TOR:s yttranden

Staketmetoden — En ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70)[1]

Sedan Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund (TOR) beretts tillfälle att avge yttrande över rubricerade betänkande får förbundet härmed anföra följande.

Allmänt

Som TOR redan anfört i sitt yttrande över betänkandet ''Kreativ finansiering'' (SOU 1983:59)[2] har på grund av skattesatsernas höjd olika särregler måst tillämpas inom skattelagstiftningen för att motverka beskattningseffekterna eller för att förhindra skatteundandragande. Denna särreglering har medfört att regelsystemet idag har blivit mycket komplicerat och uppenbara problem har till följd härav uppkommit inom det praktiska taxerings- och kontrollarbetet.

En reformering av det skatterättsliga regelsystemet — däri inbegripet de bakomliggande faktorerna till särregleringarna — är mot denna bakgrund önskvärd. TOR ser det därför som positivt att arbetet med att reformera regelsystemet på företagsbeskattningens område tagit sin början och att inriktningen på detta arbete bl a är att skapa enklare och enhetligare regler för såväl olika verksamhetsformer som för dem som bedriver verksamhet.

Resultatreglerande åtgärder m m

Kommitténs förslag att vissa resultatreglerande åtgärder skall slopas kan såsom enskilt förslag tillstyrkas av TOR då en sådan reform skulle medföra betydande förenklingar av taxeringsarbetet.

TOR anser vidare önskvärt att de nuvarande två redovisningssystemen, bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen, sammanförs till ett system. Denna reform torde kunna genomföras oavsett om staketmodellen genomförs eller inte.

Förvärvskällereform

TOR finner att också förslaget att all verksamhet som en fysisk person bedriver skall utgöra en förvärvskälla skulle medföra betydande förenklingar i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

taxeringsarbetet såtillvida att de problem som idag föreligger beträffande den värdemässiga begränsningen av underskottsavdrag samt beträffande den kommunala fördelningen av inkomst skulle komma att bortfalla. Även denna reform torde kunna genomföras fristående. En förvärvskällereform i enlighet med det föreslagna bör dock inte genomföras utan att garantier skapas för att redovisningen även i framtiden kommer att ske på förvärvskällenivå.

Inkomstslagsreformen

Kommittén föreslår att de tre inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan fastighet (konventionell metod) och inkomst av rörelse skall sammanföras till ett nytt inkomstslag benämnt inkomst av näringsverksamhet. Som skäl härför anför kommittén (betänkandet sid 40) att detta öppnar möjlighet att meddela gemensamma regler för all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare. TOR anser i likhet med kommittén att det är önskvärt att historiskt betingade skillnader mellan de olika inkomstslagen utmönstras och att skattesystemet härigenom görs mer överskådligt, förenklas och moderniseras. Förbundet ställer sig dock tveksamt till om förslaget i dess nuvarande utformning, vilken innebär att två nya inkomstslag och en ny lag tillskapas, kommer att ge det önskade resultatet om det inte genomförs beträffande samtliga associationsformer.

Vidare torde de gränsdragningsproblem mellan rörelse — hobby som idag föreligger komma att få en helt ny dimension då det, för att denna eller en motsvarande gränsdragning skall kunna ske med ett system som den föreslagna staketmetoden, torde krävas särbestämmelser rörande denna gränsdragning. I princip kan kommitténs förslag i denna del sägas innebära ett slopande av de idag gällande rörelserekvisiten utan att några nya rekvisit sätts i deras ställe. En ordning i enlighet härmed torde enligt TOR komma att skapa problem vid taxeringsarbetet. I sammanhanget måste även beaktas att förslaget torde innebära att avsevärda möjligheter att kringgå regelsystemet tillskapas.

Fastigheters behandling[3]

Kommittén har i betänkandet redovisat en rad förslag vad avser fastigheters skattemässiga behandling. Den stora nyheten härvidlag är att det endast är driften och förvaltningen av fastigheter som skall ingå i näringsverksamheten. Själva fastigheten skall däremot behandlas som näringsidkarens ''privata'' tillgång (tillgångar som vid försäljning skall realisationsvinstbeskattas får inte finnas innanför staketet). Enligt TOR:s mening kommer denna ''delade'' behandling av fastigheter att medföra stora tillämpningsproblem såväl för de skattskyldiga som för skattemyndigheterna. Vidare torde det föreslagna systemet inbjuda till missbruk.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

Eftersom det endast är när medel från näringsverksamheten tas i anspråk för förbättring som direktavdrag skall få ske, kan detta medföra att ägaren gör förbättringsarbeten för ett avsevärt belopp. Detta redovisas som uttag men ingen effektiv beskattning sker, eftersom avdrag medges med motsvarande belopp. Därefter kan ägaren utnyttja fastighetens förhöjda kreditvärde och låna upp en avsevärd summa för privat konsumtion. Då detta lån inte sker från näringsverksamheten, kommer ingen uttagsbeskattning att ske i samband med upplåningen.

TOR finner det inte heller rimligt att göra avdragsrätten beroende av vilken finansieringsform som väljs. Detta bl a beroende på att det är näst intill omöjligt att i efterhand klarlägga vilka pengar som har använts till vad.

Genom den föreslagna konstruktionen blir det vidare möjligt för en näringsidkare att med obeskattade vinstmedel bygga upp en förmögenhet i form av fastigheter utanför staketet. Dessa fastigheter kommer i och för sig att få ett lågt ingångsvärde vid beräkning av skattemässig vinst vid försäljning vilket medför att de inte kommer att kunna avyttras utan en betydande realisationsvinstbeskattning. Om emellertid näringsidkaren behåller fastigheten tillräckligt lång tid efter anskaffningen kan han utnyttja de speciella beräkningsregler som finns. Detta gäller också för det fall fastighetsägaren har avlidit. Inte i något av dessa fall skall avdraget i samband med investeringen beaktas. Det föreligger sålunda möjligheter att omvandla obeskattade vinstmedel till helt eller delvis skattefri realisationsvinst.

Även valet av boende — i egen villa eller i eget hyreshus — torde komma att påverkas av förslaget. Huruvida detta är avsiktligt eller inte kan TOR inte bedöma.

Genomförs kommitténs förslag kommer sambandet mellan garantibelopp och procentavdrag att falla bort då procentavdraget skall ske i näringsidkarens hemortskommun och garantibeloppet skall tas upp till beskattning i den kommun där fastigheten är belägen. Med hänsyn till det ovan sagda och då garantibeskattningen fr o m 1986 års taxering avskaffas för juridiska personer anser TOR att det bör övervägas om inte garantibeskattningen bör avskaffas för samtliga skattskyldiga.

Avveckling av näringsverksamhet

Enligt kommitténs förslag skall staketet kring näringsverksamheten anses bestå intill dess samtliga vinstmedel har tagits ut från verksamheten. Detta innebär att den vinst en näringsidkare gör då han avvecklar driften kan han låta stå kvar i näringsverksamheten för att användas t ex i pensioneringssyfte. Så länge näringsidkaren håller dessa medel kontant tillgängliga eller placerade i bank kommer han inte att uttagsbeskattas. Med hänsyn till att det torde vara omöjligt att på ett godtagbart sätt kontrollera om respektive i vilken grad ifrå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

gavarande medel tas ut ur näringsverksamheten anser TOR att förslaget i dess nuvarande utformning inte bör genomföras.

Sammanfattning

Det av kommittén lämnade principbetänkandet innehåller enskilda förslag som om de genomfördes skulle innebära förenklingar för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Betänkandet innehåller å andra sidan också en rad förslag som i sin nuvarande utformning och/eller i sitt nuvarande sammanhang skulle innebära att de nuvarande problemen skulle komma att kvarstå, ersättas med nya likartade problem eller skapa flera problem. Under angivna förhållanden anser sig TOR inte kunna tillstyrka att den föreslagna reformen genomförs. TOR anser det dock vara angeläget att det nu påbörjade arbetet med att reformera det skatterättsliga regelsystemet går vidare. Enligt TOR bör man därvid utifrån en helhetssyn som omfattar alla former av företagssamhet sträva efter att skapa så enkla och enhetliga regler som möjligt.

[1] En närmare presentation av betänkandet har tidigare lämnats i SN av Åbjörnsson, 1984 s 507 ff.
[2] Se SN 1984 s 149 ff.
[3] En redogörelse för fastigheters behandling enligt staketmetoden har lämnats i SN av Edvardsson, 1985 s 35 ff. Se också s 202 ff.

Reavinst på optionslån
Delbetänkande av kapitalvinstkommittén (Ds Fi 1984:24)

Sedan Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund (TOR) beretts tillfälle avge yttrande över rubricerade betänkande får förbundet anföra följande.

Kommittén föreslår att optionsrätter, optionsskuldebrev och företrädesrätter att teckna optionslån skall beskattas enligt aktievinstreglerna och att vid utgivning av optionslån emissionspriset skall fördelas så att skuldebrevet åsätts sitt marknadsvärde och att resterande del av emissionsbeloppet faller på optionsrätten.

TOR har i ett flertal yttranden uttalat sig för enkla regler vid beskattningen. Förslaget innebär att optionsskuldebrev kommer att behandlas på annat sätt än obligationer, skuldebrev och liknande handlingar. Att bryta ut en form av skuldbrev från reglerna i 35 § 4 mom KL kommer givetvis att ställa vissa krav såväl på deklaranter som taxeringsnämnder. De skäl kommittén anfört för sitt förslag kan emellertid enligt TOR:s mening motivera en sådan åtgärd. TOR anser sig därför kunna ställa sig bakom förslaget men förutsätter att man kommer att göra dessa optionsskuldebrev klart åtskiljbara från andra skuldebrev.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

Kommittén har visat på tre metoder för beräkning av värdet på optionsskuldebrev och optionsrätten. TOR anser att ur principiell synpunkt en fördelning av emissionspriset mellan komponenterna efter deras verkliga värde vore en riktigare lösning. Med hänsyn emellertid till svårigheten att fastställa ett rättvisande marknadsvärde på optionsrätten anser TOR den föreslagna lösningen fullt godtagbar. Det är vidare väsentligt att den på optionsskuldebrevet belöpande delen av emissionspriset fastställs förhållandevis snabbt. Denna del torde i flertalet fall kunna beräknas med hänsyn till ränta och löptid, då dessa faktorer torde vara vägledande även för marknaden. Enligt TOR:s mening är det värdefullt om beloppet kan fastställas bindande genom en föreskrift av RSV.

TOR delar uppfattningen att utnyttjandet av en optionsrätt för teckning av aktie inte bör föranleda realisationsvinstbeskattning. Detta överensstämmer med kommitténs tidigare förslag om att utbyte av konvertibelt skuldebrev mot aktie inte skall medföra realisationsvinstbeskattning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21