

2021-10-28

Juridiska fakultetskansliet

Finansdepartementet

## Remissvar: Mikroföretagarkonto – schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen (SOU 2021:55)

### Inledning

Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande (Fi 2019:09) har lämnat sitt slutbetänkande i SOU 2021:55. Uppdraget har varit uppdelat i två delar och denna remiss behandlar den andra delen av uppdraget.

Utredningens uppdrag har varit att lämna förslag till ett frivilligt system där inkomstskatt tas ut schablonmässigt baserat på verksamhetens omsättning. Systemet ska rikta sig till enskilda näringsidkare som har en omsättning under en viss gräns och som inte har några anställda. Syftet med översynen har varit att göra det mindre komplicerat att starta och driva enskild näringsverksamhet och att underlätta för den enskilde näringsidkaren att göra rätt och undvika oavsiktliga fel.

I utredningen har olika alternativ övervägts för en schabloniserad inkomstbeskattning. Utredningen har bedömt att en kontobaserad modell genom ett s.k. mikroföretagarkonto har bäst förutsättningar att leda till kraftiga förenklingar för målgruppen. Förslaget innebär att inbetalningar till kontot beskattas automatiskt med källskatt.

Utredningen har också haft i uppgift att lämna förslag till schabloniserad mervärdesbeskattning av sådan verksamhet som inkomstbeskattas genom ett mikroföretagarkonto, men har bedömt att det varken är praktiskt eller rättsligt möjligt att införa en sådan beskattning.

Med anledning av att det inte bedöms lämpligt att förändra regelverket för mervärdesbeskattning och då utredningens uppdrag inte innefattar förändringar av nuvarande redovisningsregler avråder utredningen från att införa förslaget om mikroföretagarkonto.

### Juridiska fakultetsnämndens synpunkter

Tillväxten inom plattformsekonomin, innefattande såväl delningsekonomi som gigeekonomi, är snabb och har på senare år vuxit sig stor (se avsnitt 4.6 i utredningen för

definitioner). Flertalet transaktioner till följd av plattformsekonomin omfattas av gällande skatteregler. Att bedöma hur dessa regler ska tillämpas på plattformsekonomin olika verksamheter kan vara komplicerat, vilket ställer krav på de skattskyldigas kompetens i stundtals svåra skattefrågor. Därtill medför nuvarande skatt- och socialavgiftssystem en administrativ börda för den skattskyldige. Det kan antas att skattesystemets stundtals komplexa gränsdragningsproblem och den administrativa bördan på den enskilde kan hämma en fortsatt utveckling av plattformsekonomin. Därtill ökar också risken för omedvetna skattefel då systemet kräver att den skattskyldige, som ofta inte är insatt i befintliga skatteregler, har tillräcklig kunskap för att bedöma om en transaktion leder till beskattning. Juridiska fakultetsnämnden är därför positiv till ett förenklat regelverk med schabloniserad inkomstbeskattning för dessa företag.

Utredningen lyfter emellertid fram svårigheten att kombinera de föreslagna reglerna med befintliga regler för mervärdesskatt och redovisning. Till följd av att någon ändring inte föreslås ske av de senare regelverken antas de föreslagna förenklingarna av inkomstbeskattningen inte få det genomslag som utredningen önskat. Även om fakultetsnämnden i grunden är positiv till ett förenklat system för att underlätta för de minsta företagen, behöver de problem som utredningen framhåller beaktas. Fakultetsnämnden bedömer därför inte att det föreslagna systemet kommer att medföra tillräckliga förenklingar för att en förändring av befintliga regler ska vara motiverad.

I det följande övergår fakultetsnämnden till att diskutera några enskilda frågor i förslaget.

### *Valet av beskattningsmodell, avsnitt 5.3*

Utredningen diskuterar i avsnitt 5.3 olika alternativa beskattningsmodeller och konstaterar att ett kontobaserat schablonbeskattningssystem är det lämpligaste alternativet. Fakultetsnämnden anser att en sådan paketslösning där inkomsten blir ”skattad och klar” är ett bra val utifrån ett ändamålsperspektiv, men menar att modellen kan medföra en onyanserad beskattning. Fakultetsnämnden ser därför en risk för att denna lösning kan medföra allt för stora förenklingar och skapa onödigt administration i en situation där något blir fel. Dessa risker och problem utvecklas vidare genom de påpekanden som sker nedan.

### *Återbetalning av källskatt, avsnitt 6.4.2 och avsnitt 8.5*

I avsnitt 6.4.2 diskuteras vad som ska gälla om en inbetalning betalas tillbaka till utbetalaren, t.ex. till följd av en reklamation, och källskatt redan har dragits på inkomsten. Detta utvecklas även i avsnitt 8.5. Utredningen konstaterar att det är kontohavaren som ska visa att det finns förutsättningar för återbetalning av skatt och att återbetalningen ska dokumenteras på något sätt.

Fakultetsnämnden delar uppfattningen att det är rimligt att lägga bevisbördan på kontohavaren och kräva att återbetalningen ska dokumenteras på något sätt. De skattskyldiga som kommer att beröras av regeln är framför allt personer som varken har skatterättsliga kunskaper eller bedriver en regelbunden affärsverksamhet och som därför inte heller har rutiner för vad och hur något ska dokumenteras. Det är därför viktigt att säkerställa att reglerna inte leder till svåra bevisrättsliga problem för den enskilde. Dokumentationskravet kan i praktiken leda till presumtioner som styr vad som ska anses bevisat, s.k. bevispresumtioner. En bevispresumtion kan medföra oproportionerliga följder där den skattskyldige får en tyngre bevisbörda jämfört med vad som varit fallet om

en konventionell beskattning istället tillämpades. Inom ramen för en konventionell beskattning hade dessa felaktigheter vanligtvis kunnat hanteras och rättats inom ramen för deklarationsförfarandet utan att leda till bevisrättsliga spörsmål. Det vore därför enligt fakultetsnämndens uppfattning positivt om dokumentationskravet kunde preciseras i antingen lag eller motiven så att de enskilda ges tydliga direktiv om vad och hur en transaktion ska dokumenteras.

***Presumtion om arbetsgivaravgifter och preliminärskatteavdrag, avsnitt 7.6 och avsnitt 8.4***

Utredningen föreslår införande av två nya bestämmelser, 10 kap. 8 a § 2 st. skatteförfarandelagen och 2 kap. 5 a § socialavgiftslagen, som utformas som presumtionsregler. Reglerna innebär att en fysisk person som betalar ersättning till mikroföretagarkonto inte blir skyldig att innehålla preliminärskatt respektive betala arbetsgivaravgift, såvida inte utbetalaren känner till att ersättningen ska tas upp enligt inkomstskattelagen.

Förslaget är i allmänhet bra, men det kan påpekas att det inte får leda till ett krav på utbetalaren som både är orimligt och svårt att förhålla sig till i praktiken. Bestämmelsen kan ge upphov till bedömningssvårigheter för utbetalaren om det råder någon osäkerhet om beskattningen av den enskilda betalningen. Om utbetalaren i en sådan situation hanterar betalningen felaktigt kan det leda till ökade kostnader för densamma genom arbetsgivaravgifter och sanktionsavgift. Så som uttrycks i det särskilda yttrandet på s. 465 f. vore det därför positivt om innehavet av ett mikroföretagarkonto kan ges liknande rättsverkningar som ett godkännande för F-skatt. På så sätt kommer inte utbetalaren behöva göra en bedömning av hur varje betalning till ett mikroföretagarkonto ska klassificeras enligt inkomstskattelagen.

***Rättelse, avsnitt 8.13.2***

Om en inkomst som inte är undantagen beskattning enligt inkomstskattelagen betalas till kontot, t.ex. en lönebetalning, kommer den inkomsten bli beskattad två gånger. Utredningen framhåller att det ytterst är kontoinnehavarens ansvar att se till att inkomster som inte är undantagna enligt inkomstskattelagen inte heller betalas till kontot. Mot bakgrund av detta menar utredningen att en bestämmelse ska införas som anger hur dubbelbeskattningen ska undanröjas, men påpekar att rättelseförfarandet inte bör utformas med utgångspunkten att vara så enkelt som möjligt för kontoinnehavaren.

Fakultetsnämnden anser att det är nödvändigt att införa en bestämmelse om rättelse vid återbetalning av felaktig skatt. Beskattningssystemet kan annars komma att slå mycket hårt mot enskilda som av olika skäl betalat en källskatt som i slutändan inte ska betalas, jfr även uttalandena ovan gällande återbetalning av skatt. Om rättelseförfarandet blir komplext kan detta medföra rättssäkerhetsproblem där skattskyldiga på ett omotiverat sätt beskattas dubbelt för inkomster. Utredningens förslag om att inte göra rättelseförfarandet allt för enkelt för att på så sätt verka proaktivt bör inte innebära att rättelseförfarandet för mikroföretagarkonton blir svårare än vad som varit fallet om inkomsten tagits upp inom ramen för ett konventionellt beskattningssystem.

***Beviskrav, avsnitt 8.13.3***

Utredningen anser att kontoinnehavaren ska ha bevisbördan för att förutsättningarna att tillgodoräknas avdragen skatt är uppfyllda. Rubriken i avsnitt 8.13.3 gäller beviskravet,

men utredningen diskuterar framför allt bevisbördan, dvs. vem som är bevisskyldig och därmed kommer att behöva prestera tillräcklig bevisning. Rubriken beviskrav kan därför vara missvisande bör utvecklas.

I avsnitt 8.13.3 anför utredningen bl.a. att det är den skattskyldige kontoinnehavaren som ska *visa* att det finns förutsättningar för återbetalning. Det är oklart om utredningen syftar på att bevisa vissa förutsättningar, eller om det är ett beviskrav som utredningen åsyftat. I författningskommentaren, s. 451, återkommer begreppet och fakultetsnämnden uppfattar i detta avseende att utredningen haft ett visst beviskrav i åtanke.

I skatterätten brukar beviskraven ”sannolikt” och ”klart framgå” behandlas som normalbeviskrav. Det förekommer många variationer på beviskraven, men som lyfts fram i såväl förarbeten som i forskningen är det lämpligt att försöka hålla en konsekvent terminologi (se bl.a. prop. 1999/2000:2 s. 490, prop. 2002/03:106 s. 119, von Essen, Processramen i förvaltningsmål, u 2, s. 40 och Nordklint, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen, s. 189 ff.). Om samma beviskrav uttrycks på olika sätt finns det en stor risk att omedvetna och omotiverade nyansskillnader uppstår i den praktiska tillämpningen. Förslaget bör därför förhålla sig till normalbeviskraven, under förutsättning att det inte finns anledning att differentiera beviskravet i detta fall. I förslaget bör i så fall utvecklas skälen för att ett annat beviskrav än det normala ska gälla samt förklara om beviskravet ”visa” är en skärpning eller lindring jämfört med det normala.

Sammantaget är förslaget ambitiöst och genomarbetat. Fakultetsnämnden är positiv till ett förenklat regelverk med schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen. Med hänsyn till att reglerna för bokföringsskyldighet och mervärdesbeskattning för de berörda företagen kommer vara oförändrade, bedömer emellertid fakultetsnämnden att de förenklingar som utredningen föreslår av inkomstskattereglerna sammantaget inte kommer leda till tillräckliga förenklingar.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av universitetslektor Caroline Nordklint. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Jessika van der Sluijs

Karolina Alveryd