektive delägarnivå behöver inte göras varken vad gäller delägarrens övriga intäkter och kostnader i verksamheten eller hans underskott och utnyttjade underskott. Ett utnyttjat underskott delas inte upp i underskott som ska resp. inte ska påverka kapitalvinstberäkningen.

Delägarrens kapitalkonto påverkas i princip bara av det som sker i bolaget. Om delägarrens skattemässiga avdrag för kostnader för t.ex. resa till och från arbetet, vilken är en kostnad på delägarnivå, bokförs i bolaget, får resandet anses vara något som sker i bolaget. Saldot på kapitalkontot påverkas inte av denna bokföringsåtgärd.

Avdrag medges även för slutligt underskott som härrör från delägarnivån.

Kapitalkontometoden medför att man undviker den konsekvens av de nuvarande reglerna som medför att skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader indirekt blir beskattade resp. avdragna vid kapitalvinstberäkningen. En skattefri intäkt ingår i det bokföringsmässiga resultatet och ökar behållningen på delägarrens kapitalkonto och får antas höja marknadsvärdet på andelen i samma mån. Motsatsen gäller för en icke avdragsgill kostnad. Detta medför att kapitalvinstberäkningen inte påverkas. Enligt nuvarande regler påverkas inte omkostnadsbeloppet (JAU) av skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader medan däremot marknadsvärdet på andelen måste antas i princip påverkas i höjande resp. sänkande riktning med beloppet av sådana poster, vilket får den nämnda konsekvensen.

Av delägaren uppburen sjukpenning som grundar sig på inkomst från handelsbolaget ska tas upp i den näringsverksamhet som handelsbolagsandelen utgör för

RAPPORT

Datum
2005-01-31

delägaren. Den bör dock inte bokföras som intäkt i bolaget eftersom den inte anses härröra från bolaget. Sjukpenningen kan bokföras som tillskott till bolaget. Oavsett om sjukpenningen faktiskt bokförts som intäkt i bolaget eller om den bokförts som tillskott behöver ingen justering vidtas vid en kapitalvinstberäkning enligt kapitalkontometoden. Delägarrens kapitalbehållning och värdet på andelen får i båda fallen antas öka med samma belopp som den bokförda sjukpenningen. Skillnaden mellan ersättningen vid en avyttring och kapitalbehållningen blir alltså densamma. Enligt nuvarande regler måste delägarrens i bolaget bokförda sjukpenning och andra personliga inkomster läggas till som tillskott i beräkningen av delägarrens justerade anskaffningsutgift.

Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond bör hanteras hos delägaren. Den inbördes ordningen är logisk och kan bibehållas.

Nackdelar

Idag används den justerade anskaffningsutgiften som underlag för beräkning av räntefördelning och avsättning till expansionsfond. Om inte en årlig beräkning av anskaffningsutgiften längre sker, måste denna ersättas på något sätt.

Ett alternativ är att de som berörs av räntefördelning och avsättning till expansionsfond, ca. 20 % av totalantalet delägare, även i framtiden får göra en beräkning av anskaffningsutgiften. I sådant fall måste, om reglerna ska vara neutrala i förhållande till andra företagsformer, uppdelningen på bolagsnivå och delägarnivå vidmakthållas, t.ex. underskott som ska påverka anskaffningsutgiften resp. som inte ska påverka densamma. En komplicerad situation uppkommer när en delägare som innehaft sin handelsbolagsandel under lång tid, men inte utnyttjat möjligheterna till räntefördelning och expansionsfond, ska rekonstruera sitt justerade anskaffningsvärde för att han nu finner det fördelaktigt att utnyttja nämnda möjligheter. Rekonstruktionen ska då i princip ske med beaktande av en rad olika poster och transaktioner, vilka i värsta

RAPPORT

Datum
2005-01-31

fall hänför sig till tid för vilken varken deklarationer eller räkenskaper finns bevarade. Likaså torde det bli mycket vanskligt att identifiera vilka som är skyldiga att göra negativ räntefördelning.

Det kan omöjligt vara ett realistiskt alternativ att fortsätta med den komplicerade beräkningen av justerad anskaffningsutgift för att användas vid räntefördelning och avsättning till expansionsfond och att samtidigt införa nya regler för beräkning av kapitalvinst på andel i handelsbolaget med utgångspunkt i delägarens bokföringsmässiga kapitalbehållning.

Ett annat alternativ är att beräkningen sker på ett underlag som motsvarar det som gäller för enskilda näringsidkare, dvs. med utgångspunkt i delägarens bokförda kapitalbehållning i handelsbolaget. En nackdel härmed är, som tidigare framförts, att en delägare i handelsbolag har större möjlighet att omklassificera insättningar och uttag än enskilda näringsidkare.

I princip kan ett kapitalunderlag för räntefördelning beräknas på följande sätt:

delägarens kapitalbehållning enligt kapitalkontot för andelen vid beskattningsårets ingång, justerad med

- över- eller underpris vid förvärv av andelen,
- värdet av på andelen belöpande del av fastighet förvärvad före 1 januari 1991 (taxeringsvärde 1993),
- på andelen belöpande del av värdeminskningssavdrag på fastighet fr.o.m. taxeringsåret 1994,
- delägarens periodiseringsfonder vid beskattningsårets ingång
- andel av andra obeskattade reserver,
- 72% av delägarens expansionsfond vid beskattningsårets ingång,
- outnyttjat underskott,
- delägarens icke varaktiga kapitaltillskott under året före beskattningsåret,

RAPPORT

Datum
2005-01-31

- övergångspost,
- särskild post,
- sparat fördelningsbelopp
- poster vid kod 603 och 610 på blankett 4 vilka ska tas upp/dras av men inte bokförts så att de påverkar det redovisade resultatet.
- vidare måste underlaget, som ändå i sista änden ska utgöras av skattemässigt värde, även justeras för skillnader mellan bl.a. bokförd och skattemässig avskrivning på tillgångar (se nedan).

Kapitalunderlaget för avsättning till expansionsfond, vilket ska avse situationen vid beskattningsårets utgång, beräknas på ett i princip motsvarande sätt. Någon justering ska dock inte ske för tidigare avsatt expansionsfond och för sparat fördelningsbelopp.

Avskrivningar på handelsbolagets tillgångar avses fortsättningsvis ske i bokföringen med samma belopp som vid beskattningen.

Om bolaget tidigare gjort avskrivningar på byggnader i deklarationen men inte i bokföringen har inte behållningen på delägarens kapitalkonto minskat i motsvarande mån. En framtida kapitalvinst blir som följd därav mindre än den skulle blivit om avskrivningen även gjorts i bokföringen. Överpriset vid avyttringen är ju mindre än det eljest skulle ha varit. Detta medför vidare att köparen av andelen får en motsvarande större kapitalvinst när han i sin tur säljer andelen, om han då först har skrivit av tillgångarna med samma belopp också i bokföringen. Detta följer av att hans överpris vid förvärvet är ett mot avskrivningen svarande mindre belopp än vid avyttringen.

Samma effekt uppkommer om bolagets inventarier skrivits av skattemässigt enligt restvärdemetoden med större belopp än vad som skett i räkenskaperna. Någon överensstämmelse mellan dessa avskrivningar har ju inte krävts. Detsamma kan bli fallet om bolaget i sin bokföring t.ex. skjuter på nedskrivningen av en osäker fordran, underlåter att göra en skuldreservering eller skriver upp värdet av tillgångar.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Kapitalkontometoden kräver alltså att delägarrens kapitalbehållning justeras i den mån det under innehavet av andelen förekommit avvikelser mellan räkenskaperna och beskattningen vad gäller storleken på avskrivningar samt värderingen av tillgångs- och skuldposter. Enligt prop. 1988/89:55 (s. 15f) kan det även finnas andra fall där den bokföringsmässiga och skattemässiga periodiseringen inte överensstämmer och kapitalbehållningen alltså bör justeras.

De nämnda komplikationerna kan undvikas genom att bokföringsmässig och skattemässig avskrivning bringas i överensstämmelse med varandra genom särskilda övergångsregler och att de sedan varje år måste överensstämma.

Det torde inte behöva vara något problem att fastställa bolagets egna kapital vid förvärvs- eller avyttringstillfällena. Däremot är det kanske inte alltid helt oproblematiskt att fastställa köparens eller säljarens andel av kapitalet. Varje delägarers kapitalkonto bör därför särredovisas. Enligt räkenskapsschemat i blankett 4 för de bolag som inte avslutar räkenskaperna med ett bokslut finns ingen uppdelning av kapitalkontot på de olika delägarna.

Enligt 50 kap. 2 § 2 st. IL ska som avyttring behandlas också att en handelsbolagsandel övergår till ny ägare genom benefikt fång, om den justerade anskaffningsutgiften är negativ. I prop. 1988/89:55 motiveras denna beskattningsåtgärd med att "...en delägare i ett handelsbolag inte skall kunna disponera över skatteutfallet genom att överlåta andelen på annan". I princip ska en latent skatteskuld för kapitalvinst som uppkommit genom den tidigare ägarens åtgärder att tillgodogöra sig kapital ur bolaget inte kunna övervältras på annan genom att andelen överlåts benefikt när inte motsvarande tillgångar finns i bolaget.

Den nuvarande lagtekniska regleringen i ovannämnda paragraf är enkel och ändamålsenlig. Arbetsgruppen har funnit att det torde bli svårt att med tillämpning av

RAPPORT

Datum
2005-01-31

kapitalkontometoden tillskapa motsvarande regler som är lika lättförståeliga.

3.6.2 Arbetsgruppens ställningstagande

Den nuvarande löpande redovisningen av den justerade anskaffningsutgiften i varje års deklaration har den fördelen att omkostnadsbeloppet finns framräknat och tillgängligt såväl när kapitalvinstberäkning av andelen blir aktuell som när räntefördelning eller expansionsfondsavsättning kommer ifråga.

Erfarenheter från inkomsttaxeringen visar dock att redovisningen av anskaffningsutgiften i deklarationsbilaga N3A ofta är felaktig. För det stora antal skattskyldiga som inte utnyttjar möjligheterna till positiv räntefördelning eller avsättning till expansionsfond är löpande kännedom om anskaffningsutgiften ointressant. För denna grupp skulle en övergång till kapitalkontometoden bara innebära en bekräftelse på att den årliga beräkningen av anskaffningsutgiften är onödig. Om inte heller negativ räntefördelning är aktuell är anskaffningsutgiften i sig ointressant även för Skatteverket. Vidare upplevs beräkningen av många som komplicerad och svårförståelig. Samtidigt bör dock konstateras att innehavet av en handelsbolagsandel för de flesta av dessa skattskyldiga inte innebär att deras beskattningssituation är sådan att årlig beräkning av justerad anskaffningsutgift är särskilt betungande.

Den handelsbolagsdelägare som i tillräcklig grad satt sig in i reglerna för handelsbolagsbeskattning kan dock inte annat än konstatera att det nuvarande regelverket systematiskt fungerar. För dessa kan det också betraktas som inarbetat.

Beräkningen av kapitalvinst enligt kapitalkontometoden är som ovan framgått emellertid inte heller alltid särskilt lätt att förstå. Rent beräkningstekniskt kan den kännas ovan. Dess största fördel är att någon anskaffningsutgift inte ska beräknas årligen. När den väl måste beräknas finns dock de vanliga svårigheterna att ha adekvat kännedom om förhållandena vid

RAPPORT

Datum
2005-01-31

anskaffningstidpunkten, vilken kan ligga långt tillbaka i tiden. Dess största nackdel är att ett separat underlag för räntefördelning och för avsättning till expansionsfond måste beräknas årligen för alla de handelsbolagsdelägare som är berörda av dessa regelkomplex. Till denna grupp räknas naturligtvis även de för vilka negativ räntefördelning är aktuellt. En sådan separat beräkning är till sin karaktär inte enklare än den nuvarande beräkningen av justerad anskaffningsutgift.

Arbetsgruppen kommer till den slutsatsen att det i och för sig är möjligt att beräkna kapitalvinst på andel i handelsbolag utifrån ovan beskrivna kapitalkontometod. Ett byte av beräkningsmetod torde emellertid inte sammantaget innebära någon egentlig förenkling. Det torde inte heller vara möjligt att motivera ett byte av beräkningsmetod med någon form av effektivitetsvinster.

Även om arbetsgruppen avvisar ett sådant förslag har i bilaga 2 tagits fram ett utkast till utformningen av berörda paragrafer i 50 kap. IL om kapitalkontometoden skulle tillämpas.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

4. Skatteutfall. Effekter av arbetsgruppens förslag.

Nya regler medför naturligtvis en viss ökad tidsåtgång initialt när företagarna ska sätta sig in i de nya reglerna. Denna ökade tidsåtgång bör företagen dock snabbt kunna tjäna in genom att bokslutsreglerna blir enklare och samordnas med skattereglerna i ökad utsträckning.

Företagen ska kunna välja att tillämpa de regler som gäller idag. Förslaget innebär att de nya reglerna ska erbjudas som ett möjligt alternativ och konkurrensförutsättningarna försämrars därför inte för småföretagen.

I den del förslaget innehåller ändrade skatteregler kan det ha vissa marginella effekter på de offentliga finanserna. Dessa har dock i promemorian Förenklade redovisningsregler, m.m. från Justitiedepartementet ansetts vara försumbara vad avser små enskilda näringsidkare. Detsamma torde gälla om motsvarande regler införs för små handelsbolag.

Anders Bengtsson

Rolf Törnqvist

Karin Dahlin

Roland Lagerqvist

Peter Lindholm

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Bilaga 1.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16
kap.
3 §

Framtida garantiutgifter skall dras av enligt bestämmelserna i 4 eller 5 § med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtaganden vid beskattningsårets utgång.

*Detta gäller inte
enskilda näringsidkare
och svenska
handelsbolag, som ägs av
fysisk person, med
omsättning som normalt
inte överstiger 3
miljoner kronor.*

Avdraget skall återföras det följande beskattningsåret.

50
kap.
5 §

Anskaffningsutgiften skall 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 skall *minskas* med

RAPPORT

Datum

2005-01-31

- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
- den skattskyldiges uttag ur bolaget, värderade till samma belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomst,
- belopp som dragits av som den skattskyldiges del 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 §.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Bilaga 2.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

**42
kap.**

*Underskott av avslutad
näringsverksamhet*

*Underskott av avslutad
näringsverksamhet*

34 §

Underskott av
näringsverksamhet det
beskattningsår då en
enskild näringsidkare
upphör att bedriva
näringsverksamhet skall
dras av med 70 procent.

Underskott av
näringsverksamhet det
beskattningsår då en
enskild näringsidkare
eller ett handelsbolag
upphör att bedriva
näringsverksamhet skall
dras av med 70 procent.

Underskottet skall dock
inte dras av om det
avser självständigt
bedriven
näringsverksamhet i
utlandet. Det skall
inte heller dras av
till den del
underskottet

Underskottet skall dock
inte dras av om det avser
självständigt bedriven
näringsverksamhet i
utlandet. Det skall inte
heller dras av till den
del underskottet

- dragits av enligt
45 kap. 32 §, 46
kap. 17 § eller 62
kap. 2-4 §§ eller
legat till grund
för avdrag enligt
33 §, eller
- skulle ha fallit
bort om tillgångar
eller tjänster som
har tagits ut ur
näringsverksamheten
hade
uttagsbeskattats.

- dragits av enligt 45
kap. 32 §, 46 kap.
17 § eller 62 kap.
2-4 §§ eller legat
till grund för
avdrag enligt 33 §,
eller
- skulle ha fallit
bort om tillgångar
eller tjänster som
har tagits ut ur
näringsverksamheten
hade
uttagsbeskattats.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Underskottet skall dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren.
Bestämmelserna om begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering i 40 kap. 20 och 21 §§ tillämpas också på sådant underskott.

**50
kap.**

Avyttring

Avyttring

2 §

Om en andel i ett handelsbolag inlöses eller bolaget upplöses, anses andelen avyttrad.

Som avyttring behandlas också att en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, om den *justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ.*

Som avyttring behandlas också att en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, om den *tidigare ägaren av andelen gör en kapitalvinst.*

Ersättningen

2 a §

Ersättningen vid kapitalvinstberäkningen enligt 44 kap. 13 § är den justerade ersättningen.

RAPPORT

Datum
2005-01-31

*Den justerade
ersättningen är den
avtalade ersättningen vid
avyttringen minskad med
på andelen belöpande del
av handelsbolagets egna
kapital.*

*Den justerade
ersättningen kan vara
negativ.*

*Vid avyttring som avses i
2 § andra stycket anses
den avtalade ersättningen
för den tidigare ägaren
vara noll.*

Omkostnadsbeloppet

*Vid beräkning av
omkostnadsbeloppet
skall
anskaffningsutgiften
justeras enligt
bestämmelserna 5 och 6
§§.*

*Blir den justerade
anskaffningsutgiften
negativ, anses
omkostnadsbeloppet vara
noll. Ersättningen för
andelen skall då ökas
med den negativa
justerade
anskaffningsutgiften.*

3 §

Omkostnadsbeloppet

*Omkostnadsbeloppet vid
kapitalvinstberäkningen
enligt 44 kap. 13 § är
den justerade
anskaffningsutgiften.*

*Den justerade
anskaffningsutgiften är
anskaffningsutgiften
minskad med på andelen
belöpande del av
handelsbolagets egna
kapital.*

*Den justerade
anskaffningsutgiften kan
vara negativ.*

RAPPORT

Datum

2005-01-31

- | | | |
|---|-----|-------------------------------------|
| Om en äganderättsövergång har behandlats som en avyttring på grund av bestämmelserna i 2 § andra stycket, anses den nya ägarens anskaffningsutgift vara noll. | 4 § | <i>Paragrafen upphör att gälla.</i> |
| Anskaffningsutgiften skall ökas... | 5 § | <i>Paragrafen upphör att gälla.</i> |
| För en andel i ett handelsbolag... | 6 § | <i>Paragrafen upphör att gälla.</i> |

RAPPORT

Datum
2005-01-31

Innehållsförteckning

	Sammanfattning	1
1.	Bakgrund	3
2.	Tillämpligheten av förenklingsförslag för mindre enskilda näringsidkare för mindre handelsbolag	5
2.1	Allmänt	5
2.2	Avgränsningen mellan företaget och det privata	5
2.3	Uttag av varor och tjänster samt förmåner	6
2.4	Avdrag för delägars egen premie för pensionsförsäkring	9
2.5	Delägars sjukpenning	9
2.6	Avsättning till periodiseringsfond, expansionsfond och ersättningsfond i balansräkningen	10
2.7	Kontantmetoden	11
2.8	Allmänna näringsinkomster och näringsutgifter	11
2.9	Räntor	13
2.10	Varulager	15
2.11	Pågående arbeten	15
2.12	Avsättningar	16
2.13	Händelser efter balansdagen	17
2.14	Maskiner och inventarier	17
2.15	Byggnader och markanläggningar	18
2.16	Kort om arbetsgruppens ställningstaganden	18
3.	Förenklingsförslag skattemässiga särregler för mindre handelsbolag ägda av fysiska personer	19
3.1	Allmänt	19
3.2	Förmånens påverkan på anskaffningsutgiften för andel i handelsbolag	19
3.2.1	Arbetsgruppens ställningstagande	21
3.3	Avsättning till periodiseringsfond i handelsbolaget	21
3.3.1	Arbetsgruppens ställningstagande	24
3.4	Avsättning till expansionsfond i handelsbolaget	25
3.4.1	Arbetsgruppens ställningstagande	27
3.5	Delägars räntefördelning läggs in i handelsbolaget	28
3.5.1	Arbetsgruppens ställningstagande	29
3.6	Beräkning av anskaffningsutgift för andel i handelsbolag	29
3.6.1	Kapitalkontometoden	29
3.6.2	Arbetsgruppens ställningstagande	40
4.	Skatteutfall. Effekter av arbetsgruppens förslag	42
	Bilaga 1	43
	Bilaga 2	45