



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Katarina Mårtensson

Neutralitetsprincipen ur ett skatterättsligt perspektiv

Skatterättslig neutralitet mellan enskild firma och
fåmansföretag – en jämförelse

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Ht -07

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund och syfte	7
1.2 Metod och material	7
1.3 Problembeskrivning, frågeställningar och avgränsningar	7
1.4 Disposition	8
2 SKATTERÄTTSLIG NEUTRALITET	9
2.1 Bakgrund till neutralitetsprincipen	9
2.2 1990 års skattereform	10
2.3 Reformering av företagsbeskattningen	10
2.4 Inkomstreglerande åtgärder	12
2.4.1 Räntefördelning	12
2.4.2 Periodiseringsfond	13
2.4.3 Expansionsfond	14
2.5 Sammanfattning	14
3 BESKATTNING	16
3.1 Beskattning av enskild firma	16
3.1.1 En enda näringsverksamhet	17
3.1.2 Aktiv och passiv näringsverksamhet	17
3.1.2.1 Skillnader mellan aktiv och passiv näringsverksamhet	18
3.1.2.2 Näringsverksamhet utomlands	19
3.1.3 Räntefördelning	19
3.1.3.1 Positiv räntefördelning	19
3.1.3.2 Negativ räntefördelning	20
3.1.4 Periodiseringsfond	20
3.1.5 Expansionsfond	21
3.2 Beskattning av fåmansföretag	21
3.2.1 En enda näringsverksamhet	22

3.2.2	Fåmansföretag och dess ägare	22
3.2.3	Periodiseringsfond	24
3.3	Sammanfattning	25
4	JÄMFÖRELSE PÅ NÅGRA PUNKTER MELLAN DE BÅDA FÖRETAGSFÖRMERNA	28
4.1	Överlåtelse av verksamheten	29
4.2	Vad händer med inkomstreglerande åtgärder när verksamheten upphör?	29
4.2.1	Periodiseringsfond	29
4.2.2	Expansionsfond	31
4.3	Särregler	31
4.4	Sammanfattning	31
5	RESULTATUTJÄMNING I GRÄNSÖVERSKRIDANDE SITUATIONER	34
5.1	Hur förhåller sig svensk rätt till EG-rätten vad gäller avdrag för underskott hänförliga till enskild näringsidkares självständiga verksamhet utomlands?	34
5.2	Hur förhåller sig svensk rätt till EG-rätten vad gäller koncernbidrag i gränsöverskridande situationer?	36
5.3	Två aktuella mål från EG-domstolen	38
5.3.1	Marks & Spencer-målet	38
5.3.2	Oy AA-målet	39
5.4	Förhandsbesked från Skatterättsnämnden	39
5.4.1	SRNs förhandsbesked den 29 september 2006	40
5.4.2	SRNs förhandsbesked den 8 november 2006	40
5.4.3	SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007	41
5.4.4	SRNs förhandsbesked den 28 maj 2007	41
5.4.5	SRNs förhandsbesked den 28 jan 2008	41
5.5	Sammanfattning	41
6	AVSLUTANDE KOMMENTARER	44
	KÄLLFÖRTECKNING	47
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51

Summary

Should a neutral person prosecute a business, there are different options to choose from. The neutral person could, amongst other things, prosecute His business as a private business or as a corporation. The choice of business form, the neutral person chooses, will suffer consequences both concerning civil law as well as tax law. The aim of the government is that tax law neutrality should prevail in the choice of business. Hence, it shouldn't be tax regulation that decides the choice of business form He chooses to prosecute his business.

During the 20th century the diversities considering taxation between different business forms has evened out. To corporations, there was already a possibility to single taxation of profits. They wanted to give the same opportunity to private businessmen and therefore introduced a regulation system for expansion founts of marketing. Hence, founts that stay in the business is single taxed with an expansion found tax of 28 percent as a starting point. As a direct reflection to this, the theoretical nominal tax rate to kept profits is 28 percent to the both business forms in hand. Seen to the differences in taxation, concerning withdrawn profits, they are also evened out. The financial double taxation of a corporation is to be compared to the taxation, in two parts, that exists to a neutral person prosecuting a private business. Upfront we talk about the tax part of social fees and the progressive income tax. One way to finance the business with your own capital in a corporation is to "lend" capital which results in single taxation of income from interest. In comparison to a private business prosecuted by a neutral person the correspondent possibility has been made through the regulation system of interest diversion.¹

As seen today, no complete neutrality prevails between the two business forms. If we were to listen to Pählssons' word, no complete neutrality will be achieved until all tax avoidance has discontinued and I assent, to His word, that this is to be seen as impossible.

As the two business forms are a subject to diverse civil law regulations, and in conclusion to this, diversities concerning tax law regulations, we must see to that no tax law neutrality is possible to create between the two. Instead we must concentrate on, which the government partially has done, creating neutrality between the final tax effects to the two business forms.

My conclusion is that no tax law neutrality prevails to a full extent. However it is not due to tax regulation that, at hand, decides which form the businessman chooses to prosecute His business in. Finally we can ascertain that it is an impossibility to achieve complete neutrality between the two business forms, but there is more to be done.

¹ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 34.

A deficit in private business abroad cannot be deducted to profits from national business, as private business abroad always is considered a passive business. Tax authorities consider this special treatment of private business abroad to be contrary to the establishing law, in commodity 43 EC-Treaty, and makes a standpoint that deductions is to be granted in certain cases of passive business. Furthermore tax authorities consider that it generally ought to be possible to pair off a deficit in private business in a different EU country to a profit prosecuted nationally. This in contrary to the outcome of the Marks & Spencer case that states the right to border crossing deduction of deficit isn't unconditional. In real life tax authorities has developed to both a constitutional court as well as legislative body. The situation at hand is indefensible. It is up to the legislative body to judge what legislative changes that needs to be done and follow them through and not the tax authorities that shall precede the legislative body and through it's standing point explain that some tax regulations is to be applicable because they stand in opposition to EC-Law. Severe law deficiencies hereby occurred and the situation of law appliance is furthermore complicated. It is not only a question of safety of the law but also a democracy issue and furthermore a question of the economic welfare.

Concerning the evening out of results in limiting situations we today face an indefensible situation where government stands firm in their opinion that the Swedish legislation is not needed to be changed in order to suit EC-Law. At the same time tax law committees grant deductions to concern contributions left for an affiliated company. The actual cases in the committees has been appealed but at this moment not been inspected by the government. The final result of this is we still today don't know. Consequently we have a situation where the safety of the law is highly unsafe and that is not an acceptable situation.

Sammanfattning

När en fysisk person skall bedriva näringsverksamhet finns det olika alternativ att välja mellan. Den fysiska personen kan bland annat välja att bedriva sin verksamhet som enskild näringsverksamhet eller som aktiebolag. Det val av företagsform som näringsidkaren väljer att bedriva sin verksamhet i får både civilrättsliga och skatterättsliga konsekvenser. Regeringen har satt som mål att skatterättslig neutralitet skall råda mellan valet av företagsform. Det skall således inte vara skattereglerna som styr valet av vilken företagsform som näringsidkaren väljer att bedriva sin verksamhet i.

Under 1990-talet har skillnaden i beskattning mellan olika företagsformer i hög grad utjämnats. För aktiebolag fanns redan tidigare möjlighet till enkelbeskattning av kvarhållna vinstmedel. Samma möjlighet ville man ge till enskilda näringsidkare och införde därmed ett regelsystem för avsättning till expansionsmedel. Således enkelbeskattas medel som stannar kvar i näringsverksamheten med en expansionsmedelsskatt på 28 procent som utgångspunkt. I och med detta är den teoretiska nominella skattesatsen på kvarhållna vinstmedel 28 procent när det gäller de båda aktuella företagsformerna. Ser vi till skillnaderna i beskattning när det gäller uttagna vinstmedel är även de till stor del utjämnade. Den ekonomiska dubbelbeskattningen av ett aktiebolag kan jämföras med den beskattning i två led som finns för fysiska personer som driver enskild näringsverksamhet, närmare bestämt skattedelen av sociala avgifter och den progressiva inkomstbeskattningen. Ett sätt att finansiera verksamheten med eget kapital i ett aktiebolag är att "låna ut" kapital, vilket medför enkelbeskattning av ränteinkomsterna. Vid jämförelse med enskild näringsverksamhet som drivs av fysiska personer har motsvarande möjlighet skapats genom regelsystemet för räntefördelning.²

Som vi ser råder idag inte fullständig neutralitet mellan de båda aktuella företagsformerna. Om vi skall lyssna till Pålssons ord kommer fullständig neutralitet inte att uppnås förrän all skatteplanering upphört och jag instämmer i hans ord att detta är att se som en omöjlighet.

Då de båda företagsformerna är föremål för olika civilrättsliga regler och till följd därav även skillnader i de skatterättsliga reglerna måste vi se till att det inte går att skapa skatterättslig neutralitet mellan de båda företagsformerna. Arbetet måste i stället, vilket regeringen delvis gjort, riktas in på att skapa neutralitet mellan de slutliga skatteeffekterna i de båda företagsformerna.

Min slutsats blir att idag råder inte skatterättslig neutralitet mellan de båda utvalda företagsformerna fullt ut. Dock är det inte skattereglerna som i första hand avgör vilken form näringsidkaren väljer att driva sin verksamhet i. Till sist kan konstateras när det gäller den skatterättsliga neutraliteten att

² Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 34.

det är en omöjlighet att uppnå full neutralitet mellan de båda företagsformerna, men det finns mycket mer att göra.

Underskott i självständig enskild näringsverksamhet utomlands får inte dras av mot överskott på verksamhet som bedrivs inom Sverige, då självständig enskild näringsverksamhet utomlands alltid anses som passiv näringsverksamhet. Skatteverket anser att denna särbehandling av självständig näringsverksamhet utomlands strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EG-fördraget och säger i sina ställningstaganden att avdrag skall medges i vissa fall trots att näringsverksamheten är passiv. Vidare anser Skatteverket att det generellt skall vara möjligt att kvitta underskott i självständig enskild verksamhet bedriven i annat EU-land mot överskott av i Sverige bedriven näringsverksamhet. Detta trots att utgången av Marks & Spencer-målet säger att rätten till gränsöverskridande förlustavdrag inte är ovillkorlig. I praktiken har Skatteverket utvecklats till både författningsdomstol och lagstiftare. Det är en ohållbar situation vi står inför. Det är lagstiftaren som har till uppgift att bedöma vilka lagändringar som anses nödvändiga och i sin tur genomföra dem och inte Skatteverket som skall föregå lagstiftaren genom att i sina ställningstaganden förklara att vissa skatteregler inte skall tillämpas för att de strider mot EG-rätten. Allvarliga rättssäkerhetsbrister har härmed uppkommit och situationen blir alltmer besvärlig vid rättstillämpningen. Här har vi inte bara en fråga om rättssäkerhet utan även en demokratifråga och på sikt även en fråga om den ekonomiska välfärden.

När det gäller resultatutjämnning i gränsöverskridande situationer står vi idag inför en ohållbar situation där regeringen står fast vid att den svenska lagstiftningen inte behöver ändras i förhållande till EG-rätten. Samtidigt medger Skatterättsnämnden i flera förhandsavgöranden avdrag för koncernbidrag lämnat till utländskt dotterbolag. De aktuella förhandsavgörandena har alla överklagats men i skrivande stund inte tagits upp i Regeringsrätten. Vad det slutgiltiga beskedet blir till alla berörda näringsidkare vet vi idag inte. Vi har således en situation där rättsläget är högst osäkert, vilket inte är en acceptabel situation.

Förord

Jag vill tacka min handledare Lars Pelin för hans konstruktiva tankar och idéer samt hans tålmodighet. Vidare vill jag tacka Peter Nilsson på LRF Konsult Skatteavdelning i Malmö och hans kollegor för den praktik som jag fick möjlighet att göra hos dem i samband med mitt examensarbete. Jag vill även tacka min familj och mina vänner för det stöd som ni givit mig under min utbildningstid.

Råby våren 2008

Katarina Mårtensson

Förkortningar

EG	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelag
M & S	Mål C-446/03 Marks & Spencer
Oy AA	Mål C-231/05 Oy AA
Prop.	Proposition
SKV	Skatteverket
SN	SkatteNytt
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
Surv	skatteutjämningsreserv

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Regeringen har satt som mål att det skall råda skatterättslig neutralitet mellan enskild näringsverksamhet och fåmansföretag. Syftet är att när den enskilde näringsidkaren skall starta sitt företag skall denne inte behöva fundera över de skatterättsliga konsekvenser som kan uppstå, utan oavsett vilken av ovanstående företagsformer näringsidkaren väljer att starta skall det råda neutralitet i beskattningen. Näringsidkaren skall således ur skatterättslig synvinkel beskattas lika oavsett val av företagsform.

Det övergripande syftet med denna uppsats är att jämföra den skatterättsliga neutraliteten mellan enskild näringsverksamhet och fåmansföretag. Jag kommer att titta närmare på hur neutralitetsprincipen ur ett skatterättsligt perspektiv förhåller sig till verkligheten. För att få in ett EG-rättsligt perspektiv i min uppsats har jag valt att titta närmare på hur svensk rätt förhåller sig till EG-rätten när det gäller resultatutjämnning i gränsöverskridande situationer.

1.2 Metod och material

Den metod jag använt mig av är traditionell juridisk metod. Det material jag i första hand studerat är lagstiftning och förarbeten då främst propositioner och statens offentliga utredningar. Vidare har jag använt mig av doktrin, artiklar och rättsfall som härrör till ämnet.

1.3 Problembeskrivning, frågeställningar och avgränsningar

Huvudfrågan som jag ställer i mitt arbete är om det i nuläget råder skatterättslig neutralitet mellan ovanstående företagsformer. Vad har regeringen gjort över tiden för att uppnå neutralitetsmålet när vi ser till skatterätten? Har regeringen uppnått sitt syfte och mål? Om svaret på frågan är nej, vilka är då de skatterättsliga skillnader som fortfarande existerar mellan företagsformerna?

I denna uppsats utgår jag från aktiebolag som är ett fåmansföretag³ med en fysisk ägare, således ett enmansaktiebolag.

³ För skatterättslig grunddefinition av begreppet fåmansföretag se 56 kap. 2 § IL.

Handelsbolag kommer över huvud taget inte behandlas i denna uppsats, då jag valt att endast göra en jämförelse mellan enskild näringsverksamhet och fåmansföretag.

1.4 Disposition

Inledningsvis presenteras den skatterättsliga neutralitetsprincipen, dess bakgrund och vad regeringen åstadkommit i frågan i och med 1990 års skattereform och det fortsatta reformerandet av företagsbeskattningen. Sedan följer en genomgång av räntefördelning, periodiseringsfond samt expansionsfond. Vidare presenteras utvalda delar av beskattningen när det gäller enskild näringsverksamhet och fåmansföretag. Sedan går jag över på att göra en jämförelse på några punkter mellan de aktuella företagsformerna, även här presenteras utvalda delar. Innan jag till sist avslutar med egna kommentarer kommer ett avsnitt som behandlar hur svensk rätt förhåller sig till EG-rätten när det gäller resultatutjämnning i gränsöverskridande situationer och hur de svenska interna förhållandena ser ut vid rättstillämpningen.

2 Skatterättslig neutralitet

2.1 Bakgrund till neutralitetsprincipen

Den klassiska nationalekonomin har haft en renässans skriver Person Österman i sin bok.⁴ Han menar att detta kanske kan ses som en följd av en allmän ideologisk idéankring i västvärlden under senare delen av 1970-talet och framåt om att sätta individen i centrum. Betonats har grunden i marknadsekonomin angående individens frihet att göra val utifrån sin egen fria vilja. Ett resultat av detta synsätt är att neutraliteten i beskattningen har satts i fokus. Om man väljer att utforma skattereglerna så att de blir mer konsekvent neutrala leder detta till att samhällseffektiviteten ökar eftersom utrymmet för individens val ökar.

Ser man till den teoretiska grunden för neutralitetsprincipen finner man den främst i de nationalekonomiska teorier som visar på att bäst resursallokering uppnås om skatteregler påverkar marknaden så lite som möjligt. Följaktligen är ett önskemål om effekt det som motiverar neutraliteten. I litteraturen har även framkommit att neutralitetsprincipen härletts ur ett krav på likformighet. Ser man det ur denna synvinkel får kravet på neutralitet en karaktär av rättvisa. Dock finns ingen tvekan om att den moderna skatteteorin framförallt framhåller neutralitetsprincipens nationalekonomiska grund.⁵

Neutralitetsprincipen är ett uttryck för en målsättning. Innebörden i principen syftar till att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte skall styras av utformningen av skattereglerna. Med andra ord skall olika handlingsalternativ äga samma inbördes värderelation såväl före som efter skatt. Enligt Pahlsson är utsikten för detta omöjlig. Han menar att fullständig neutralitet inte är en realitet förrän all skatteplanering upphört, något man inte gärna kan förvänta skall inträffa.⁶

En av de situationer där man eftersträvat att reglerna skall verka neutrala, det vill säga inte påverka den skattskyldiges val, är det fall då näringsidkaren skall välja vilken företagsform som denne skall bedriva sin verksamhet i. Något som ansetts angeläget är att enskilda näringsidkare skall kunna arbeta på samma skattemässiga villkor som fåmansföretag. I och med detta motiveras neutralitetsprincipen av samhällsekonomiska skäl då det skapas förutsättningar för nyföretagande och expansion i små och medelstora företag. Ett ytterligare skäl som talar för neutralitetsprincipen är att risken för skatteflyktstransaktioner minskar i ett skattesystem som är

⁴ Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 33.

⁵ Pahlsson, Inledning till SKATTERÄTTEN, s. 61f.

⁶ Ibid.

neutralt utformat. En nackdel som ett neutralitetssträvande kan leda till är att skattereglerna blir tekniskt komplicerade.⁷

2.2 1990 års skattereform

Tidigare fanns påtagliga skillnader mellan enskilda näringsidkare och fysiska personer som drev sin verksamhet i aktiebolagsform. I flera avseenden var de senare gynnade, men det fanns även inslag som gynnade de enskilda näringsidkarna vad gällde företagsbeskattningen. Under 1990-talet genomfördes en rad lagstiftningsåtgärder vilket lett till att skillnaderna i stor utsträckning utjämnats. En rad regeländringar, då framförallt reglerna om räntefördelning och expansionsfond, har bidragit till att valet av företagsform idag inte i första hand avgörs av skatteskal. Eriksson påpekar att det dock är nödvändigt att vissa skillnader finns kvar på grund av de civilrättsliga skillnaderna mellan de olika företagsformerna.⁸

En av ambitionerna i skatteomläggningen 1990 var att uppnå bättre neutralitet vid utformningen av näringsverksamhetsbeskattningen. Skattebasen breddades genom att flertalet av de möjligheter till reserveringar som fanns avskaffades. Skatteutjämningsreserven, en ny skattecredit, infördes och dess utformning kunde delvis ses som ett led i strävan efter neutralitet. Skatteutjämningsreserven avskaffades dock från och med 1995 års taxering och ersattes då av periodiseringsfonder. I och med detta skedde till viss del en uppluckring av neutraliteten.⁹

Utgångspunkten var redan från början att 1990 års skattereform skulle kompletteras så att enskilda näringsidkare kan arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag. Enligt tidigare regler beskattades en enskild näringsidkare ofta efter en skattesats som översteg 60 procent när den enskilde näringsidkaren valde att placera sitt kapital i det egna företaget. Ett av regeringens mål har varit att ta bort denna överbeskattning. Skatten bör vara den samma oberoende av om kapital sparas i det egna företaget eller i riskfritt sparande. Om man ser till lägre beskattade inkomster bör dessa kunna användas till expansion av företaget.¹⁰

2.3 Reformering av företagsbeskattningen

Två mål ställdes upp vid den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen. Det ena var det så kallade neutralitetsmålet. Målet innebär att avkastning på arbetande kapital i ett företag i möjligaste mån bör beskattas lika.¹¹

⁷ Lodin m.fl., del 1, s. 37f.

⁸ Eriksson, 2006, s. 319.

⁹ Ibid.

¹⁰ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 35.

¹¹ Jernhem m.fl., s. 6.

En särskild utredare tillkallades av regeringen i december 1990. Dennes uppgift var bland annat att värdera och utforma förslag om särskild redovisningsmetod för enskilda näringsidkare. I december 1991 lämnade utredningen sitt betänkande¹² i vilket det fanns förslag om att enskilda näringsidkare skulle erhålla skattemässiga villkor som är likvärdiga dem som gäller för aktiebolag. Ytterligare en utredning tillsattes under våren 1992. En av ambitionerna med utredningen var just att komplettera skattereformen på så vis att enskilda näringsidkare får möjlighet att arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag. De direktiv som utredningen gavs var mycket detaljerade. Till exempel innehöll de krav på konkreta förslag som innebar att bolagskatten skulle sänkas och survlagen¹³ avskaffas. Vidare skulle utredningen presentera ett system med förlustutjämnning bakåt, ett förslag om periodiseringsfonder, regler om kvittning av underskott i aktiv näringsverksamhet mot andra förvärvsinkomster samt lättnader i dubbelbeskattningen av utdelade vinster. Utredningen lämnade ett delbetänkande¹⁴ i slutet av juni 1992.¹⁵

I och med 1994 års skattereform förverkligades önskemålet att ge egenföretagarna likvärdiga villkor att arbeta utifrån i jämförelse med aktiebolag. Bland annat uppnåddes syftet genom att avkastningen på det kapital som satsats i en egen näringsverksamhet fick en likvärdig behandling skattemässigt som andra kapitalintäkter. Problemet att uppnå likabehandling löstes skattetekniskt på så sätt att egenföretagarens inkomst i näringsverksamhet delas upp i två delar. Den ena delen beskattas som intäkt av kapital, vilket medför en skattesats på 30 procent. Den andra delen beskattas som intäkt av näringsverksamhet, vilket medför en skattebelastning inklusive egenavgifter på upp till 67 procent. Uppdelningen sker genom reglerna om räntefördelning. Egenföretagaren gavs även möjlighet att expandera verksamheten med vinstmedel som enbart beskattas med en skattesats motsvarande bolagsskatten på 28 procent.¹⁶

Som vi insett är ett etablerat skattepolitiskt mål när det gäller företagsbeskattningen att så långt som möjligt uppnå neutralitet mellan de olika företagsformerna. Tjernberg skriver att när det gäller möjligheten att skapa skattemässiga reserveringar och vad dessa i sin tur skapar för skatteeffekter måste regeringens utgångspunkt självklart vara att även på detta område uppnå neutralitet. De olika företagsformerna är som vi känner till föremål för skilda civilrättsliga regler, därmed finns även flera skillnader i de skattemässiga reglerna. I och med detta är det i stort osannolikt att skapa fullständig neutralitet mellan olika företagsformer. Neutralitetsarbetet har istället riktats in på att skapa neutralitet mellan de slutliga skatteeffekter som till sist uppstår beroende på vilken företagsform som valts. Detta har

¹² SOU 1991:100, "Neutral företagsbeskattning".

¹³ Surv står för Skatteutjämningsreserven.

¹⁴ SOU 1992:67, "Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1".

¹⁵ Jernhem m.fl., s. 7f.

¹⁶ Se närmare prop. 1993/94:50 och Lodin m.fl., del 2, s. 388 och 400.

dock lett till att reglerna av många uppfattas som krångliga och svårtillämpade.¹⁷

Tjernberg påpekar att det mot ovanstående är mycket intressant att den under hösten 2004 förslagna räntebeläggningsmetoden på periodiseringsfonder inte görs generell. Regeringen anser att metoden kommer att försvåra reglerna för enskilda näringsidkare och därmed stå i strid med ambitionen att förenkla för dessa företag och att en konflikt undviks om de enskilda näringsidkarna inte omfattas av ändringen. Det konstateras att den lösning som regeringen valt kommer att leda till en marginellt ökad oegentlighet i skattereglerna mellan juridiska personer och övriga företagsformer. Regeringen gör en avvägning mot målet om enkla regler för de enskilda näringsidkarna och bedömer att förenklingsaspekten väger tyngre i denna fråga.¹⁸

2.4 Inkomstreglerande åtgärder

2.4.1 Räntefördelning

Som vi vet finns det stora skillnader mellan de formella skattesatserna i inkomstslaget kapital jämfört med inkomstslaget näringsverksamhet. I kapital är skatten 30 procent medan marginalskatten kan ligga mellan cirka 40-68 procent i näringsverksamhet, inräknat är då sociala avgifter eller löneskatt. Ovanstående leder till att det är mycket mer attraktivt att göra ränteavdrag i näringsverksamhet, men å andra sidan är det en påtaglig nackdel att bli beskattad för kapitalinkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. För att komma till rätta med två av de problem som bottnar i just de stora skillnader som finns har reglerna om räntefördelning införts (33 kap. IL). Man kan något förenklat säga att reglerna om räntefördelning styr kapitalkostnader och kapitalavkastning på ett schabloniserat sätt till rätt inkomstslag, i detta sammanhang kapital eller näringsverksamhet.¹⁹

Skillnaderna i marginalskatt mellan kapital och näringsverksamhet, inkluderat sociala avgifter, ökade avsevärt i och med 1990 års skattereform. Som ett led härav förstärktes problemet med rätt placering av räntekostnaderna och en motåtgärd infördes i KL, regler om negativ räntefördelning.²⁰ Tillämpningen av reglerna sköts dock upp flera gånger och kom aldrig att tillämpas. Från och med 1995 års taxering skall emellertid räntefördelning göras (33 kap. 2 § IL).²¹

Det huvudsakliga motivet bakom reglerna om räntefördelning, då framförallt positiv räntefördelning, är att skapa neutralitet i beskattningen

¹⁷ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 35.

¹⁸ Prop. 2004/05:1 s. 212f. och Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 35f.

¹⁹ Eriksson, 2006, s. 431.

²⁰ Se närmare den upphävda Kommunalskattelagen.

²¹ Eriksson, 2006, s. 431.

mellan bland annat de två aktuella företagsformerna, således enskilda näringsidkare och näringsidkare som driver sin verksamhet i form av fåmansföretag.²²

2.4.2 Periodiseringsfond

I skattereformen 1991 tog man bort en rad av de obeskattade reserver som fanns samtidigt införde man en ny reserv, den så kallade skatteutjämningsreserven, som sedermera efterträts av periodiseringsfonden (30 kap. IL). Skälen för att man valt att bevara möjligheten att skapa obeskattade reserver genom periodiseringsfonderna är relativt sparsamt angivna i förarbetena, men kan sammanfattas enligt följande.²³ Periodiseringsfondsavsättningen minskar företagets skattebetalning i och med avsättningen och det medför en likviditetsförstärkning för företaget. En konsolideringseffekt erhålls. Kapital motsvarande avsättningen hålls kvar i ett aktiebolag på grund av att en motsvarande ökning av fritt kapital uteblir och i och med detta begränsar utdelning från bolaget. Egenföretagare kan uppnå en liknande effekt genom att takbeloppet för avsättning till expansionsfond minskas med ett belopp lika med periodiseringsfondsavsättningen. Vidare ges en möjlighet till förlustutjämnning bakåt i tiden genom periodiseringsfonderna. Genom att periodiseringsfondsavsättningen minskar skattebetalningen avsättningsåret uppnår man denna effekt. I de fall en förlust uppkommer ett senare år finns möjlighet att upplösa fonden för att minska förlusten, utan att detta medför en skattebetalning. I och med detta kan man se det som att förlusten ytterst minskar en skatt som utan avsättning till periodiseringsfond skulle erlagts redan år ett.²⁴

Reglerna om periodiseringsfond är inte i sig tillräckliga för att uppnå neutralitet mellan enskild näringsverksamhet och aktiebolag. För att komma närmare neutralitetsmålsättningen behövde komplettering ske med regler som minskar beskattningen av de kvarhållna vinstmedlen i företaget. Detta har skett genom införandet av reglerna om avsättning till expansionsfond (34 kap. IL). Utformningen av reglerna om avsättning till expansionsmedel får betydelse för periodiseringsfondssystemet då deras inbördes relationer måste bestämmas vid avsättningarnas beräkningar.²⁵

I det ursprungliga utredningsförslaget gavs inte enskilda näringsidkare möjlighet till avsättning till periodiseringsfond. Utredarna menade att resultatutjämningsbehovet bakåt tillgodosågs med hjälp av expansionsmedelsreglerna. I och med detta skulle periodiseringsfonderna bara uppfylla ett allmänt reserveringsbehov och systemet skulle bli mer överskådligt. Enligt Tjernberg är avgränsningen svår att försvara och

²² Eriksson, 2006, s. 433 och SRF-deklaration 2007, s. 77.

²³ Se närmare prop. 1993/94:50 s. 208ff.

²⁴ Lodin m.fl., del 1, s. 319.

²⁵ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 76.

regeringen avfärdade fullt förståligt begränsningen främst av neutralitetsskäl.²⁶

2.4.3 Expansionsfond

Möjlighet till avdrag för avsättning till expansionsfond (34 kap. IL) är ett av leden i förverkligandet av syftet att skattemässigt jämställa enskilda näringsidkare med de personer som driver fåmansföretag. Tanken är att avsättning till expansionsfond endast skall utlösa en beskattning på 28 procent, således samma skattesats som hos ett aktiebolag med kvarhållen vinst. Ägaren av fåmansföretaget kan ju välja att använda vinsten för expansion av verksamheten och beskattas då endast med bolagsskatten. När den enskilde näringsidkaren återför avsättning till expansionsfond medför det full progressiv beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, jämte egenavgifter. Avräkning sker dock av den redan erlagda expansionsfondsskatten. Förhållandet blir då att likställa med ett löneuttag som ägaren till ett aktiebolag gör.²⁷

2.5 Sammanfattning

Som framkommit är neutralitetsprincipen ett uttryck för en målsättning och dess innebörd syftar till att det inte skall vara skattereglerna som avgör vilket handlingsalternativ den skattskyldige väljer. Som Pålsson påpekar är detta en omöjlighet då han anser att fullständig neutralitet inte är ett realistiskt mål förrän all form av skatteplanering upphört. Vilket man i sin tur inte kan förvänta skall inträffa.²⁸

När det gäller val av företagsform som en näringsidkare skall bedriva sin näringsverksamhet i är en av de situationer där regeringen eftersträvar att reglerna skall vara neutrala och inte påverka den skattskyldiges val. En fråga som ansetts viktig är att enskilda näringsidkare skall ges möjlighet att arbeta utifrån samma skattemässiga villkor som fåmansföretagare. Genom 1990 års skattereform har skillnaderna i stort utjämnats och idag sker valet av företagsform inte i första hand på grundval av de skatteregler som finns. Regeringen ansåg bland annat, vilket jag anser vara rimligt, att skatten borde vara den samma oavsett om kapital sparas i det egna företaget eller i annan form av riskfritt sparande.²⁹

Efter 1994 års skattereform blev önskemålet verklighet att egenföretagarna skall kunna arbeta utifrån likvärdiga villkor i jämförelse med den som driver sitt företag i aktiebolagsform. Reglerna om räntefördelning (33 kap. IL) infördes och egenföretagaren gavs även möjlighet att expandera sin

²⁶ Se närmare prop. 1993/94:50 s. 211 och Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 80.

²⁷ Lodin m.fl., del 2, s. 403.

²⁸ Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 33.

²⁹ Eriksson, 2006, s. 319.

verksamhet med vinstmedel som enbart beskattas med 28 procent i motsvarighet till bolagsskatten.³⁰

För att bevara möjligheten att skapa inkomstreglerande åtgärder infördes periodiseringsfond (30 kap. IL) vilken ersatte den tidigare skatteutjämningsreserven. Fonden ger bland annat möjlighet till förlustutjämnning bakåt i tiden. Anmärkningsvärt är att i det ursprungliga utredningsförslaget gavs inte de enskilda näringsidkarna möjlighet till periodiseringsfondsavsättning, vilket Tjernberg anser vara svårt att försvara och regeringen avfärdade fullt förståeligt denna begränsning då främst av neutralitetsskäl.³¹ Jag anser att regeringen fattade ett riktigt beslut då den fullt ut avfärdade begränsningen. Har man satt upp ett mål som skall leda till skatteneutralitet mellan de olika företagsformerna måste man självklart arbeta mot målet inte från det.

Jag håller även med Tjernberg när han påpekar att det är intressant att den föreslagna räntebeläggningen av periodiseringsfonder inte görs generell. Regeringen anser att räntebeläggning skulle försvåra för de enskilda näringsidkarna och därmed stå i strid med strävan att förenkla för dessa företag. Vidare anser regeringen att en konflikt med de enskilda näringsidkarna undviks om de redan från början inte omfattas av ändringen. Detta kan tyckas som ett märkligt uttalande. Regeringen anser sig inte vilja ta en konflikt med de enskilda näringsidkarna, men en eventuell konflikt med de som valt att driva sin verksamhet i aktiebolagsform är tydligen inte främmande. I detta fall missgynnas de som valt aktiebolagsformen som företagsform gentemot de enskilda näringsidkarna. Som Tjernberg vidare påpekar har det konstaterats att den lösning som regeringen valt kommer att leda till en marginellt ökad oegentlighet i skattereglerna mellan juridiska personer och övriga företagsformer. Regeringen frångår således i detta fall neutralitetsmålet och anser att förenklingsaspekten väger tyngre för de enskilda näringsidkarna.³²

Då de olika företagsformerna är föremål för olika civilrättsliga regler leder detta till att skillnader även finns i de skatterättsliga reglerna. Därmed torde det i stort sätt vara omöjligt att skapa fullständig neutralitet mellan de olika företagsformerna. Arbetet har därmed riktats in på att skapa neutralitet mellan den slutliga skatteeffekt som uppstår beroende på val av företagsform. En negativ effekt med detta är att reglerna många gånger uppfattas som komplicerade och svårtillämpade.³³ Valet att arbetet riktas in på att skapa neutralitet i den slutliga skatteeffekt som uppstår är ett vägval, som jag ser det, kan leda oss närmare neutralitetsmålet. Det huvudsakliga i frågan är att vi närmar oss skatterättslig neutralitet mellan företagsformerna, inte hur det löses rent tekniskt. Dock måste till viss del beaktas att reglerna många gånger blir komplicerade.

³⁰ Se närmare prop. 1993/94:50 och Lodin m.fl., del 2, s. 388 och 400.

³¹ Se närmare prop. 1993/94:50 s. 211 och Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 80.

³² Prop. 2004/05:1 s. 212f. och Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 35f.

³³ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 35.

3 Beskattning

Nedan följer en presentation av utvalda delar av regleringen kring hur enskild firma respektive fåmansföretag³⁴ beskattas. Det jag främst inriktar mig på är räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond, då dessa är av avgörande betydelse för den skatterättsliga neutraliteten mellan de båda företagsformerna. Vidare har jag valt ut de delar som jag i detta fall anser vara intressanta ur en jämförelsesynpunkt. När det gäller fåmansföretag utgår jag som tidigare nämnts från att företaget ägs helt av en fysisk ägare.

3.1 Beskattning av enskild firma

Enskild firma är benämningen på en näringsverksamhet som drivs av en enskild fysisk person och är inte en självständig juridisk person. Den enskilda firman är alltså inte något självständigt skattesubjekt vilket leder till att det inte är den enskilda firman utan den fysiska personen, ägaren av verksamheten, som beskattas för inkomsten (1 kap. 3 § IL). Det är således vinsten som beskattas i den enskilda firman. Beskattning sker efter de skattesatser som gäller för fysiska personer (65 kap. IL). Det är näringsidkaren själv som skall erlägga betalning för egenavgifter eller särskild löneskatt då det i detta fall inte finns någon arbetsgivare. Näringsidkaren kan belasta verksamheten med kostnader för egen framtida pension, i motsvarighet till anställda i eget aktiebolag.³⁵

Så som anställd i den enskilda firman räknas inte som ovan framkommit ägaren själv, men inte heller hans familj, med undantag för barn som är 16 år och äldre. I vissa fall beskattas även ägarens make/maka (60 kap. 2 och 3 §§ IL). Uppdelning av inkomsten kan göras mellan makar som båda är verksamma i den enskilda firman eller på fastigheten.³⁶ Denna möjlighet till fördelning av inkomsten mellan makarna leder till minskad progressionseffekt (60 kap. 4-11 §§ IL).

Som ovan nämnts beskattas den enskilde näringsidkaren för de inkomster som härrör till näringsverksamheten. Detta sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag medges inte för värdet av det arbete som utförs av den skattskyldige själv. Den skattskyldige näringsidkaren kan således inte få någon del av sin inkomst som utgår från den enskilda firman beskattad som lön i inkomstslaget tjänst. För ersättning till make/maka eller till den skattskyldiges barn som ännu inte fyllt 16 år medges inte heller avdrag (60 kap. 2 och 3 §§ IL).

³⁴ För grunddefinition av begreppet fåmansföretag se 56 kap. 2 § IL.

³⁵ Se närmare Eriksson, 2006, s. 339f. och Skatteverket, Skatteregler för enskild näringsidkare 2008, s. 5.

³⁶ Ibid.

3.1.1 En enda näringsverksamhet

All den näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare skall räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Bedriver således en enskild näringsidkare flera olika verksamheter inom landet skall de sammanföras till en enda resultatenheter vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Över- och underskott kan därmed kvittas mot varandra. Underskott får även föras fram och dras av vid beräkningen av inkomst av verksamheten följande beskattningsår (40 kap. 2 § IL). Huvudregeln säger att underskott i näringsverksamhet inte får kvittas mot inkomst från annat inkomstslag. Undantag gäller dock för nystartad och konstnärlig verksamhet (62 kap. 2-4 §§ IL).

Upphör den enskilde näringsidkaren att bedriva näringsverksamheten skall som huvudregel eventuellt underskott dras av med 70 procent i inkomstslaget kapital (42 kap. 34 § IL).

3.1.2 Aktiv och passiv näringsverksamhet

En fysisk persons inkomst av näringsverksamhet är antingen aktiv eller passiv. En verksamhet blir aktiv om den enskilda näringsidkaren arbetar i den. För att aktivitetskravet skall anses uppfyllt skall den skattskyldige arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (2 kap. 23 § IL). Av lagstiftningens förarbeten framgår att lagstiftaren med uttrycket ”inte oväsentlig omfattning” menar att det innebär någon form att arbetsinsats från näringsidkarens sida. I normalfallet innebär det att näringsidkaren skall ha ägnat sig åt verksamheten under minst en tredjedel av den tid som går åt för en vanlig anställning på heltid. Omfattningskravet kan jämkas om det behövs i det enskilda fallet.³⁷

En näringsverksamhet som bygger på näringsidkarens egen arbetsinsats är aktiv oavsett omfattningen eller antalet nedlagda timmar. Detta gäller däremot inte verksamhet där det ingår stora ekonomiska värden. Vid till exempel förvaltning av egna fastigheter bör alltså arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en anställning på heltid för att verksamheten ska anses vara aktiv.

Gränsdragningen mellan en aktiv och en passiv verksamhet kan även göras med utgångspunkt i verksamhetens förädlingsvärde enligt förarbetena. Detta motsvaras av den värdeökning som företaget genom sin försäljning åstadkommer. Om förädlingsvärdet huvudsakligen uppkommer genom näringsidkarens egen arbetsinsats är det aktiv verksamhet. Om förädlingsvärdet huvudsakligen utgörs av kapitalavkastning eller om arbetet utförs av andra personer samtidigt som näringsidkaren själv inte deltar aktivt anses verksamheten som passiv.³⁸

³⁷ Prop. 1989/90:110 s. 646.

³⁸ Se närmare SOU 1989:33 Del 1, s. 181f.

En person som baserar verksamheten huvudsakligen på sin egen arbetskraft, för exempel en konsult eller hantverkare, får anses bedriva en aktiv verksamhet oavsett omfattningen av det arbete som lagts ned. Grundar sig som tidigare nämnts verksamheten på innehav av en tillgång, till exempel en hyresfastighet, ställs dock större krav på den nedlagda arbetsinsatsen. Överlåts skötseln av fastigheten till någon annan föreligger en passiv näringsverksamhet. När det gäller jordbruks och skogsbruk kan det dock förekomma att den skattskyldige själv utför allt det arbete som krävs. Arbetsinsatsen kan då ha sådan betydelse för avkastningen att den bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet trots att arbetsinsatsen är av mindre omfattning.³⁹

3.1.2.1 Skillnader mellan aktiv och passiv näringsverksamhet

Skillnaden mellan aktiv och passiv näringsverksamhet har bland annat betydelse vid uttag av socialavgifter. Aktiv näringsverksamhet drabbas av fulla socialavgifter genom egenavgifter med 30,71 procent av underlaget (för år 2008) medan passiv näringsverksamhet endast drabbas av särskild löneskatt med en skattesats på 24,26 procent (för år 2008) eftersom sådana inkomster inte är förmånsgrundande.⁴⁰

Enligt huvudregeln får inte underskott i näringsverksamhet kvittas mot inkomst av tjänst eller kapital. Dock finns några undantag från denna huvudregel. När det gäller underskott i aktiv näringsverksamhet som är hänförlig till litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet gäller ett särskilt undantag. Under vissa villkor får ett underskott i en sådan beräkningsenhet kvittas mot inkomst av tjänst (62 kap. 4 § IL). Indelningen av en verksamhet i aktiv eller passiv har även betydelse vid kvittning av underskott i nystartad verksamhet. Ett underskott som uppkommit i en nystartad aktiv näringsverksamhet får kvittas mot inkomst av tjänst under startåret och de fyra följande beskattningsåren (62 kap. 3 § IL).

Vidare har indelningen i aktiv eller passiv näringsverksamhet betydelse vid beräkning av avdrag för pensionsförsäkringspremier och inbetalning på eget pensionssparkonto.⁴¹ Ytterligare en konsekvens av klassificeringen gäller rätten till avdrag för egna pensionsutgifter (pensionsavdrag), sådant avdrag medges nämligen bara om inkomsten är aktiv (59 kap. 4-6 §§ IL).⁴²

Om det under något beskattningsår uppkommer en tillfällig ändring i aktivitetsgraden innebär detta inte att verksamheten ändrar karaktär. En aktiv verksamhet kan övergå till att bli passiv och tvärt om. Förändringar i

³⁹ Lodin m.fl., s. 398f. samt när det gäller jordbruk och skogsbruk se närmare RÅ 2002 ref. 15.

⁴⁰ Se närmare Eriksson, 2008, s. 70ff.

⁴¹ Se närmare 59 kap. IL och SRF-deklaration 2007, s. 46ff.

⁴² Se närmare Eriksson, 2006, s. 327.

verksamhetens karaktär medför inte någon uttagsbeskattning utan full kontinuitet upprätthålls.

3.1.2.2 Näringsverksamhet utomlands

Om en näringsidkare bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). I det fall att verksamhet utomlands går med underskott får detta inte dras av mot överskott på verksamhet som bedrivs här i landet och vice versa. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 §, 2 st. IL).⁴³

3.1.3 Räntefördelning

3.1.3.1 Positiv räntefördelning

Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges för en schablonmässigt beräknad avkastning på ett underlag, kallat kapitalunderlaget. Underlaget utgörs i princip av det egna kapitalet i verksamheten. Det belopp som dras av i näringsverksamheten tas upp som inkomst av kapital (33 kap. 2 § IL). I de fall avdraget vid positiv räntefördelning blir så stort att det inte kan utnyttjas har näringsidkaren möjlighet att föra det vidare som sparad fördelningsbelopp till nästa beskattningsår (33 kap. 7 § IL).⁴⁴

Det är frivilligt för näringsidkaren att utnyttja positiv räntefördelning (33 kap. 2 och 6 §§ IL). Detta då fördelningen minskar underlaget för beräkning av pensions- och sjukpenninggrundande inkomst, vilket i sin tur får betydelse för socialförsäkringsskyddet. Det är alltså näringsidkaren själv som bestämmer om denne vill prioritera låg beskattning eller högre beskattning och sociala förmåner.⁴⁵

Räntefördelning beräknas på inkomst före avsättning till periodiseringsfond, avsättning till expansionsfond och som ovan nämnts avdrag för pensionssparande, sjukpenning och egenavgifter (33 kap. 5 § IL).⁴⁶ Det positiva fördelningsbeloppet räknas på ett positivt kapitalunderlag med en räntesats motsvarande statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus fem procentenheter (33 kap. 3 §, 1 st. IL). I de fall beskattningsårets längd avviker från tolv månader skall fördelningsbeloppet justeras (33 kap. 3 §, 3 st. IL).

I vissa fall kan avdraget inte utnyttjas vid positiv räntefördelning på grund av för låg inkomst före fördelningen. Fördelningsbeloppet får nämligen inte skapa eller öka underskott i verksamheten. I dessa fall skall det utnyttjade positiva fördelningsbeloppet sparas till senare år och då läggas till senare

⁴³ Se närmare Lodin m.fl., del 2, s. 398.

⁴⁴ Lodin m.fl., del 2, s. 400.

⁴⁵ Ibid. samt Rydin, Inkomst av näringsfastighet, s. 84f.

⁴⁶ Se närmare Rydin, Inkomst av näringsfastighet, s. 86.

uppkomna positiva fördelningsbelopp. Sparat fördelningsbelopp får även läggas till vid beräkning av kapitalunderlaget.⁴⁷

Normalt kan inte sparat fördelningsbelopp utnyttjas efter att verksamheten har upphört. I de fall verksamheten upphör genom att den överläts via gåva, bodelning, arv eller testamente får förvärvaren dock överta sparat fördelningsbelopp om samtidigt reallgångarna övertas. Avser ägarbytet hela verksamheten måste samtliga reallgångar övertas av den nye ägaren för att sparat fördelningsbelopp skall kunna utnyttjas (33 kap. 7 a § IL).

Vid benefik överlåtelse av en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen är det även möjligt att överföra sparat fördelningsbelopp. I sådana fall beräknas storleken på det överförda fördelningsbeloppet till den kvotdel av beloppet som svarar mot de övertagna reallgångarna i förhållande till samtliga reallgångar i verksamheten.⁴⁸

Räntefördelning får endast göras om kapitalunderlaget överstiger 50 000 kr, detta för att undvika att allt för små belopp räntefördelas. Gränsen på 50 000 kr är en så kallad tröskelgräns vilket medför att fördelningen skall beräknas på hela kapitalunderlaget så snart det överstiger tröskelgränsen. Detta gäller såväl för positiv och negativ räntefördelning (33 kap. 4 § IL).⁴⁹

3.1.3.2 Negativ räntefördelning

För att förhindra att ränteutgifter på lån som används för att förvärva privata tillgångar dras av i näringsverksamheten i stället för i kapital infördes reglerna om negativ räntefördelning. Då kapitalunderlaget är negativt aktualiseras bestämmelserna. Avdrag görs för den schablonmässigt beräknade avkastningen i inkomstslaget kapital. Samma belopp upptas till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Till skillnad mot positiv räntefördelning är negativ räntefördelning inte frivillig utan skall tillämpas när förutsättningarna är uppfyllda (33 kap. 2 §, 2 st. IL).⁵⁰

Vid negativ räntefördelning beräknas den schablonmässiga avkastningen med hjälp av statslåneräntan vid utgången av november månad året före plus en procentenhet (33 kap. 3 §, 2 st. IL).

3.1.4 Periodiseringsfond

Systemet innebär att den enskilde näringsidkaren får göra avdrag för en avsättning av årets beskattningsbara inkomst till periodiseringsfond med högst 30 procent (30 kap. 6 § IL). Sjätte året efter avsättningen skall fonden senast återföras till beskattning, varvid samtidigt ny avsättning med årets vinst som bas får göras (30 kap. 7 § IL). Detta medför att varje års

⁴⁷ Se närmare 33 kap. IL och Eriksson, 2006, s. 436.

⁴⁸ Eriksson, 2006, s. 436f.

⁴⁹ Eriksson, 2006, s. 435.

⁵⁰ Lodin m.fl., del 2, s. 400.

avsättning skall hållas avskild. Periodiseringsfondsmedel kan frivilligt återföras till beskattning när som helst inom sexårsperioden, vilket leder till att systemet kan användas för konsolidering och förlustutjämning bakåt i tiden. Huvudsyftet med systemet är att underlätta kapitalförsörjningen och investeringar för expansiva och vinstrika företag. Man kan se den skattecredit som härmed uppkommer som ett prövningsfritt lån utan säkerhet och ränta.⁵¹ För fysiska personer är dessutom krediten räntefri.⁵²

Periodiseringsfonden utgör alltså en så kallad obeskattad reserv. Med obeskattad reserv avses att den skattepliktiga inkomsten minskas med ett belopp som är lika stort som fondavsättningen. I det fall avsättning till fonden inte skett skulle en del av det aktuella beloppet erlagts i skatt, då motsvarande inkomstskattesatsen, och resterande del ökat det redovisade egna kapitalet.⁵³

3.1.5 Expansionsfond

Huvudprincipen är att enskilda näringsidkare medges avdrag för avsättning till expansionsfond. En särskild skatt, kallad expansionsfondsskatt, betalas med 28 procent på avsättningen (34 kap. 1-3 §§ IL). Den skattskyldige tillgodoräknas ett belopp på 28 procent av minskningen av expansionsfonden när avdraget återförs. De tillgodoräknade beloppen reducerar på så sätt den skatt i inkomstlaget näringsverksamhet och de egenavgifter som orsakas av minskningen av expansionsfonden. I och med att expansionsfonden återförs till beskattning ges näringsidkaren möjlighet till förlustutjämning bakåt. Avsättning till expansionsfond har begränsats då det inte ansetts lämpligt att hur stor avsättning som helst medges. En avsättning får inte medföra underskott i näringsverksamheten och expansionsfonden får inte överstiga 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond (34 kap. 6 § IL).⁵⁴

3.2 Beskattning av fåmansföretag

Ett aktiebolag är en självständig juridisk person och bolaget svarar själv för ingångna förbindelser. Aktieägarens ansvar är begränsat till satsat kapital. När det gäller aktiebolag sker beskattning i ett enda inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (1 kap. 3 §, 2 st. IL). Beskattningen sker därmed hos aktiebolaget istället för hos ägaren. Detta innebär att en statlig proportionell inkomstskatt utgår med 28 procent på den beskattningsbara inkomsten för bolaget, i jämförelse med att den som är anställd i aktiebolaget beskattas

⁵¹ Lodin m.fl., del 1, s. 231.

⁵² Eriksson, 2006, s. 452.

⁵³ Lodin m.fl., del 1, s. 319.

⁵⁴ Se närmare Lodin m.fl., del 2, s. 403 och Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 180.

progressivt. I och med att beskattningen ligger hos aktiebolaget istället för hos ägaren kan betalningen av inkomstskatten skjutas upp.⁵⁵

Ett fåmansföretag är således ett eget rättssubjekt och beskattas självständigt för sina inkomster (framgår av 6 kap. 3 § IL). Formellt föreligger ett tvåpartsförhållande mellan ägaren och bolaget trots att ägaren har full kontroll över bolaget. Detta medför att bolaget och ägaren med skatterättslig verkan kan ingå rättshandlingar med varandra. För exempel kan en ägare vara anställd i bolaget och därmed förfoga över vinsten genom att göra löneuttag. Bolaget kan vidare besluta att dela ut vinstmedel trots att resultatet i huvudsak beror på ägarens arbetsinsatser. Vidare kan egendom överlåtas mellan parterna och hyresavtal ingås.⁵⁶

3.2.1 En enda näringsverksamhet

All den verksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet. Detta medför att underskott i en verksamhet kan kvittas fritt mot överskott i en annan verksamhet (14 kap. 10 § IL).⁵⁷

När det gäller kapitalförluster vid avyttring av delägaraktier finns dock en begränsning trots att alla inkomster hänförs till samma verksamhet. Avdrag för kapitalförlust medges endast mot kapitalvinster på delägaraktier.⁵⁸ Detta gäller dock inte för näringsbetingade andelar.⁵⁹ Kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar är skattefria, samtidigt är inte kapitalförluster på sådana andelar avdragsgilla. Detta gäller endast då ägaren är ett aktiebolag. Vidare när det gäller kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter beräknas de enligt reglerna för inkomstlaget kapital.

3.2.2 Fåmansföretag och dess ägare

Som ovan nämnts kan ägaren till ett aktiebolag vara anställd i bolaget och härigenom förfoga över vinsten genom löneuttag. Bolaget kan även besluta om vinstutdelning trots att resultatet till största del berott på ägarens arbetsinkomster. Delägare i ett fåmansföretag kan alltså i många fall välja att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller kapitalvinst. I och med detta har lagstiftningen infört särskilda regler för att förhindra att detta förhållande utnyttjas och bereder ägarna särskilda skatteförmåner (56 kap. och 57 kap. IL). Reglerna aktualiseras om ägaren är anställd i företaget. Då vi har ett lägre skattetryck på kapitalinkomster skulle det – utan de särskilda reglerna – vara möjligt att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster.⁶⁰

⁵⁵ Lodin m.fl., del 2, s. 332.

⁵⁶ Lodin m.fl., del 2, s. 369.

⁵⁷ Se närmare Eriksson, 2006, s. 345.

⁵⁸ Se närmare 48 kap. 26 § IL.

⁵⁹ För definition av näringsbetingade andelar se närmare 24 kap. 13 och 14 §§ IL.

⁶⁰ Se närmare prop. 1975/76:79, Lodin m.fl., del 2, s. 369 och Eriksson, 2006, s. 293.

Utan de särskilda regler som införts skulle ägaren således kunna undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst i stället för i form av lön. Grunden för reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip skall få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en anställd i företaget som saknar ägarintresse. Utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag beskattas alltså i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och kapitalvinst beskattas i inkomstslaget tjänst. Uppdelningen sker på ett schablonmässigt sätt.⁶¹

Den del av utdelning och kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst behandlas inte som vanliga förvärvsinkomster. Dessa inkomster berättigar inte till schablon- eller grundavdrag. Det utgår inte heller sociala avgifter eller särskild löneskatt på dessa inkomster, dessutom är de inte heller förmånsgrundande.

Fåmansföretagsreglerna (57 kap. IL) aktualiseras för delägare som är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretaget.⁶² Reglerna begränsar det belopp som genom utdelning eller försäljning av bolagets aktier får behandlas som utdelning respektive aktievinst. En övre gräns för normal kapitalavkastning beräknas för fåmansföretagsägaren, det så kallade gränsbeloppet. Gränsbeloppet gäller för utdelning respektive aktievinst på så kallade kvalificerade aktier som innehas av en aktiv delägare eller närstående till denne. Den utdelning respektive aktievinst som ligger inom gränsbeloppet beskattas som kapitalinkomst enligt huvudreglerna, medan utdelning respektive kapitalvinst utöver detta beskattas i inkomstslaget tjänst. Skattebelastningen på den utdelning som sker utöver gränsbeloppet beskattas således enligt reglerna i 57 kap. IL och skall vara likvärdig med skattebelastningen på löneuttag. Företaget har inte avdragsrätt för utdelning som sker utöver gränsbeloppet, vilket en löneutbetalning hade medfört, men på utdelningen erläggs i gengäld inte några arbetsgivaravgifter.⁶³

Reglerna angående utdelning och kapitalvinst berör endast så kallade aktiva delägare. Andelar som ägs av aktiva delägare betecknas som kvalificerade. Med kvalificerad andel menar man en andel i ett fåmansföretag där andelsägaren eller till denne närstående som under beskattningsåret eller inkom den föregående femårsperioden varit aktiva i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 3 och 4 §§ IL).⁶⁴

För att en ägare skall anses som aktiv skall ägaren ha varit verksam i sådan omfattning att dennes arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för

⁶¹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst 2008, del III, s. 269f.

⁶² Innebörden i begreppet ”verksam i betydande omfattning” har inte preciserats i lagtexten. Angående bedömning se närmare prop. 1989/90:110 s. 703.

⁶³ Lodin m.fl., del 2, s. 374.

⁶⁴ Se närmare Lodin m.fl., del 2, s. 375.

vinstgenereringen. I och med detta ställs även krav på den kvalitativa insatsen.⁶⁵

I de fall ett fåmansföretag upphör att just vara ett fåmansföretag anses ändå en andel vara kvalificerad under ytterligare 5 år för den som ägde andel vid upphörandet (57 kap. 6 § IL). Om ägaren till en kvalificerad andel dör anses andelen som kvalificerad hos dödsboet (57 kap. 4 §, 3 st. IL).

Fåmansföretagsreglerna har efter sin tillkomst varit föremål för flera utredningar och ändringar.⁶⁶ Reglerna har praktiskt taget ändrats i större eller mindre omfattning varje år sedan 1990. Då reglerna har en avgörande betydelse för privatekonomin ges inte en enkel situation för företagaren. En osäkerhet uppstår hos de skattskyldiga och de kan på goda grunder anta att systemet även i framtiden kommer att förändras.⁶⁷ Det blir svårt för de skattskyldiga att planera när de inte vet vilka regler som kommer att gälla framgent.

Den senaste ändringen när det gäller fåmansföretagsreglerna är att vid försäljning av kvalificerade andelar under tiden den 1 januari 2008 till den 31 december 2009 har den tidigare slojade hälftindelningen återinförts. Den eventuella kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme skall hälften redovisas i inkomstslaget kapital och hälften i inkomstslaget tjänst. På begäran av den skattskyldige ska hälftindelningen även tillämpas på andelsavyttringar genomförda under 2007. Ändringen medför således sänkt kapitalvinstbeskattning för de berörda.⁶⁸

Ytterligare en av de delar som man valt att reglera är bland annat inkomstuppdelningen mellan närstående i fåmansföretag (57 kap. 36 § IL). Syftet bakom detta är att förhindra att inkomst fördelas mellan närstående på ett sätt som inte står i relation till den arbets- och kapitalinsats som gjorts i bolaget av berörda parter. Vidare vill man skapa neutralitet mellan olika företagsformer när det gäller inkomstfördelningen mellan närstående.⁶⁹

3.2.3 Periodiseringsfond

Ett aktiebolag får göra avdrag för en avsättning av årets beskattningsbara inkomst till periodiseringsfond med högst 25 procent (30 kap. 5 § IL). Systemet med periodiseringsfonder fungerar på samma sätt för aktiebolag som för enskilda näringsidkare utom när det gäller ränteberäkning på skattekrediten.⁷⁰

⁶⁵ Se prop. 1989/90:100 s. 468.

⁶⁶ Från 2006 har den mest omfattande ändringen skett, se närmare prop. 2005/06:40.

⁶⁷ Sundkvist, Är 3:12-reglerna aldrig färdigreformerade?, Balans nr 11 2007, s. 16.

⁶⁸ Se närmare prop. 2007/08:19.

⁶⁹ Se närmare Lodin m fl., del 2, s. 369.

⁷⁰ Lodin m.fl., del 1, s. 230.

Från den 1 januari 2005 räntebeläggs juridiska personers avsättning till periodiseringsfond. En schablonintäkt skall tas upp till beskattning. Schablonintäkten beräknas genom att summan av gjorda avsättningar till periodiseringsfond, som den skattskyldige har vid ingången av ett beskattningsår, multipliceras med 72 procent av statslåneräntan (30 kap. 6 a § IL).

Regeringen diskuterade hur förändringen av periodiseringsfondssystemet skulle utformas. Ett alternativ var att minska den maximala avsättningsmöjligheten och det andra var just räntebeläggning av periodiseringsfonderna. De båda alternativen skiljer sig åt i ekonomiskt avseende genom att en sänkt avsättningsprocent minskar såväl periodiseringsfondssystemets resultatutjämningssegenskaper som dess sänkande effekt på skatten på egenfinansierade investeringar medan en räntebeläggning i allt väsentligt bara har den senare effekten. Fördelen med att införa en räntebeläggningsmetod är att möjligheten att utjämna företagets resultat mellan olika beskattningsår i allt väsentligt behålls intakt. Vad som talade emot en generell tillämpning av räntebeläggningsmetoden var att det skulle komplicera reglerna särskilt för enskilda näringsidkare. Detta står i strid mot regeringens ambitioner att förenkla för dessa företag. Konflikten undviks om de enskilda näringsidkarna inte omfattas av ändringen. Lösningen leder dock till en marginellt ökad oegentlighet i skattereglerna mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare. Detta måste dock vägas mot målet om enkla regler för de enskilda näringsidkarna. Regeringen bedömde att förenklingsaspekten vägde tyngre i denna fråga. Härigenom förtas en del av periodiseringsfondens skattemässiga effekt. Möjligheten kvarstår dock att använda fonden som resultatutjämning över åren.⁷¹

Engström skriver i sin artikel att man kan genom denna motivering dra slutsatsen att regeringen inte har ambitionen att förenkla för personer som valt att driva sin näringsverksamhet i aktiebolag.⁷²

Eriksson påpekar att det är tveksamt om användningen av periodiseringsfonder är ekonomiskt försvarligt om de inte används för att resultatutjämna över tiden.⁷³

3.3 Sammanfattning

Enskild firma är inte en självständig juridisk person. Den enskilda firman är således inte något självständigt skattesubjekt, vilket medför att det är den fysiska ägaren som beskattas för inkomsten (1 kap. 3 § IL). Beskattning sker efter de skattesatser som gäller för fysiska personer (65 kap. IL). I jämförelse med anställda i eget aktiebolag kan den enskilde näringsidkaren

⁷¹ Prop. 2004/05:1 s. 212, prop. 2004/05:38 och Lodin m. fl., del 1, s. 320.

⁷² Engström, "Räntebeläggningsmetoden" av periodiseringsfonderna – en obeskattad reserv vara eller inte vara, Balans nr 5 2005, s. 17-19.

⁷³ Eriksson, 2006, s. 451f.

belasta sin verksamhet med kostnader för egen framtida pension. Beskattning för de inkomster som härrör till näringsverksamheten sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Då avdrag inte medges för värdet av det arbete som utförs av den skattskyldige själv kan denne inte få någon del av sin inkomst som utgår från den enskilda firman beskattad som lön i inkomstslaget tjänst.⁷⁴

När det gäller en fysisk persons inkomst av näringsverksamhet är den antingen aktiv eller passiv. Den enskilde näringsidkaren måste arbeta i sin verksamhet och uppfylla ett aktivitetskrav för att verksamheten skall anses vara aktiv (2 kap. 23 § IL). Skillnaden mellan aktiv och passiv näringsverksamhet har bland annat betydelse vid uttag av sociala avgifter.⁷⁵

Ett aktiebolag är en självständig juridisk person och bolaget svarar därmed själv för ingångna förbindelser. Beskattningen sker i ett enda inkomstslag, inkomstslaget näringsverksamhet (1 kap. 3 §, 2 st. IL) och beskattningen sker hos aktiebolaget istället för hos ägaren. Aktiebolaget är ett eget rättssubjekt och beskattas självständigt för sina inkomster (framgår av 6 kap. 3 § IL). Ett tvåpartsförhållande föreligger formellt mellan ägaren och bolaget trots att ägaren har full kontroll över bolaget. Ägaren kan till följd av detta vara anställd i bolaget och förfoga över vinsten genom att göra löneuttag.⁷⁶

All den verksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare inom landet räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Över- och underskott kan i och med detta kvittas mot varandra. I det fall en enskild näringsidkare bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all denna verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Underskott i utländsk självständig verksamhet får inte dras av mot överskott på verksamhet inom landet och vice versa. Självständig verksamhet som bedrivs utomlands ses alltid som passiv (2 kap. 23 §, 2 st. IL).⁷⁷ Även all den verksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas som en enda näringsverksamhet vilket medför att underskott i en verksamhet fritt kan kvittas mot överskott i en annan (14 kap. 10 § IL).⁷⁸

Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges för en schablonmässigt beräknad avkastning på det så kallade kapitalunderlaget (33 kap. 3 §, 1 st. IL). Att utnyttja positiv räntefördelning är frivilligt för näringsidkaren till följd av att fördelningen minskar underlaget för beräkning av pensions- och sjukpenningsgrundande inkomst, vilket i sin tur får betydelse för socialförsäkringsskyddet (33 kap. 2 och 6 §§ IL). Reglerna om negativ räntefördelning infördes för att motverka att ränteutgifter på lån som används för att förvärva privata tillgångar dras av i näringsverksamheten.

⁷⁴ Se även Eriksson, 2006, s. 339f. och Skatteverket, Skatteregler för enskild näringsidkare 2008, s. 5.

⁷⁵ Se närmare Jernhem m.fl., s. 19ff. och Lodin m.fl., s. 398f.

⁷⁶ Lodin m.fl., del 2, s. 332 och 369.

⁷⁷ Se närmare Lodin m.fl., del 2, s. 398.

⁷⁸ Se närmare Eriksson, 2006, s. 345.

Till skillnad från positiv räntefördelning är negativ räntefördelning inte frivillig utan skall tillämpas då förutsättningarna är uppfyllda (33 kap. 2 §, 2 st. IL).⁷⁹

Periodiseringsfond innebär att näringsidkaren/företagaren får göra avdrag för avsättning av årets beskattningsbara inkomst till periodiseringsfond (30 kap. 1 § IL). När det gäller enskilda näringsidkare får de göra avsättning med 30 procent (30 kap. 6 § IL) medan fåmansföretag får göra avsättning med 25 procent (30 kap. 5 § IL). Om vi ser till aktiebolaget utgör underlaget för avsättning till periodiseringsfond resultatet efter företagsledarens lön, medan när det gäller den enskilde näringsidkaren utgör underlaget resultatet före ”löneuttaget”. I och med detta har den enskilde näringsidkaren i praktiken större möjlighet att göra avsättning till fonden än fåmansföretagaren.⁸⁰ En annan aspekt som skiljer de båda företagsformerna åt när det gäller periodiseringsfond är att juridiska personers avsättningar till periodiseringsfond numera har räntebelagts (30 kap. 6 a § IL). En aspekt som talade mot att införa en generell tillämpning av räntebeläggningsmetoden var att den skulle komplicera reglerna för de enskilda näringsidkarna. Detta står i strid mot regeringens ambitioner att förenkla för dessa företagare och regeringen undviker härmed en konflikt med de enskilda näringsidkarna då man väljer att inte göra räntebeläggningen generell. I detta sammanhang vinner således inte neutralitetsprincipen framgång, utan får stå tillbaka för ambitionen om enklare regler för enskilda näringsidkare. Som Engström påpekar kan man från denna motivering dra slutsatsen att regeringen inte har ambitionen att förenkla för personer som driver aktiebolag. Här ser vi även att procentsatsen skiljer sig åt mellan de båda företagsformerna och att periodiseringsfondsavsättningarna räntebeläggs för den ena företagsformen. Ur neutralitetssynpunkt anser jag att detta kan ses som ett bakåtsträvande istället för en tillnärmning av neutralitetsmålet.⁸¹

Om vi ser till skillnaden mellan expansions-skatt och bolagsskatt kan man se expansions-skatten som en tillfällig skatt medan bolagsskatten är permanent. Då expansions-skatten återbetalas eller tillgodoräknas när fonden återförs och expansions-fonden ger möjlighet till förlustutjämnning bakåt i tiden behandlas i detta fall den enskilde näringsidkaren förmånligare än fåmansföretagaren.⁸²

När det gäller att investera med egna vinstmedel ges sammantaget de båda företagsformerna möjligheten i princip på lika villkor.⁸³

⁷⁹ Se även Lodin m.fl., del 2, s. 400 och Rydin, Inkomst av näringsfastighet, s. 84f.

⁸⁰ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 180.

⁸¹ Se även prop. 2004/05:1 s. 212, prop. 2004/05:38, Eriksson, 2006, s. 452, Lodin m.fl., del 1, s. 230 och 320 och Engström, ”Räntebeläggningen” av periodiseringsfonderna – en obeskattad reservs vara eller inte vara, Balans nr 5 2005, s. 17-19.

⁸² Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 181.

⁸³ Ibid.

4 Jämförelse på några punkter mellan de båda företagsformerna

Nedan presenteras en jämförelse på några punkter mellan de båda aktuella företagsformerna med inriktning på den skatterättsliga neutralitetsaspekten. Det är av utrymmesskäl utvalda delar som framställs och den är inte i någon form uttömmande.

Till en början kan noteras att inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst i princip beskattas likvärdigt oberoende av vilken form näringsidkaren bedriver sin verksamhet i. Ser vi till kapitalavkastningen på investerat kapital i företaget beskattas den enskilde näringsidkaren lindrigare än delägaren i aktiebolaget. Det beror på att räntesatsen för räntefördelning är betydligt högre än räntesatsen för beräkning av lättnadsbeloppet. Delägaren i aktiebolaget kan delvis kompensera detta genom inlåning till företaget som alternativ till att göra ett kapitaltillskott. I dagsläget är inlåningsräntan högre än räntesatsen för beräkning av lättnadsbeloppet.⁸⁴

När vi ser till verksamhet bedriven som enskild näringsverksamhet respektive som aktiebolag ser vi en skillnad i att för den förstnämnda verksamheten kan vissa tillgångar aldrig ingå i näringsverksamheten. Det som aldrig kan ingå är delägarätter och fodringsätter (13 kap. 7 § IL). Även i det fall innehavet betingas av näringsverksamheten hänförs de alltid till näringsidkarens privatsfär och såväl avkastning som kapitalvinst beskattas som inkomst av kapital.⁸⁵ I det fall att en enskild näringsidkare placerar överskottsmedel i värdepapper utgör detta skattemässigt ett uttag ur näringsverksamheten. Detta är enligt Nilsson en ordning som kan ifrågasättas. Ur principiell synvinkel borde om innehavet betingas av näringsverksamheten eller det är fråga om tillfälligt placerad överskottslikviditet tillgången räknas till näringsverksamheten oberoende av i vilken form placeringen sker. Det som talar för dagens system är enligt Nilsson att det är enkelt. Ett ändrat system skulle till exempel skapa nya gränsdragningsproblem och det skulle behövas särskilda regler för hanteringen av kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar.⁸⁶

⁸⁴ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 192.

⁸⁵ Undantag gäller för tillgångar som är lagertillgångar. Jag har dock valt att inte gå närmare in på detta av utrymmesskäl.

⁸⁶ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 178.

4.1 Överlåtelse av verksamheten

En överlåtelse av enskild näringsverksamhet innebär överlåtelse av de tillgångar och skulder (substansen) som ingår i verksamheten, till exempel lager och inventarier. I och med detta tillämpas de skatteregler som gäller vid försäljning av verksamhetstillgångar och beskattning sker i inkomstlaget näringsverksamhet.⁸⁷ En enskild näringsidkare kan således inte sälja företaget utan för denne är det fråga om överlåtelse av inkråmet (tillgångarna). Detta medför att för den enskilde näringsidkaren sker beskattning på samma sätt som löpande beskattad förvärvsinkomst, vilket i sin tur leder till uttag av sociala avgifter och progressiv förvärvsbeskattning (65 kap. IL).⁸⁸ Någon motsvarighet till den möjlighet att överlåta andelarna som existerar när verksamheten bedrivs i bolagsform ges inte till den enskilde näringsidkaren.⁸⁹

När det gäller aktiebolag kan ägaren välja mellan att göra en inkråmsöverlåtelse eller avyttring av andelarna. Om kapitalvinst uppstår vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag beskattas vinsten som inkomst av kapital. Kapitalvinsten beräknas enligt samma regler som för övriga aktier och de särskilda reglerna i 57 kap. IL gällande fåmansföretag aktualiseras.⁹⁰

4.2 Vad händer med inkomstreglerande åtgärder när verksamheten upphör?

4.2.1 Periodiseringsfond

I vissa fall skall periodiseringsfond omedelbart återföras till beskattning. Det kan röra sig om att den skattskyldige har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till, verksamheten kan avslutas som en följd av likvidation eller att den skattskyldige försätts i konkurs.⁹¹

För att ta del av periodiseringsfondssystemet är en av förutsättningarna just att det bedrivs näringsverksamhet i företaget. Återföring behöver således inte ske så länge det bedrivs verksamhet i företaget om än bara i mindre del.⁹² Tillämpligheten av detta kan skilja sig åt mellan företagsformerna. Det torde vara förhållandevis enkelt att konstatera när en enskild näringsverksamhet upphör. En förutsättning bör vara om verksamheten konstituerar intäkter eller inte. Det kan dock vara svårt att avgöra om en

⁸⁷ Eriksson, 2006. s. 340.

⁸⁸ Se även Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 189.

⁸⁹ Lodin m.fl. del 2, s. 436.

⁹⁰ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 190.

⁹¹ Se närmare 30 kap. 8-9 §§ IL.

⁹² Jfr SOU 2002:52 s. 161.

enskild näringsverksamhet har upphört definitivt eller endast tillfälligt och därmed skall anses som vilande.

Enligt lagtexten (30 kap. 8-10 §§ IL) skall avsättning till periodiseringsfond omedelbart återföras till beskattning om den skattskyldige upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avsättningen hänför sig till.⁹³ När det gäller aktiebolag har det endast ett inkomstslag och en förvärvskälla och kan på denna grund alltid anses driva näringsverksamhet. I det fall att aktiebolaget övergår från att vara rörelsedrivande bolag till att vara ett vilande bedrivs verksamheten fortfarande i samma förvärvskälla. Då förvärvskällan inte har upphört bör gjorda periodiseringsavsättningar inte behöva återföras, utan återföring skall ske enligt huvudregeln.⁹⁴ En juridisk person som inte bedriver verksamhet kan anses vara ett förvaltningsföretag, vilket i sin tur möjligen skulle kunna utgöra ett skäl till återföring.

Från början var det inte möjligt att överföra periodiseringsfonder i ett antal typiska situationer av generationsskiften. Det gällde för exempel om enskild näringsverksamhet överfördes mellan två fysiska personer. Varken prissättning eller fångets art hade betydelse i sammanhanget. För exempel skulle återföring av periodiseringsfond ske efter skifte av dödsbo, även i det fall att hela verksamheten skiftades till en av dödsbodelägarna som hade för avsikt att fortsätta bedriva verksamheten. Detta kunde bli särskilt negativt i de fall det handlade om enmansdödsbo då boet anses upplöst redan när bouppteckningen har registrerats i dessa fall. När det gäller aktier i ett bolag kan de naturligtvis överlätas benefikt utan att periodiseringsfond i bolaget behöver återföras. Det var en allvarlig brist i neutraliteten att periodiseringsfond i en enskild näringsverksamhet inte kunnat överlätas vid benefik överföring av verksamheten. Summan av 6 års avsättningar måste i många fall ha uppgått till betydande belopp. Det är svårt att förstå varför en möjlighet att överföra periodiseringsfond benefikt inte infördes redan från början vilket Persson Österman skarpt kritiserat.⁹⁵ Från den 1 januari 2005 finns möjlighet att överföra periodiseringsfond från en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare genom arv, testamente, gåva eller bodelning under vissa villkor.⁹⁶

I det fall en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda överta periodiseringsfonder från den fysiska personen. Detta gäller både vid onerösa och benefika överlåtelse.⁹⁷

Vid ombildning av aktiebolag till enskild näringsverksamhet medges inte överföring av periodiseringsfond. Detta beror troligtvis på att det i dessa

⁹³ Se närmare 30 kap. 8-10 §§ IL.

⁹⁴ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 87.

⁹⁵ Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 187f., Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 104 samt SOU 2002:52 s. 164ff.

⁹⁶ Se närmare angående villkor 30 kap. 12a § IL.

⁹⁷ Se närmare angående villkor 30 kap. 11 och 12 §§ IL och prop. 1997/98:157 s. 16.

situationer överförs medel från den dubbelbeskattade sfären till den enkelbeskattade.⁹⁸

4.2.2 Expansionsfond

Huvudregeln säger att expansionsfond skall återföras till beskattning om näringsidkaren upphör med sin verksamhet (34 kap. 16 § IL). Under vissa förutsättningar angivna i lagtexten finns dock möjlighet att överföra hela eller delar av en expansionsfond i samband med att en enskild näringsverksamhet övergår till en annan enskild näringsverksamhet genom arv, testamente, gåva eller bodelning (34 kap. 18 § IL).

Expansionsfond kunde som sagt innan det aktualiserades för periodiseringsfond överföras benefikt. Detta ligger i linje med syftet bakom reglerna om expansionsmedel, alltså neutralitetsmålet, som i annat fall inte skulle kunna närmas med full styrka. I jämförelse kan ju beskattade och sparade vinstmedel överföras genom benefika överlåtelser av aktiebolag.⁹⁹

I det fall ett aktiebolag skall ombildas till enskild näringsverksamhet kan det egna kapitalet inte omvandlas till expansionsfond. Det andra ledet i beskattningen kan således inte skjutas upp vid uttag av enkelbeskattade vinstmedel från aktiebolaget. Detta är i många fall ett hinder mot dessa omstruktureringar.¹⁰⁰

4.3 Särregler

Det finns ett antal särregler som gynnar anställda i företag. Till exempel är personalvårdsförmåner, viss typ av arbetskläder och personalrabatt skattefria för den anställde samtidigt som kostnaden är avdragsgill för arbetsgivaren.¹⁰¹ En aktiv ägare i ett fåmansföretag kan få del av dessa skattemässiga förmåner, något som den enskilde näringsidkaren i sin tur inte kan. Detta är självklart en brist i neutraliteten mellan de båda företagsformerna.¹⁰²

4.4 Sammanfattning

Oavsett vilken form näringsidkaren bedriver sin verksamhet i beskattas inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst i princip likvärdigt.

⁹⁸ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 97.

⁹⁹ Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 91.

¹⁰⁰ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 194.

¹⁰¹ Se närmare 11 kap. IL.

¹⁰² Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 188.

När det gäller kapitalavkastningen på investerat kapital beskattas delägaren i aktiebolaget hårdare än den enskilde näringsidkaren.¹⁰³

Vissa tillgångar kan aldrig ingå i verksamheten när det gäller enskild näringsverksamhet.¹⁰⁴ Trots att innehavet betingas av verksamheten hänförs de alltid till näringsidkarens privatsfär, vilket medför att både avkastning och kapitalvinst beskattas som inkomst av kapital. Skulle den enskilde näringsidkaren placera överskottsmedel i värdepapper utgör detta skattemässigt ett uttag ut näringsverksamheten. Detta är en ordning som kan ifrågasättas. Enligt Nilsson borde innehavet principiellt betingas av näringsverksamheten. En fördel med dagens system är att det är enkelt. Vidare kan en enskild näringsidkare inte sälja sitt företag utan att det är fråga om överlåtelse av tillgångarna, vilket leder till att det blir de skatteregler som gäller vid försäljning av verksamhetstillgångar som tillämpas och medför uttag av sociala avgifter och progressiv förvärvsbeskattning (65 kap. IL). Den möjlighet att överlåta andelarna som finns när verksamheten bedrivs i bolagsform ges således inte till den enskilde näringsidkaren.¹⁰⁵

En av förutsättningarna för att ta del av periodiseringsfondssystemet är att det bedrivs verksamhet i företaget. Tillämpligheten mellan de båda företagsformerna kan i detta skilja sig åt. Det kan verka förhållandevis enkelt att konstatera när en enskild näringsverksamhet upphört. Problemet är att det kan vara svårt att avgöra om den enskilda näringsverksamheten definitivt upphört. Lagtexten säger att avsättning till periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning om den skattskyldige upphört att bedriva verksamhet (30 kap. 8-10 §§ IL). Ser vi till aktiebolag har de endast ett inkomstslag och en förvärvskälla och kan på denna grund alltid anses bedriva näringsverksamhet.¹⁰⁶

I ett antal typiska generationsskiftessituationer var det från början inte möjligt att överföra periodiseringsfonder. Detta var en allvarlig brist i neutraliteten att periodiseringsfond i en enskild näringsverksamhet inte kunde överlåtas vid benefik överföring av verksamheten. Det är svårt att förstå att denna möjlighet inte gavs till den enskilde näringsidkaren vilket starkt kritiserats av Persson Österman.¹⁰⁷

Något som är till fördel för anställda i företag är det antal särregler som finns. Till exempel är personalvårdsförmåner skattefria för den anställde och

¹⁰³ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 192.

¹⁰⁴ Se närmare 13 kap. 7 § IL.

¹⁰⁵ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 178 och 189, Eriksson, 2006, s. 340 och Lodin m.fl., del 2, s. 436.

¹⁰⁶ Jfr SOU 2002:52 s. 161 och Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 87.

¹⁰⁷ Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 187f., Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 104 samt SOU 2002:52 s. 164ff. Se närmare angående villkor 30 kap. 12a § IL.

kostnaden är avdragsgill för arbetsgivaren.¹⁰⁸ En aktiv delägare i ett fåmansföretag kan få del av dessa skattemässiga förmåner, något som den enskilde näringsidkaren inte kan. Detta är självklart en brist i neutraliteten.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Se närmare 11 kap. II.

¹⁰⁹ Nilsson, Småföretagarbeskattning i Sverige, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004, s. 188.

5 Resultatutjämföring i gränsöverskridande situationer

Nedan diskuteras hur de svenska reglerna gällande avdrag för underskott när det gäller självständig näringsverksamhet utomlands förhåller sig till EG-rätten. Vidare diskuteras hur de svenska koncernbidragsreglerna för aktiebolags vidkommande förhåller sig till EG-rätten. Jämförelsen handlar således om svensk rätt kontra EG-rätt, samt hur de interna svenska förhållanden ser ut när det gäller resultatutjämföring i gränsöverskridande situationer.

5.1 Hur förhåller sig svensk rätt till EG-rätten vad gäller avdrag för underskott hänförliga till enskild näringsidkares självständiga verksamhet utomlands?

Som ovan nämnts räknas all den självständiga verksamhet som en enskild näringsidkare driver utomlands som en egen verksamhet (14 kap. 12 § IL).¹¹⁰ Självständig enskild näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 §, 2 st. IL). Detta medför att underskott i självständig verksamhet utomlands inte får dras av mot överskott på verksamhet som bedrivs inom Sverige och vice versa.¹¹¹ Avdrag medges inte heller för underskott av avslutad självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands (42 kap. 34 § IL).

För den som bedriver aktiv näringsverksamhet finns det flera olika avdragsmöjligheter, vilka i sin tur inte medges för den som bedriver passiv näringsverksamhet. Till exempel när det gäller grundavdraget får det inte överstiga den skattskyldiges avdragsgrundande inkomst, vari ingår överskott av aktiv, men inte passiv, näringsverksamhet och tjänst minskat med näringsidkarens allmänna avdrag (63 kap. 5 § IL). Vidare när det gäller pensionsavdraget får det inte överstiga överskott av aktiv näringsverksamhet (59 kap. 4 § IL) och underskott av aktiv näringsverksamhet får i vissa fall dras av som allmänt avdrag (62 kap. 2 § IL).

Skatteverket anser att särbehandlingen av självständig näringsverksamhet utomlands i 2 kap. 23 § IL och 14 kap. 12 § IL strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EG-fördraget. Vidare hänvisar Skatteverket till EG-rätten och anser att avdrag skall medges i vissa fall trots att

¹¹⁰ Se närmare angående självständighetskravet prop. 1993/94:50 s. 334.

¹¹¹ Se även Lodin m.fl., del 2, s. 398.

näringsverksamheten är passiv.¹¹² Skatteverket skriver i sitt ställningstagande att när det gäller EG-rätten innebär den att vi inte får avskräcka någon att etablera sig i annat EU-land genom att behandla den utländska etableringen på ett mindre fördelaktigt sätt än en svensk etablering och därmed måste vi i vissa fall behandla den utländska verksamheten som om den vore svensk. Vidare skriver Skatteverket att underskott i det ena landet får kvittas mot överskott i det andra och att det inte spelar någon roll i vilket land överskottet respektive underskottet uppkommit. Kvittning ska inte bara ske till noll utan det får uppkomma ett sammanlagt underskott som rullas vidare. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och annat EU-land och det skulle bli aktuellt med avdrag för underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet enligt 62 kap. 3 och 4 §§ IL skall samma bedömning göras av om avdraget kan medges som om båda verksamheterna bedrivs i Sverige.¹¹³

Skatteverket anser således att det generellt skall vara möjligt att kvitta underskott i verksamhet bedriven i annat EU-land mot överskott av i Sverige bedriven näringsverksamhet även om näringsverksamheten enligt 14 kap. 12 § IL skall anses som en egen näringsverksamhet.¹¹⁴ Som vi känner till av utgången i Marks & Spencer-målet¹¹⁵ behöver medlemsstaterna bara medge gränsöverskridande resultatutjämnning om det saknas kvarvarande möjligheter att utnyttja underskottet i dotterbolagets hemvistland och om moderbolaget kan visa detta. Tillämpat på de svenska reglerna i 14 kap. 12 § IL och 42 kap. 34 § IL skulle M & S-målet innebära att den enskilde näringsidkaren först tvingades uttömma möjligheterna till avdrag i värdstaten innan näringsidkaren kunde åberopa Skatteverkets mer kategoriska fördömande av de svenska reglerna.¹¹⁶ Som vi vet är ju rätten till gränsöverskridande förlustavdrag inte ovillkorlig, vilket påpekas av Pelin.¹¹⁷

Det är allmänt accepterat att EG-rätten har företräde framför medlemsstaternas nationella lagar, dock förutsätter detta att EG-rätten tveklöst är tillämplig.¹¹⁸ Detta medför att åsidosättande av svenska lagregler som strider mot EG-rätten kan ske redan på myndighetsnivå. Enligt sina instruktioner skall Skatteverket genom allmänna råd, som inte är bindande, och uttalande arbeta för laglighet, följdriktighet och enhetlighet vid

¹¹² Se närmare Skatteverkets två skrivelser daterade 2004-12-23 (Dnr 130 706133-04/111) och 2005-01-31 (Dnr 130 62568-05/111).

¹¹³ Skatteverkets ställningstagande 14/05, ”Självständig näringsverksamhet utomlands”, daterad 2005-03-23.

¹¹⁴ Skatteverkets skrivelse daterad 2005-01-31 (Dnr 130 62568-05/111). Se även Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 360 och Pahlsson, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, SN nr 7-8 2006, s. 416.

¹¹⁵ Se närmare angående Mål C-446/03 Marks & Spencer nedan. Hädanefter benämnt M & S-målet.

¹¹⁶ Pahlsson, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, SN nr 7-8 2006, s. 416.

¹¹⁷ Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 361.

¹¹⁸ Ibid, s. 360.

rättstillämpningen och har ingen behörighet att agera vara sig som författningsdomstol eller som lagstiftare.¹¹⁹

Påhlsson menar att det inte är oproblemiskt att Skatteverket mer eller mindre systematiskt söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens utomordentligt vagt formulerade praxis underkänner eller godkänner regel efter regel som stiftats av den svenske lagstiftaren. Vidare är han inte heller oreserverat positiv till att Skatteverket i praktiken utvecklas till både författningsdomstol och lagstiftare. Påhlsson påpekar bland annat att innebörden av EG-domstolens praxis ofta är synnerligen svår att fastställa och att det saknas transparens i fråga om hur författningsprövningen går till hos Skatteverket.¹²⁰ Vidare anser Påhlsson att det samtidigt måste understrykas att EG-rätten ska tillämpas även på myndighetsnivå, varför det ändå måste anses riktigt att Skatteverket inte förhåller sig passiv.¹²¹

Nationella skatteregler som behandlar gränsöverskridande situationer på ett mindre förmånligt sätt jämfört med motsvarande inhemska transaktioner underkänns av EG-domstolen, i det fall reglerna inte kan rättfärdigas och är proportionerliga.¹²² Vid en prövning av reglerna i 14 kap. 12 § IL och 42 kap. 34 § IL skulle dessa troligtvis underkännas av EG-domstolen. Med tanke på utgången i M & S-målet är det tänkbart att dessa regler kommer att ändras så att avdrag medges när den skattskyldige kan visa det inte finns några kvarvarande möjligheter att utnyttja underskottet i annan medlemsstat.¹²³

5.2 Hur förhåller sig svensk rätt till EG-rätten vad gäller koncernbidrag i gränsöverskridande situationer?

För att koncernbidrag skall medföra en skatterättslig effekt, måste både det givande och mottagande bolaget vara skattskyldigt i Sverige. Svenska aktiebolag kan enligt den svenska lagstiftningen således inte erhålla avdrag för koncernbidrag i de fall då mottagaren inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som det mottagna koncernbidraget hänför sig till.¹²⁴

Efter att EG-domstolen meddelat dom i Marks & Spencer-målet¹²⁵ har en del frågetecken uppstått kring de svenska koncernbidragsreglerna, bland

¹¹⁹ Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 345.

¹²⁰ Se närmare Påhlssons diskussion i Påhlsson, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, SN nr 7-8 2006, s. 401ff.

¹²¹ Påhlsson, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, SN nr 7-8 2006, s. 417.

¹²² Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 348.

¹²³ Ibid, s. 351 not 25.

¹²⁴ Se närmare 35 kap. IL.

¹²⁵ Se närmare angående målet nedan.

annat om de fullt ut är förenliga med EG-rätten. En fråga som ställts är om de svenska reglerna bör medge avdrag för bidrag till dotterbolag i annan medlemsstat för att täcka slutliga förluster i dotterbolaget. Efter att EG-domstolen meddelat dom i ett senare mål rörande koncernbidrag, det så kallade OY AA-målet,¹²⁶ gjorde regeringen tolkningen/bedömningen att det inte är nödvändigt att ändra några regler i det svenska koncernbidragssystemet till följd av EG-rätten.¹²⁷ Den svenska regeringen drog slutsatsen att EG-domstolen hade godkänt hela det finska systemet när det gäller koncernbidrag. Enligt regeringen finns det således inte längre någon risk för att de svenska koncernbidragsreglerna strider mot EG-rätten då de svenska och finska systemen liknar varandra.¹²⁸ Regeringens uttalande har orsakat debatt och i den skatterättsliga litteraturen har det hävdats att den bedömning som regeringen gjorde sannolikt är oriktig och att avdrag för koncernbidrag till utländskt dotterföretag i vissa fall faktiskt kan medges.¹²⁹

Skatteverket har sagt sig dela regeringens uppfattning i frågan.¹³⁰ I en intern skrivelse utesluter Skatteverket så gott som alla möjligheter till gränsöverskridande koncernbidrag. Skatteverket anger vidare i sin skrivelse hur koncernbidragsreglerna bör tillämpas efter domen i M & S-målet och gör en mycket restriktiv tolkning av domen som i princip utesluter alla situationer när det gäller att ge koncernbidrag med avdragsrätt till utländskt dotterbolag.¹³¹ När det gäller Oy AA-målet är Skatteverkets bedömning av avgörandet att det kan ses äga en generell innebörd vilken skulle innebära att regelsystemet som sådant godtas och detta oavsett i vilken riktning bidraget ges och oavsett om mottagaren redovisar förlust eller inte. Då de finska och svenska systemen i allt väsentligt är lika ska bedömningen även gälla de svenska koncernbidragsreglerna.¹³² Skatteverket har tidigare gett uttryck för en annan bedömning, vilken kan tolkas som mer öppen, att mot bakgrund av M & S-domen kan ett svenskt moderbolag vara berättigat till avdrag för koncernbidrag till ett dotterbolag i annan medlemsstat med belopp motsvarande förlusten i dotterbolaget, när de i domen beskrivna förutsättningarna föreligger.¹³³ Vidare skriver Skatteverket att de svenska koncernbidragsreglerna dock torde påverkas av M & S-domen trots att de brittiska reglerna skiljer sig från de svenska reglerna.¹³⁴ Numera är Skatteverkets tolkning således mer restriktiv vad gäller de båda domarna och går på regeringens linje.

¹²⁶ Se närmare angående målet nedan.

¹²⁷ Se prop. 2007/08:1 s. 118.

¹²⁸ Se prop. 2007/08:1 s. 118 samt Ohlsson och Holmdahl, Koncernbidrag till utlandet – ännu en gång, www.pwc.com 2008-05-05.

¹²⁹ Ohlsson och Holmdahl, Koncernbidrag till utlandet – ännu en gång, www.pwc.com 2008-05-05.

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Lindström-Ihre och Nilsson, Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen, SN nr 7-8 2006, s. 462-466.

¹³² Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst 2008, del III, s. 191f.

¹³³ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet 2006, del III, s. 187.

¹³⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2007, s. 199.

Johansson påpekar att då de svenska koncernbidragsreglerna på flera punkter skiljer sig åt från de brittiska reglerna är en möjlig slutsats att domen för svensk del skulle ha ringa betydelse.¹³⁵

5.3 Två aktuella mål från EG-domstolen

Nedan följer en kort genomgång av två aktuella mål från EG-domstolen när det gäller gränsöverskridande resultatutjämnning.

5.3.1 Marks & Spencer-målet

I slutet av 2005 meddelade EG-domstolen dom i det omtalade målet Marks & Spencer.¹³⁶ M & S är ett brittiskt bolag som hade rörelsedrivande dotterbolag i flera av medlemsländerna inom EU, bland annat Belgien, Frankrike och Tyskland. I Storbritannien hade M & S vinster medan dotterbolagen i Europa visade förluster. M & S hade i ärendet begärt att dotterbolagens förluster skulle få kvittas mot vinsterna hos det brittiska bolaget trots det faktum att de brittiska reglerna endast möjliggör förlustutjämnning mellan bolag som är skatterättsligt hemmahörande i Storbritannien eller som driver verksamhet från ett fast driftställe i Storbritannien. M & S menade att det brittiska systemet för förlustutjämnning inom en koncern utgör en inskränkning i etableringsfriheten enligt artikel 43 EG-fördraget. Den brittiska skattemyndigheten avsåg M & S yrkande om skattelättnad. Begäran om förhandsavgörande avsåg tolkningen av artiklarna 43 EG och 48 EG.

EG-domstolen konstaterade att ett system som generellt utesluter möjligheterna till gränsöverskridande resultatutjämnning kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet genom att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. En sådan inskränkning är bara tillåten om syftet är legitimt och överensstämmer med fördraget och om det kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹³⁷

Av M & S-målet följer således att ett moderbolag som etablerat dotterbolag i andra medlemsstater i undantagsfall har rätt att dra av förluster som uppkommit i dessa dotterbolag. En sådan rätt föreligger dock endast om möjligheten att utnyttja dessa förluster i dotterbolagsstaten är helt uttömda.¹³⁸

¹³⁵ Johansson, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget, SN nr 5 2007, s. 224-232.

¹³⁶ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

¹³⁷ Se närmare p. 33-35 i målet.

¹³⁸ Se närmare p. 54-59 i målet.

5.3.2 Oy AA-målet

I ett senare mål där EG-domstolen meddelat dom, det så kallade Oy AA-målet,¹³⁹ prövades om de finska koncernbidragsreglerna utgjorde ett hinder mot rätten till fri etablering enligt artiklarna 43 och 48 EG. Frågan var om Oy AA (dotterbolag etablerat i Finland) hade rätt att göra avdrag för koncernbidrag lämnat till moderbolag etablerat i Storbritannien. Omständigheterna i detta mål är således de motsatta jämfört med dem i M & S-målet.

När det gäller den finska lagstiftningen är den omvänd i jämförelse med den brittiska. I det brittiska systemet kan rätten till avdrag för förlust i affärsverksamhet överföras från ett bolag till ett annat i samma koncern.¹⁴⁰ EG-domstolen kom fram till att det finska koncernbidragssystemet inte strider mot EG-rätten. Domen leder till att det finska dotterbolaget inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till moderbolag etablerat i annan medlemsstat.

5.4 Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden har sedan hösten 2006 medgivit avdrag för koncernbidrag i gränsöverskridande situationer vid fem tillfällen av de tio fall som varit uppe till prövning.¹⁴¹ Detta i enlighet med EG-rätten, men till trots att den svenska lagstiftningen som vi vet stadgar något helt annat. När det gäller SRNs förhandsbesked den 28 januari i år kan tilläggas att nämnden var enhällig och en av dess ledamöter är från Skatteverket.

Skatterättsnämnden har i sina avgöranden utgått från att den argumentation som EG-domstolen använde i M & S-målet ändå är överförbar på de svenska koncernbidragsreglerna då syftet med reglerna är de samma.¹⁴²

Samtliga avgöranden har överklagats till Regeringsrätten av Skatteverket, antingen som begäran om fastställelse av beslut eller som överklagande av

¹³⁹ Mål C-231/05 Oy AA.

¹⁴⁰ Johansson, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget, SN nr 5 2007, s. 224-232.

¹⁴¹ De fem fall där SRN medgivit avdrag är följande: Förhandsbesked den 29 september 2006 (Dnr 206-04/D), förhandsbesked den 8 november 2006 (Dnr 205-04/D), förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 64-06/D), förhandsbesked den 28 maj 2007 (Dnr 46-06/D) samt förhandsbesked den 28 januari 2008 (Dnr 26-07/D).

De fem fall där SRN inte medgivit avdrag är följande: Förhandsbesked den 29 september 2006 (Dnr 193-04/D), förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 204-04/D), förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 77-05/D), förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 176-05/D) samt förhandsbesked den 28 maj 2007 (Dnr 6-06/D).

¹⁴² Dahlberg, Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA, SN nr 10 2007, s. 626-628.

beslut. I skrivande stund har Regeringsrätten ännu inte tagit ställning till något av de nedan refererade förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden.

Nedan följer korta sammanfattningar av de fem aktuella fallen där avdrag för koncernbidrag medges.

5.4.1 SRNs förhandsbesked den 29 september 2006

Ärendet gällde avdragsrätt för koncernbidrag till utländskt dotterbolag. Ett svenskt moderbolag medges avdrag för utgivet koncernbidrag till ett nederländskt dotterföretag i samband med dotterföretagets likvidation. Avdraget medges högst med ett belopp som framkommer vid en beräkning enligt nederländska regler respektive svenska regler.¹⁴³

Nämnden skriver i sin motivering som följer att resultatutjämnningen i det svenska systemet med koncernbidrag skiljer sig från koncernavdragen bland annat genom att ett koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren oavsett om företagen redovisar överskott eller underskott innan hänsyn tas till bidraget det aktuella året. Enligt nämndens mening får dock regelsystemet principiellt anses så likartade att domen i M & S-målet kan ge vägledning för bedömningen av det nu förevarande ärendet. Samma motivering återfinns i förhandsbesked den 8 november 2006.

Johansson påpekar i sin artikel att nämndens resonemang kring att M & S-målet kan ge vägledning i det aktuella ärendet måste ses som anmärkningsvärt då det tidigare hävdats att alltför långgående slutsatser inte kan dras vad gäller domens konsekvenser för den svenska regleringen. Vidare skriver Johansson att en möjlig förklaring till utfallet i Skatterättsnämnden är en restriktivitet i fråga om hur allmänt gällande en dom från EG-domstolen kan anses vara.¹⁴⁴

5.4.2 SRNs förhandsbesked den 8 november 2006

Ärendet gällde koncernbidrag till utländska dotterbolag. Ett svenskt moderbolag medges avdrag för utgivet koncernbidrag till ett nederländskt dotterföretag i samband med dotterföretagets likvidation. Avdrag medges även för koncernbidrag till ett italienskt dotterbolag då tiden för att utnyttja dotterbolagets förluster löper ut enligt italienska regler. Avdrag medges högst med ett belopp motsvarande dotterföretagets förlust bestämd till det

¹⁴³ SRNs förhandsbesked den 29 september 2006 (Dnr 206-04/D).

¹⁴⁴ Johansson, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget, SN nr 5 2007 s. 224-232 och Pelin, Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, SN nr 7-8 2006 s. 441-452.

lägsta belopp som framkommer vid en beräkning enligt reglerna i dotterbolagets hemviststat respektive svenska regler.¹⁴⁵

5.4.3 SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007

Ärendet gällde koncernbidrag till utlandet.

SRN har ansett att avdrag för koncernbidrag kan medges:

- när underskottet i det utländska bolaget inte längre kan utnyttjas på grund av att underskottet inte längre får rullas vidare till nästa år,
- oberoende av om bidraget beskattas i mottagande bolagets hemviststat, och
- även när bidraget lämnas mellan systerbolag som ägs av svensk moderbolag.¹⁴⁶

5.4.4 SRNs förhandsbesked den 28 maj 2007

Ärendet gällde koncernbidrag till två utländska dotterbolag. Ett svenskt moderbolag medges avdrag för koncernbidrag till helägt ungerskt bolag gällande beskattningsåret 2006 för de underskott som enligt ungerska regler då inte längre kan utnyttjas mot framtida överskott. Avdraget bestäms till det lägsta av beloppen vid en beräkning av underskotten enligt svenska och ungerska regler.¹⁴⁷

5.4.5 SRNs förhandsbesked den 28 jan 2008

Ärendet gällde koncernbidrag för utländskt företag. Svenskt moderbolag medges rätt att utnyttja underskott i tyskt dotterbolag antingen genom koncernbidrag eller genom att bolagen fusioneras.¹⁴⁸

5.5 Sammanfattning

All den självständiga enskilda näringsverksamhet som en näringsidkare bedriver utomlands räknas som en egen verksamhet (14 kap. 12 § IL) och anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 §, 2 st. IL). Detta leder till att underskott i självständig verksamhet utomlands inte får dras av mot överskott på verksamhet som bedrivs inom Sverige. Denna särbehandling av självständig näringsverksamhet utomlands anser Skatteverket strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EG-fördraget. Skatteverket hänvisar till EG-rätten och anser att avdrag skall medges i vissa fall trots att näringsverksamheten är passiv. Skatteverket anser vidare att det generellt skall vara möjligt att kvitta underskott i självständig enskild

¹⁴⁵ SRNs förhandsbesked den 8 november 2006 (Dnr 205-04/D).

¹⁴⁶ SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 64-06/D).

¹⁴⁷ SRNs förhandsbesked den 28 maj 2007 (Dnr 46-06/D).

¹⁴⁸ SRNs förhandsbesked den 28 januari 2008 (Dnr 26-07/D).

näringsverksamhet bedriven i annat EU-land mot överskott av i Sverige bedriven näringsverksamhet. Detta trots att utgången i M & S-målet säger att medlemsstaterna bara behöver medge rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning om det saknas kvarvarande möjligheter att utnyttja underskottet i dotterbolagets hemvistland och om moderbolaget kan visa detta.

Som Pelin och Pahlsson påpekar kan lagstiftarens vilja och förmåga ifrågasättas när det gäller att anpassa svensk lagstiftning till utvecklingen av EG-domstolens praxis.¹⁴⁹ Oavsett detta är det lagstiftarens uppgift att bedöma vilka lagändringar som anses nödvändiga och i sin tur genomföra dessa. Vidare påpekar Pelin att Skatteverket ibland föregår lagstiftaren genom att i sina ställningstaganden förklara att vissa skatteregler inte skall tillämpas för att de är eller kan tänkas vara fördragsstridiga. Dessa regler kommer därmed i praktiken inte att tillämpas, trots att de kvarstår oförändrade i skattelagstiftningen. Genom en sådan överprövning av svenska skatteregler gentemot EG-rätten har Skatteverket kommit att agera som en författningsdomstol och lagstiftare.¹⁵⁰ Det är inte bara Skatteverket utan även Skatterättsnämnden i sina förhandsbesked och skattedomstolarna i sin praxis som har satt svenska regler åt sidan av det skälet att de är oförenliga med de tolkningar EG-domstolen gjort av EG-rätten. I en del fall har skatteregler förbigåtts efter det att EG-domstolen först underställts frågan genom begäran om förhandsavgörande, i andra fall har domstolen med ledning av EG-domstolens praxis ansett sig kunna avgöra frågan på egen hand.¹⁵¹ Det har tidigare varit främmande för svenska myndigheter och domstolar att på detta sätt överpröva den gällande skattelagstiftningen mot utvecklingen i en institution i en mellanstatlig organisation.¹⁵²

En fråga som vi står inför och som vi inte säkert vet hur den kommer besvaras är om den svenska lagstiftningen är förenlig med EG-rätten. Kommer den svenska lagstiftningen anses förenlig med EG-rätten vid ett eventuellt förhandsavgörande från EG-domstolen trots att EG-domstolen i M & S-målet¹⁵³ gjort bedömningen att om vissa förutsättningar är uppfyllda så skall avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag medges. Regeringen står som vi vet fast vid att den svenska lagstiftningen inte behöver ändras i förhållande till EG-rätten.¹⁵⁴ Som vi sett ovan har Skatterättsnämnden gått på EG-domstolens linje och medgivit avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag i fem av de fall som varit upp i nämnden sedan hösten 2006. Samtliga mål är överklagade av Skatteverket, men i skrivande stund har inte målen varit uppe till prövning i Regeringsrätten.¹⁵⁵

¹⁴⁹ Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 357 och Pahlsson, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, SN nr 7-8 2006, s. 415.

¹⁵⁰ Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 357.

¹⁵¹ Se närmare Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 361.

¹⁵² Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 364.

¹⁵³ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

¹⁵⁴ Se närmare prop. 2007/08:1 s. 118.

¹⁵⁵ För uppräknning av aktuella förhandsavgöranden från SRN se not 129.

Vi har således ett rättsläge som är ytterst osäkert där vi inte vet om avdrag för koncernbidrag i slutändan kommer att medges. Det råder inte någon förutsebarhet för den som driver aktiebolag om hur eventuella koncernbidrag till utländskt dotterbolag kommer att behandlas framgent. Det kan vara en avgörande punkt om man som företagare väljer att etablera sitt dotterbolag inom landet eller i annan medlemsstat och detta måste ses som ett allvarligt hämmande av den fria etableringsrätten.

I nuläget ligger att antal förhandsbesked hos Regeringsrätten men vi vet ännu inte om Regeringsrätten kommer finna det nödvändigt att begära förhandsavgörande från EG-domstolen om hur den ser på saken. Jag instämmer med Dahlberg när han skriver att det vore lämpligt att Regeringsrätten begärde förhandsavgörande från EG-domstolen i åtminstone några av alla koncernbidragsmål som ligger på deras bord.¹⁵⁶ I det fall Regeringsrätten kommer att begära förhandsavgörande från EG-domstolen kan vi förvänta oss ett slutligt eller till viss del slutligt avgörande av frågan inom en period av två till tre år.

Som jag ser det var Skatteverket tidigare mer öppna för att de svenska koncernbidragsreglerna bör anpassas till EG-rätten. Men numera, då framförallt sedan avgörande i Oy AA-målet avgetts, håller Skatteverket med regeringen att de svenska reglerna inte behöver ändras på grund av EG-rätten.

¹⁵⁶ Dahlberg, Budgetpropositionen och EG-rätten m.m., SN nr 12 2007, s. 752-754.

6 Avslutande kommentarer

Som vi ser råder idag inte fullständig neutralitet mellan de båda aktuella företagsformerna. Om vi skall lyssna till Pålssons ord kommer fullständig neutralitet inte att uppnås förrän all skatteplanering upphört och jag instämmer i hans ord att detta är att se som en omöjlighet.

Då de båda företagsformerna är föremål för olika civilrättsliga regler och till följd därav även skillnader i de skatterättsliga reglerna måste vi se till att det inte går att skapa skatterättslig neutralitet mellan de båda företagsformerna. Arbetet måste i stället, vilket regeringen delvis gjort, riktas in på att skapa neutralitet mellan de slutliga skatteeffekterna i de båda företagsformerna.

En nackdel som kan uppstå genom neutralitetssträvandet är som tidigare nämnts att skattereglerna blir tekniskt komplicerade. De upplevs som krångliga och svåra att tillämpa, vilket i sin tur tar udden av neutralitetstänkandet då det indirekt kan leda den blivande näringsidkaren att starta sin verksamhet i den företagsform med de minst svårtillgängliga reglerna.

Ser vi till räntebeläggningen av periodiseringsfonderna, vilken inte gjordes generell, var just regeringens ståndpunkt att metoden kom att försvåra reglerna för de enskilda näringsidkarna och därmed stå i strid med ambitionen att förenkla för dessa företagare. I detta fall gjorde regeringen övervägandet att förenklingsaspekten vägde tyngre. Någon tanke fanns tydligen inte på att man även kunde försvåra för de näringsidkare som driver sin verksamhet i aktiebolagsform. Här ser vi ett exempel på hur den som driver sin verksamhet i aktiebolagsform missgynnas i förhållande till den som driver sin verksamhet i enskild näringsverksamhet. Den lösning som regeringen valt leder till en marginellt ökad oegentlighet i skattereglerna mellan juridiska personer och övriga företagsformer. Detta är en negativ aspekt för neutraliteten. I detta fall fick således målet med neutralitetsprincipen stå till sidan för en av regeringen i stunden viktigare aspekt.

Regeringen har satt som mål att skatterättslig neutralitet skall råda mellan bland annat de båda företagsformerna. Ett mål vilket jag insett är ett mål som aldrig kommer att uppnås fullt ut. Då dels på grund av de olika aspekter som tidigare tagits upp, men framför allt då regeringen väljer att avvika från sin linje när det gäller neutralitetsmålet till förmån för andra aspekter i det fall att dessa passar bättre. Aspekter som kan tolkas som regeringen väljer då det är ett bekvämare vägval för att undvika konflikt.

Om vi ser till förändringarna som sker hela tiden när det gäller beskattningen av fåmansföretag är det som tidigare nämnts svårt för de skattskyldiga att planera och veta huruvida beskattningen kommer att se ut framöver. Om regeringen nu har som mål att neutralitet skall råda mellan de

olika företagsformerna måste det finnas en trygghet för den som väljer att starta ett företag. Näringsidkaren måste erbjudas tid att planera sin verksamhet och inte hela tiden vara i en förändringsprocess när det gäller lagstiftningen. Dessa ständiga förändringar är ett bakslag för neutraliteten då den potentielle företagaren inte kan göra en trygg jämförelse mellan de olika företagsformerna när han/hon skall välja vilken form verksamheten skall bedrivas i. Jag anser att neutralitetsprincipen även måste innefatta begrepp som likformighet och förutsägbarhet samt någon form av kontinuitet och trygghet.

Regeringen har dock kommit en bra bit på väg i sitt arbete mot neutralitetsmålet, då bland annat genom införandet av räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond. Den lagstiftning vi har idag gör att det inte i första hand är skatteskal som avgör vilken företagsform som näringsidkaren väljer att driva sin verksamhet i. Det är på många punkter mycket kvar att arbeta med. Vi har genom ovanstående fått inblick i en del av de regler som idag inte erbjuder skatteneutralitet.

Som vi ganska lätt kan konstatera råder idag inte skatterättslig neutralitet mellan de båda företagsformerna. Regeringen arbetar för att uppnå målet i stort, dock får som vi sett neutralitetsmålet ge vika inför andra ambitioner. I vissa fall blir konsekvensen att en uppluckring av neutraliteten sker, vilket inte är tillfredsställande ur neutralitetssynpunkt. Till sist kan konstateras när det gäller den skatterättsliga neutraliteten att det är en omöjlighet att uppnå full neutralitet mellan de båda företagsformerna, men det finns mycket mer att göra.

Om vi ser till enskild självständig näringsverksamhet utomlands och Skatteverkets ställningstagande menar Pelin att det grundläggande problemet är den oreglerade maktförskjutningen på lagstiftningsområdet som Skatteverkets ställningstaganden i praktiken innebär. Vilket i sin tur leder till att delar av inkomstbeskattningen successivt urholkas. Här är det bara lagstiftaren som kan återställa ordningen genom att göra en bedömning av vilka lagändringar som anses nödvändiga och genomföra dem så snart som möjligt. Det är ju de folkvalda politikernas uppgift att genomföra de anpassningar som EG-rätten kräver eller eventuellt kan tänkas kräva. Härmed har allvarliga rättssäkerhetsbrister uppkommit och det blir allt besvärligare vid rättstillämpningen. Jag kan inte utan hålla med Pelin när han framhåller att det inte bara är en rättssäkerhetsfråga utan också en demokratifråga och på sikt även en fråga om den ekonomiska välfärden.¹⁵⁷ När Pelin menar att med tanke på utgången i M & S-målet är det tänkbart att de svenska reglerna i 14 kap. 12 § IL och 42 kap. 34 § IL kommer att ändras så att avdrag medges när den skattskyldige kan visa det inte finns några kvarvarande möjligheter att utnyttja underskottet i annan medlemsstat är jag inte helt benägen att hålla med honom. Om vi ser till regeringen uttalande i budgetpropositionen för 2008¹⁵⁸ angående att det inte längre finns någon risk för att de svenska koncernbidragsreglerna strider mot EG-rätten har jag

¹⁵⁷ Pelin, Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, s. 360f. och 363f.

¹⁵⁸ Prop. 2007/08:1 s. 118.

fortfarande mina tvivel på att en lagändring kommer att ske inom den närmsta tiden.

En intressant fråga som vi står inför är om Regeringsrätten kommer att begära förhandsavgörande i något av de mål angående gränsöverskridande resultatutjämnning som ligger på deras bord. I det fall förhandsavgörande inhämtas är det ännu mer intressant vilken syn EG-domstolen kommer ha på den svenska lagstiftningen. Jag anser det vara på sin plats att Regeringsrätten begär förhandsavgörande från EG-domstolen. Vi har här att göra med en viktig och omdebatterad fråga som vi måste få ett svar på. Det är inte rimligt att som företagare arbeta under den ovisshet som idag råder i frågan. Sedan har vi Skatterättsnämnden i vårt land som inte delar uppfattningen om den lagstiftning vi har utan väljer att göra sin egen tolkning och lämna besked i frågan som följer EG-domstolens avgörande. Detta kan under inga omständigheter ses som rimligt. Vi har att göra med ett rättsläge som är högst osäkert och förutsägbarheten är under all kritik.

Källförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning, del I-IV, Del 1.

SOU 1991:100 "Neutral företagsbeskattning".

SOU 1992:67 "Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1".

SOU 2002:52 "Beskattning av småföretagare".

Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1997/98:157 Överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv.

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 2004/05:1 Budgetpropositionen för 2005.

Prop. 2004/05:38 Räntebeläggning av periodiseringsfonderna.

Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

Prop. 2007/08:1 Budgetpropositionen för 2008.

Prop. 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009.

Skatteverkets publikationer och skrivelser

Handledning för internationell beskattning 2007, SKV 352 utgåva 11.

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering del III, SKV 336 utgåva 5.

Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering del III, SKV 336 utgåva 7.

Skatteregler för enskild näringsidkare 2008, SKV 295 utgåva 12.

Skatteverkets skrivelse, Grundavdrag m.m. vid självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands, daterad 2004-12-23 (Dnr 130 706133-04/111).

Skatteverkets skrivelse, Tillämpning av 14 kap. 12 § och EG-rätten, daterad 2005-01-31 (Dnr 130 62568-05/111).

Skatteverkets ställningstagande 14/05, Självständig näringsverksamhet utomlands, daterad 2005-03-23.

Litteratur

Eriksson, Asbjörn
Praktisk beskattningsrätt Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning, trettande upplagan, Studentlitteratur, Lund 2006.

Eriksson, Asbjörn
Praktisk beskattningsrätt Lärobok i inkomstbeskattning, upplaga 15:1, Studentlitteratur, Poland 2008.

Jernhem, Jan-Åke,
Johansson, Jan,
Lindgren, Fredrik,
Johansson, Jan-Olof
Företagsbeskattning De nya reglerna 1994, Liber Skatt&Information AB, Norge 1994.

Lodin, Sven-Olof,
Lindencrona, Gustaf,
Melz, Peter,
Silfverberg, Christer
Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2, elfte upplagan, Studentlitteratur, Denmark 2007.

Nilsson, Peter,
Rydin, Urban,
Stenman, Olle
SRF Deklaration 2007, STC i Avesta AB, Avesta 2007.

Pelin, Lars
Festskrift till Hans-Heinrich Vogel Särtryck, Juristförlaget i Lund, 2008.

Persson Österman, Roger
Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, upplaga 1:1, Norstedt Juridik AB, Stockholm 1997.

Påhlsson, Robert
Inledning till SKATTERÄTTEN, andra upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2001.

Rydin, Urban
Inkomst av näringsfastighet i enskild

näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst, Juristförlaget i Lund, Lund 2003.

Tjernberg, Mats

Periodiseringsfonder - och andra obeskattade reserver, Iustus Förlag AB, Uppsala 2004.

Artiklar

Dahlberg, Mattias

Finländska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – Mål C-231/05 OY AA, SkatteNytt nr 10 2007.

Dahlberg, Mattias

Budgetpropositionen och EG-rätten m.m., SkatteNytt nr 12 2007.

Engström, Stefan

”Räntebeläggningen” av periodiseringsfonderna – en obeskattad reservs vara eller inte vara, Balans nr 5 2005.

Johansson, Linnéa

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 - Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget, SkatteNytt nr 5 2007.

Lindström-Ihre, Lena
Nilsson Annelie

Gränsöverskridande koncernbidrag efter domen i Marks & Spencer – några synpunkter på Skatteverkets tolkningar av domen, SkatteNytt nr 7-8 2006.

Nilsson, Peter

Svensk juridisk nasjonalrapport, ”Småföretagarbeskattning i Sverige”, Årbok for Nordisk Skatteforskning 2004.

Ohlsson, Fredrik,
Holmdahl, Sven Erik

Koncernbidrag till utlandet – ännu en gång, www.pwc.com. (artikeln publicerad den 12 februari 2008)

Pelin, Lars

Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv, SkatteNytt nr 7-8 2006.

Påhlsson, Robert

Skatteverkets styrsignaler - en blomma i regelrabatten, SkatteNytt nr 7-8 2006.

Sundkvist, Staffan

Är 3:12-reglerna aldrig färdigreformera-
de?, Balans nr 11 2007.

Internetadresser

www.pvc.com

(informationen inhämtad 2008-05-05 kl. 22:38)

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens Årsbok, referat

RÅ 2005 ref. 15.

Skatterättsnämnden

SRNs förhandsbesked den 29 september 2006 (Dnr 193-04/D).

SRNs förhandsbesked den 29 september 2006 (Dnr 206-04/D).

SRNs förhandsbesked den 8 november 2006 (Dnr 205-04/D).

SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 204-04/D).

SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 77-05/D).

SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 176-05/D).

SRNs förhandsbesked den 1 mars 2007 (Dnr 64-06/D).

SRNs förhandsbesked den 28 maj 2007 (Dnr 6-06/D).

SRNs förhandsbesked den 28 maj 2007 (Dnr 46-06/D).

SRNs förhandsbesked den 28 januari 2008 (Dnr 26-07/D).

EG-domstolen

Mål C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Domstolens dom av den 13 december 2005.

Mål C-231/05 Förfarande avhängiggjort av Oy AA (Begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus). Domstolens dom den 18 juli 2007.