

Regeringens proposition

1998/99:7

Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. Prop. 1998/99:7

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 8 oktober 1998

Göran Persson

Erik Åsbrink
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgas till att gälla också utdelningar som tillfaller stiftelser och ideella föreningar. Vidare föreslås att en möjlighet införs att ge koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening. Samma sak föreslås gälla för ömsesidiga livförsäkringsföretag. Dessutom föreslås inskränkningar i beloppsspärren i lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Innehållsförteckning

1 Förslag till riksdagsbeslut	3
2 Lagtext	4
2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)..	4
2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	6
2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	10
2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	11
3 Ärendet och dess beredning	14
4 Inledning	14
4.1 Civilrättsliga regler	15
4.1.1 Stiftelser	15
4.1.2 Ideella föreningar	16
4.2 Inkomstbeskattning	17
4.2.1 Allmänt	17
4.2.2 Stiftelser	17
4.2.3 Ideella föreningar	18
4.2.4 Deklarationsskyldighet	19
5 Åtgärder för att undvika kedjebeskattningsfrågor	19
6 Koncernbidrag	23
7 Försäkringsföretag	25
8 Inskränkning av beloppsspärren vid vissa ägarförändringar	26
9 Statsfinansiella effekter	28
10 Författningskommentarer	29
Sammanfattning av promemorian Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. Ds 1998:4	31
Promemorians lagförslag i relevanta delar	32
Remissinstanser	39
Lagrådsremissens lagförslag	40
Lagrådets yttrande	50
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 oktober 1998	51

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1960:663) om ersättningsfonder,
4. lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

1.¹ Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsskatt. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag

¹ Senaste lydelse 1997:851.

av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. om *en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,*

3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del *tillgångarna* i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. om *skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla helt eller delvis har upphört,*

3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del *tillgångar* i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om omständigheter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Häriigenom föreskrivs att 2 § 3 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 mom.² Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

Föreslagen lydelse

2 §

3 mom. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3–6 mom. (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretag eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget,

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1995:854.

e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag, moderföretaget är investmentföretag eller förvaltningsföretag som avses i a eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget samt

f) att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a, b och f är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första–tredje styckena inte är uppfyllda.

7 §

8 mom.³ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet

³ Senaste lydelse 1996:1227.

(förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt *skadeförsäkringsföretag*. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt *försäkringsföretag samt sådan svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 3–6 mom.* Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt tredje stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag, om detta äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Svenskt företag är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen – även om förutsättningarna enligt sjätte stycket inte är för handen – om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Utdelning från ett svenskt företag som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat skall vid tillämpning av detta moment behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Prop. 1998/99:7

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §¹

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller *svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt* och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Har en ersättningsfond övertagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om omständigheter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1994:783.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 3–5 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Med *företag* avses aktiebolag, ekonomisk förening, *bankaktiebolag*, sparbanksbolag, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med *förlustföretag* avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 §.

Med *annat rättssubjekt* avses fysisk person, dödsbo, *stiftelse*, *ideell förening* eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

Med *gammalt underskott* avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertgande företag i sådan fusion, ombildning eller övertagande som anges i 12 § första stycket.

Med *företag* avses aktiebolag, ekonomisk förening, *stiftelse*, *ideell förening*, sparbanksbolag, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med *annat rättssubjekt* avses fysisk person, dödsbo eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

¹ Senaste lydelse 1995:1617.

Ett förlustföretag skall anses ha omfattats av en *ägarförändring* om ett företag (*den nya ägaren*) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget.

En ägarförändring skall även anses ha skett om ett förlustföretag eller ett moderföretag till ett sådant företag fått bestämmande inflytande över ett annat företag (*det nya dotterföretaget*).

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Ett utländskt bolag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget om *detta* varit ett svenskt aktiebolag.

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220). Ett utländskt bolag eller en ideell förening skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget eller den ideella föreningen om bolaget eller föreningen varit ett svenskt aktiebolag.

5 §

Ett förlustföretag skall – i annat fall än som anges i 4 § första stycket – anses ha omfattats av en ägarförändring om

1. ett annat rättssubjekt (*den nya ägaren*) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget eller

2. – i annat fall än som anges i 1 – ett annat rättssubjekts förvärv av aktier eller andelar i förlustföretaget medför att under en period som omfattar fem beskattningsår för företaget, förvärvaren förvärvat aktier eller andelar med minst fem procent av samtliga röster i företaget och tillsammans med andra, som utgör annat rättssubjekt och som under perioden förvärvat aktier eller andelar i företaget (*de nya ägarna*) med för var och en minst fem procent av samtliga röster i företaget, sammantaget förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av samtliga röster i företaget.

Ett annat rättssubjekt skall vid tillämpning av första stycket 1

Ett annat rättssubjekt skall vid tillämpning av första stycket 1

² Senaste lydelse 1995:1588.

anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag.

anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag. *Första stycket skall inte tillämpas om det bestämmande inflytandet eller förvärvet erhålls genom arv, testamente, bodelning eller genom ändrade familjeförhållanden. Första stycket 1 skall inte tillämpas om den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

3 Ärendet och dess beredning

I skattereformen gjordes inga förändringar i fråga om beskattningsreglerna för stiftelser och ideella föreningar. Frågan om dessa företagsformer skulle omfattas av reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier fick anstå i avvaktan på Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag (prop. 1989/90:110 s. 552 och 579). Kommitténs betänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63) berörde emellertid inte den frågan. Inte heller frågan om rätt att ge koncernbidrag skall finnas i fall där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening togs upp. Inom Finansdepartementet har promemorian Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. (Ds 1998:4) utarbetats. En sammanfattning av promemorian och dess lagförslag finns i *bilaga 1* respektive *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi98/121). De nämnda skattefrågorna tas nu upp till behandling.

I promemorian behandlades också vissa andra företagsskattefrågor. Där föreslogs dels en inskränkning av beloppsspärrens tillämpningsområde i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, dels ökade möjligheter att föra över expansionsmedel och periodiseringsfond vid byte av företagsform. I denna proposition tas endast frågan om inskränkningar av beloppsspärren upp.

Under beredningen av ärendet har det uppmärksammats att uppräknningen i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) av vilka moderföretag som kan ge koncernbidrag bör ändras. Ändringen avser ömsesidiga försäkringsföretag och är av rättelsekaraktär. En motsvarande justering görs bl.a. även i 7 § 8 mom. SIL beträffande vilka företag som kan ta emot utdelning på näringsbetingade aktier utan beskattning.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 20 maj 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran, se *bilaga 5*. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissens lagförslag.

4 Inledning

Som en bakgrund till förslagen ges en sammanfattande beskrivning av de civil- och skatterättsliga reglerna för stiftelser och ideella föreningar.

4.1 Civilrättsliga regler

4.1.1 Stiftelser

Stiftelselagen (1994:1220) trädde i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1993/94:9, bet. 1993/94:LU12, rskr. 1993/94:225). I stiftelselagen finns i första hand bestämmelser om ”stiftelser i allmänhet”. De kan delas in i två huvudtyper, nämligen avkastningsstiftelser och verksamhetsstiftelser (jfr ovan angivna prop. s. 40 f.).

Det karaktäristiska för den första typen är att stiftelsen tillgodoser sitt syfte genom att ur den löpande avkastningen på förmögenheten utge kontanta bidrag till som regel fysiska personer. Stiftelsens förmögenhet består ofta av värdepapper eller banktillgodohavanden. Stiftelsen får i princip inte förbruka medel för annat än för det av stiftaren bestämda syftet och den av honom bestämda förmånstagar- eller destinatärskretsen. En avkastningsstiftelse är således i praktiken förhindrad att bedriva näringsverksamhet.

Det karaktäristiska för den andra typen av stiftelse är att den som regel tillgodoser sitt syfte genom att utöva näringsverksamhet. Det kan t.ex. gälla att mot betalning tillhandahålla sjukvård eller meddela undervisning. Tidigare var verksamhetsstiftelser i första hand inriktade på att främja just behov av utbildning eller social omvårdnad. Numera finns denna typ av stiftelser även inom bostadssektorn, det massmediala området och inom kultursektorn. Antalet verksamhetsstiftelser är lågt i jämförelse med andra företagsformer. Stiftelselagen omfattar också insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser.

En stiftelse bildas genom att stiftaren förordnar att han för ett bestämt ändamål vill skapa en varaktigt bestående, självständig förmögenhet av egendom som han i enlighet med förordnandet tillskjuter själv. Stiftarens förordnande skall som regel vara skriftligt och undertecknat av honom. Härutöver krävs för uppkomsten av en stiftelse att den för stiftelsen avsedda egendomen är avskild, vilket är fallet när den har tagits om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet.

En stiftelse har rättskapacitet. Det innebär att den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Stiftelser har rätt att bedriva näringsverksamhet i eget namn. Endast stiftelsens tillgångar svarar för stiftelsens förpliktelser.

Stiftaren har i princip frihet att bestämma hur stiftelsen skall förvaltas. Det finns dock vissa tvingande föreskrifter i stiftelselagen. Styrelsen för en stiftelse får t.ex. inte bestå av enbart stiftaren eller stiftarna. Det finns vidare regler om jäv för styrelseledamöter.

Stiftelselagen innehåller bestämmelser om två olika förvaltningsformer, nämligen egen förvaltning och anknuten förvaltning. Stiftaren väljer själv förvaltningsform. Förvaltningsformen är egen förvaltning om förvaltningsåtagandet har lämnats av en eller flera fysiska personer och anknuten förvaltning om förvaltningsåtagandet har lämnats av en juridisk person. I det förstnämnda fallet ankommer det på den eller de fysiska personerna att bilda ett organ (styrelse) som sköter stiftelsens förvaltning. I det andra fallet är det den juridiska personen som är organ (förvaltare) för stiftelsen.

Ansvar för förvaltningen av en stiftelse vilar ytterst på dess styrelse eller förvaltare. I förvaltningen ingår bl.a. att se till att föreskrifterna i stiftelseförordnandet följs. Vidare skall förvaltaren svara för att stiftelsens förmögenhet är placerad på ett godtagbart sätt, i den mån det inte följer av stiftelseförordnandet hur förmögenheten skall vara placerad.

En stiftelse får inte låna ut pengar eller ställa säkerhet till förmån för stiftaren eller förvaltaren. För att förhindra kringgåenden omfattar förbudet även närstående till dessa.

En stiftelse är bokföringsskyldig bl.a. om den utövar näringsverksamhet eller om den är moderföretag (moderstiftelse) i en koncern. Skyldigheten omfattar såväl löpande bokföring som årsbokslut och en på årsbokslutet grundad, offentlig årsredovisning. Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga är skyldiga att föra räkenskaper över inbetalningar till och utbetalningar från stiftelsen. Räkenskaperna skall varje år avslutas med en sammanställning. Alla stiftelser skall ha minst en revisor och stiftelser som är årsredovisningsskyldiga skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

I allmänhet är länsstyrelsen i det län där en stiftelses styrelse eller förvaltare har sitt säte tillsynsmyndighet för stiftelsen. Bl.a. stiftelser som är årsredovisningsskyldiga skall vara registrerade i ett offentligt stiftelseregister. Registreringsmyndighet är den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet för stiftelsen.

4.1.2 Ideella föreningar

Det finns inte någon civilrättslig lagstiftning avseende ideella föreningar. Därmed finns det inte heller någon legaldefinition av begreppet ideell förening.

De ideella föreningarna kan delas in i två huvudgrupper (jfr LU 1982/83:22). Den ena är sådana föreningar som har annat ändamål än att främja sina medlemmars ekonomiska intressen, t.ex. föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, forskning, välgörenhet, idrott, djurskydd. Den andra huvudgruppen är föreningar som syftar till att främja sina medlemmars ekonomiska intressen på annat sätt än genom ekonomisk verksamhet. Exempel på sådana är arbetsgivareföreningar, fackföreningar och branschsammanlutningar.

I praxis anses att en ideell förening får rättskapacitet då den har antagit stadgar med tillräckligt preciserat innehåll och valt styrelse. Förbindelser som ingås med en sådan förening binder endast föreningen, inte de enskilda medlemmarna. Om föreningen inte uppfyller de angivna grundförutsättningarna blir avtal som ingås för föreningens räkning bindande endast för dem som har ingått detta avtal. Enligt praxis anses vidare följande principer gälla. Styrelsen har rätt att företräda föreningen om inte stadgarna säger något annat. Stadgarna avgör föreningens organisation och inre rättsförhållanden. Styrelsen sköter löpande ärenden och andra ärenden som stadgarna eller föreningsstämman anförtrot denna. I övrigt är föreningsstämman beslutande genom i regel enkel majoritet, om inte stadgarna föreskriver annat. Särskilt ingripande beslut, t.ex. ändring av föreningens ändamål, torde kräva samtycke från alla medlemmar. Beslut

som strider mot föreningens ändamål eller som otillbörligt gynnar vissa medlemmar på andras bekostnad är ogiltiga, om inte alla medlemmar, eller i det sistnämnda fallet de vilkas rätt eftersätts, ger sitt samtycke. Frågor om ideell förenings beslut att utesluta medlem kan, i vart fall om det rör formella förutsättningar, prövas av domstol. Beträffande föreningar med utpräglat idéburen inriktning, närmast religiösa föreningar, har det ansetts ankomma på föreningen själv att avgöra om en medlem bör uteslutas.

Ideella föreningar kan bedriva näringsverksamhet. En begränsande faktor är emellertid den i praxis utbildade principen att en sådan förening inte med bibehållen rättssubjektivitet kan bedriva ekonomisk verksamhet i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Åtminstone i teorin gäller därför att den ideella föreningen kan bedriva egentlig näringsverksamhet endast under förutsättning att syftet är något annat än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Inom den ramen finns det däremot inte några hinder mot näringsverksamhet (jfr SOU 1995:63 s. 85).

Näringsidkande ideella föreningar är bokföringsskyldiga. I större föreningar måste enligt 1980 års årsredovisningslag en offentlig årsredovisning avges. Denna omfattar resultat- och balansräkningar samt i de allra största föreningarna dessutom en förvaltningsberättelse. En ideell förening kan vidare vara skyldig att ha en auktoriserad revisor samt att låta sig registreras i handelsregistret.

4.2 Inkomstbeskattning

4.2.1 Allmänt

Ideella föreningar och stiftelser är som huvudregel skattskyldiga för all inkomst. De beskattas enbart statligt. Skattesatsen är som för andra juridiska personer 28 procent av den beskattningsbara inkomsten. All inkomst hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen görs i princip enligt de generella reglerna för bolagsbeskattningen. Allmännyttiga stiftelser och allmännyttiga föreningar är dock i betydande utsträckning skatteprivilegierade.

4.2.2 Stiftelser

En stor del av stiftelserna har sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål att deras skattskyldighet enligt reglerna i 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) är begränsad till inkomst av näringsverksamhet som hänförs till innehav av fastighet eller till rörelse. I praktiken innebär detta att s.k. kvalificerat allmännyttiga stiftelser varken beskattas för löpande kapitalavkastning eller reavinster.

För att en stiftelse skall hänföras till denna kategori skall den ha till huvudsakligt ändamål att stärka rikets försvar, främja vård och uppfost-
 ran av barn, stödja undervisning eller utbildning, utöva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Den begränsade skattskyldigheten förutsätter också att stiftelsen inte har

till ändamål att gynna viss familj eller vissa familjer eller bestämda personer (familjestiftelse). Ytterligare en förutsättning är att stiftelsen löpande använder minst cirka 80 procent av avkastningen för det allmännyttiga ändamålet.

4.2.3 Ideella föreningar

De ideella föreningarna är fr.o.m. 1979 års taxering i stor utsträckning befriade från inkomstskatt (prop. 1976/77:135, SkU 1976/77:45, SFS 1977:572). En ideell förening som uppfyller vissa villkor är skattebefriad för all annan inkomst än sådan inkomst av näringsverksamhet som hänförs till innehav av fastighet eller till rörelse (7 § 5 mom. fjärde stycket jämfört med första stycket SIL). Ett första villkor är att föreningen har till huvudsakligt syfte att – utan begränsningar till vissa bestämda personers ekonomiska intressen – främja sådana allmännyttiga ändamål som enligt 7 § 6 mom. SIL leder till skattebefrielse för stiftelse eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål. Föreningen skall i princip uteslutande tillgodose det kvalificerade ändamålet. Det krävs vidare att föreningen är öppen, dvs. ingen får vägras medlemskap om det inte finns särskilda skäl. Slutligen skall föreningen bedriva verksamhet som är skälig med hänsyn till dess inkomster. I allmänhet krävs att föreningen använder minst 80 procent av sin inkomst till det privilegierade ändamålet sett över en längre tidsperiod.

Även fastighetsinkomster undantas från skattskyldighet om fastigheten till övervägande del används i den allmännyttiga verksamheten (7 § 5 mom. första stycket SIL).

Allmännyttiga ideella föreningar frikallas vidare från skattskyldighet för sådan inkomst av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Ett exempel på en näringsverksamhet som kan anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål är att en idrottsförening anordnar en mindre servering för dem som använder föreningens anläggningar. Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera den ideella verksamheten räknas bl.a. anordnande av bingo, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer. Från en allmännyttig ideell förenings taxerade inkomst medges enligt 8 § SIL ett grundavdrag om 15 000 kronor.

Enligt den ursprungliga lydelsen av skattefrihetsregeln gällde skattebefrielsen ”sådan inkomst av ... rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål”. Enligt förarbetena skulle huvudsaklighetsbedömningen göras särskilt för varje förvärvskälla (prop. 1976/77:135 s. 85). Innebörden var att all inkomst av en förvärvskälla undantogs från beskattning om verksamheten i förvärvskällan till huvudsaklig del (80 – 85 procent) var av sådant slag att den i princip var skattefri. Om denna förutsättning inte var uppfylld skulle all inkomst av förvärvskällan beskattas. Indelningen i

förvärvskällor inom inkomstslaget rörelse skulle göras enligt då gällande bestämmelser i 18 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

I samband med 1990 års skattereform slopades förvärvskälleindelningen för juridiska personer och alla inkomster hänförs till en och samma förvärvskälla. Det ansågs emellertid att skattefrihetsreglerna för ideella föreningar (liksom för stiftelser) skulle behållas i sak oförändrade i avvaktan på resultatet av Stiftelse- och föreningsskattekommitténs arbete. I detta syfte gjordes ett tillägg i 7 § 5 mom. SIL som klargör att skattebefrielse kommer i fråga beträffande inkomst som hänför sig till ”särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse” och att huvudsaklighetsbedömningen skall avse inkomsten av den enhet som den särskilda förvärvsverksamheten utgör. Med uttrycket ”särskild förvärvsverksamhet” åsyftas vad som enligt äldre bestämmelser i 18 § KL utgjorde en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse (se prop. 1989/90:110 s. 579 och 707).

4.2.4 Deklarationsskyldighet

Enligt 2 kap. 8 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) är allmännyttiga ideella föreningar deklarationsskyldiga om bruttointäkterna överstiger 15 000 kr. För övriga ideella föreningar samt avkastningsstiftelser och verksamhetsstiftelser är gränsen 100 kr. Deklarationsskyldighet föreligger också om de skattepliktiga förmögenhetstillgångarna överstiger 25 000 kr.

Om en förening eller stiftelse är helt eller delvis frikallad från skattskyldighet skall en s.k. särskild uppgift lämnas till skattemyndigheten. Den skall ta upp inkomster och utgifter under räkenskapsåret samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut. Vidare skall upplysning lämnas om de omständigheter som anses motivera frikallelse från skattskyldighet (2 kap. 26 § LSK). Bestämmelserna om förseningsavgift gäller för särskild uppgift [5 kap. 5 § taxeringslagen (1990:324)].

5 Åtgärder för att undvika kedjebeskattning

Regeringens förslag: Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgas till att gälla också utdelningar som tillfaller stiftelser och ideella föreningar.

Uttagsbeskattning skall ske om skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla helt eller delvis har upphört.

Promemorians förslag: Skiljer sig från regeringens vad gäller frågan om uttagsbeskattning.

Remissinstanserna: Det stora flertalet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inte haft några synpunkter i sak. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser t.ex. att det ur neutralitetssynpunkt är motiverat att medge ideella föreningar och stiftelser skattefrihet på

näringsbetingade aktier och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att det är angeläget att förslaget genomförs, eftersom det bidrar till att öka enhetligheten i skattereglerna. *Riksskatteverket (RSV)* avstyrker förslaget såvitt gäller de ideella föreningarna. RSV anser att om skattefrihet införs för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar till ideella föreningar kommer sådan utdelning att i stor utsträckning bli obeskattad. Att ett sådant förhållande redan gäller för sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter, som också är enkelbeskattade, är enligt RSV:s mening inte tillräckligt starkt motiv för att införa det även för ideella föreningar. Sparbanker och försäkringsföretag står under särskild samhällelig kontroll och förekommer i ett tämligen litet antal. För ideella föreningar finns i dag ingen jämförbar reglerande lagstiftning. Det är tämligen lätt att bilda eller lägga ned en ideell förening. Någon allmän registrering sker inte. Antalet föreningar överstiger vida det antal, som sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsföretag förekommer i. Även om en näringsidkande ideell förening är bokföringsskyldig har föreningarna ofta svårt att fullgöra bokföringsskyldigheten på ett tillfredsställande sätt. En ideell förening kan utan större komplikationer tillägna sig en annan skattestatus genom en förändring av ändamåls- och fullföljdsrekvisit. Det finns inte heller krav på styrelsesammansättning, revision och liknande. *Svenska Revisorssamfundet SRS* avstyrker förslaget, som enligt samfundets uppfattning kan öppna möjligheter till skatteundrandragande. Detta i kombination med att stiftelser och ideella föreningar är mindre lämpliga associationsformer för att bedriva näringsverksamhet gör att behovet av åtgärderna inte framstår som påkallat.

Skälen för regeringens förslag: I Sverige beskattas ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings vinst både i företagsledet genom bolagsskatten och i ägarledet genom beskattning av utdelning eller reavinst. Skatteplikt för aktieutdelning innebär att skatt skulle tas ut i flera led i företagssektorn när en utdelningsinkomst slussas genom en koncern. I sådana fall talar man om kedjebeskattnig.

För att förhindra kedjebeskattnig finns särskilda regler. Enligt 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) är vissa kategorier av ägarföretag frikallade från skattskyldighet på s.k. näringsbetingade aktier och andelar. Som näringsbetingad aktie eller andel anses aktie eller andel under förutsättning antingen att ägarföretaget har ett aktie- eller andelsinnehav i det utdelande företaget som motsvarar minst en fjärdedel av röstetalet i det företaget eller att det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Aktien eller andelen får inte vara omsättningstillgång.

Skälen för detta undantag från kedjebeskattnig är att det har ansetts rimligt att inte beskatta ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tar emot utdelning om aktie- eller andelsinnehavet utgör ett alternativ till den verksamhet som företaget självt bedriver. Skattefrihet för utdelningen har däremot inte ansetts motiverad om innehavet har karaktär av ren kapitalplacering.

Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar i 7 § 8 mom. SIL gällde tidigare endast för aktiebolag och ekonomiska föreningar. I samband med skattereformen utvidgades reglerna till att gälla också utdelningar som tillfaller ömsesidiga skadeförsäkringsföretag och sparbanker. Skälen för denna utvidgning framgår av skattereformens förarbeten (prop. 1989/90:110 s. 551 f.). Här framhålls att det primära syftet med bestämmelserna – att undanta vinster från kedjebeskattnings – i och för sig talar mot en utvidgning av skattefriheten för denna typ av företag, eftersom de saknar ägare. Å andra sidan framstår det som omotiverat att skattereglerna skall avhålla sådana företag från att lägga vissa funktioner i ett dotterbolag eller från att samverka med andra i gemensamägda bolag. Vid den avvägningen väger, enligt föredragande statsrådet, det senare skälet tyngre.

Det är i och för sig riktigt att inte vare sig stiftelser eller ideella föreningar är lämpliga associationsformer för att bedriva näringsverksamhet. För stiftelsernas del behandlas frågan i förarbetena till stiftelselagen (prop. 1993/94:9 s. 60 f.). Det ställningstagande som görs där är dock att stiftelser även fortsättningsvis skall ha rätt att bedriva näringsverksamhet. Det finns sannolikt omkring 50 000 stiftelser i landet. Det övervägande flertalet av dem främjar syften som från samhällets synpunkt är angelägna. Stiftelserna förvaltar en stor förmögenhetsmassa och de delar årligen ut ansevärda belopp, främst till stöd åt den vetenskapliga forskningen. Stiftelsen har även blivit en vanlig form för samverkan mellan staten och/eller kommuner på ena sidan samt privata intressenter på den andra sidan.

Vad gäller de ideella föreningarna finns – som tidigare framhållits – inte någon associationsrättslig reglering. Den ideella föreningen är emellertid en tillåten företagsform även om den i praxis utbildade principen att en sådan förening inte med bibehållen rättssubjektivitet kan bedriva ekonomisk verksamhet i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen är en begränsning.

Enligt regeringens mening bör skattelagstiftningen i princip vara neutral i förhållande till olika *möjliga* företagsformer. I den mån någon associationsform bedöms vara olämplig för näringsverksamhet bör det i första hand hanteras i den civilrättsliga lagstiftningen. En annan sak är givetvis att civilrättsliga regler ur skatteperspektiv kan vara bristfälliga och motivera en skattemässig särbehandling.

RSV:s och Svenska Revisorsamfundets SRS kritik kan till stor del sammanfattas med att man befarar att förslagen ger möjligheter till skatteundandragande. Riskerna för skatteundandragande och för en lagstridig användning av stiftelser resp. ideella föreningar skall naturligtvis inte underskattas. Som påpekats av Stiftelse- och föreningsstattekommittén (SOU 1995:63 s. 87) rör det sig i första hand om ett missbruk av de civilrättsliga reglerna och det är då naturligt att motåtgärder vidtas på den civilrättsligt administrativa sidan. Stiftelselagen (1994:1220) innehåller redan nu en reglering som ger möjligheter till en långtgående kontroll och tillsyn av näringsdrivande stiftelser. Riksdagen har dessutom nyligen beslutat (prop. 1997/98:98, bet. 1997/98:LU22, rskr. 1997/98:221) – bl.a. i syfte att förhindra att stiftelser används som redskap i ekonomisk brottslighet – dels att stiftelseregistret skall

innehålla uppgift om stiftelseföreträdarnas personnummer eller organisationsnummer, dels vissa ändringar i handelsregisterlagen (1974:157). Det sistnämnda innebär att handelsregistrets uppgifter om olika slag av näringsidkare skall kompletteras i vissa avseenden. Bl.a. skall det vid registrering av handelsbolag i vilka en stiftelse med egen förvaltning är bolagsman antecknas personuppgifter för dem som är styrelseledamöter i stiftelsen. Lagändringarna trädde i kraft den 1 juli 1998.

När det gäller de ideella föreningarna kan avsaknaden av en civilrättslig reglering i vissa fall vara besvärande. Enligt Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 88) har man kunnat iaktta en tendens till missbruk av den civilrättsliga formen. Även i fråga om föreningarna finns emellertid viss kontroll och insyn. En näringsdrivande förening är bokföringsskyldig och skall upprätta årsbokslut. Under vissa förutsättningar är den skyldig att upprätta årsredovisning och att hålla denna tillgänglig för allmänheten [2 kap. 1 och 2 §§ lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag]. Vidare skall ideella föreningar som utövar näringsverksamhet vara införda i handelsregistret [2 § handelsregisterlagen (1974:157)].

RSV har emellertid pekat på en riskfaktor som hänger samman med skattereglerna, nämligen att en ideell förening utan större komplikationer kan tillägna sig en annan skatterättslig status genom en förändring av sitt ändamål eller av hur detta fullföljs. En förening skulle på detta sätt kunna övergå från att vara fullt ut skattskyldig för sina inkomster till att bli skattskyldig för endast en del av dem. På detta sätt skulle inte avsedda skattelättnader kunna uppkomma. En nära till hands liggande lösning på problemet är att införa uttagsbeskattning i de fall en ideell förening övergår från oinskränkt till delvis inskränkt skattskyldighet.

Enligt punkt 1 sjätte stycket 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall uttagsbeskattning ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger – om en näringsidkare har upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Lydelsen fångar inte in fallet att skattskyldigheten för en förvärvskälla har upphört endast delvis. Regeringen anser att bestämmelserna om uttagsbeskattning bör kompletteras så att uttagsbeskattning sker även i de fallen. Eftersom en ideell förening kan ha såväl skattefria som skattepliktiga verksamhetsgrenar bör en komplettering ske även för de fall då överföringar sker inom en förvärvskälla. Regeringen har i en lagrådsremiss den 28 maj 1998 lämnat förslag om skatteregler för omstruktureringar av företag. Lagrådet har i sitt yttrande över den del av lagförslaget som behandlar just uttagsbeskattning förordat att en sådan bestämmelse införs. Regeringen delar Lagrådets bedömning. Ett förslag till komplettering av bestämmelserna om uttagsbeskattning på det av Lagrådet föreslagna sättet redovisas i den proposition om omstruktureringar och beskattning som beslutas denna dag. Något förslag i den delen lämnas därför inte.

Avslutningsvis förtjänar det också att framhållas att reglerna i lagen (1995:575) mot skatteflykt kan bli tillämpliga om de föreslagna reglerna utnyttjas för förfaranden av skatteflyktskaraktär.

De argument som anfördes såväl för som emot att utvidga bestämmelserna till att omfatta sparbanker och ömsesidiga försäkringsföretag har samma giltighet när det gäller stiftelser och ideella föreningar. Stiftelser har inga ägare. Medlemmarna i en förening har inte samma ägarfunktioner som aktieägarna i ett bolag eller andelsinnehavarna i en ekonomisk förening. Den ideella föreningen kan t.ex. inte dela ut sitt överskott till medlemmarna som i en ekonomisk förening. Med hänsyn härtill talar det primära syftet med bestämmelserna, att undanta vinster från kedjebeskattnings, mot en utvidgning av bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL.

Vissa omständigheter gör vidare stiftelsen och den ideella föreningen mindre lämpliga som associationsform för näringsverksamhet jämfört med aktiebolag och ekonomisk förening. Det finns emellertid inte några civilrättsliga hinder mot att näringsverksamhet bedrivs av en stiftelse eller av en ideell förening. Starka neutralitetsskäl och önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning talar därför för att förslaget skall genomföras. Skattereglerna skall inte vara utformade på ett sådant sätt att stiftelser och ideella föreningar avhålls från att lägga vissa funktioner i ett dotterbolag eller från att samverka med andra i samägda bolag. Man skall självfallet inte underskatta riskerna för skatteundandragande. Enligt regeringens mening torde emellertid förekommande missbruk främst avse redan de civilrättsliga regelverket och eventuella motåtgärder bör i första hand sättas in på det området.

I likhet med vad som i samband med skattereformen ansågs gälla för sparbanker och ömsesidiga försäkringsföretag får argumenten för att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier anses väga tyngre. Bestämmelserna bör därför utvidgas till att gälla också utdelning som tillfaller stiftelser och ideella föreningar. En sådan utvidgning kan emellertid inte göras undantagslös utan att komma i konflikt med reglerna om skattebefrielse för stiftelser och ideella föreningar. Den situationen skulle nämligen kunna inträffa att en utdelning i princip är skattefri såväl enligt reglerna om utdelning på näringsbetingade aktier och andelar som enligt reglerna om skattebefrielse för stiftelser och ideella föreningar. Enligt de senare reglerna gäller som villkor för skattebefrielsen bl.a. att utdelningen används på visst sätt. Det skulle komplicera tillämpningen om en utdelning kunde bli skattebefriad enligt båda regelsystemen. För att undvika sådana svårigheter bör därför reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar endast omfatta sådan utdelning som stiftelsen eller den ideella föreningen inte är befriad från skattskyldighet för enligt reglerna om skattebefrielse för stiftelser och ideella föreningar. Som angetts ovan anser regeringen också att det är nödvändigt att komplettera reglerna om uttagsbeskattnings.

6 Koncernbidrag

Regeringens förslag: Koncernbidrag skall kunna ges i koncerner där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening. Detta gäller dock inte allmännyttiga ideella föreningar eller vissa stiftelser.

Promemorians förslag: Förslaget överensstämmer i sak med regeringens förslag men har av rättstillämpningsskäl fått en annan lagteknisk utformning.

Remissinstanserna: Flertalet av dem som yttrat sig tillstyrker förslaget eller har inget att erinra i sak. *Riksskatteverket (RSV)* tillstyrker förslaget delvis och *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker det helt. Deras synpunkter redovisas i föregående avsnitt. I det avsnittet redovisas även övriga synpunkter på förslaget. *RSV* påpekar att lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet bör justeras om förslaget genomförs.

Skälen för regeringens förslag: Varje företag inom en koncern är ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. På olika sätt tar man dock hänsyn till koncernförhållandet. Det mest tydliga exemplet på detta är reglerna om öppna koncernbidrag.

Koncernbidrag innebär en renodlad vinstöverföring och resultatutjämnning mellan två koncernföretag. I 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall få lämnas med skattemässig verkan. Moderföretaget skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Dotterföretaget skall vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Inget av företagen får vara schablonbeskattat bostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Vidare ställs ett antal ytterligare krav, bl.a. att moderföretaget ägt mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i dotterföretaget och att denna ägargemenskap funnits under hela beskattningsåret.

Om förutsättningarna i 2 § 3 mom. SIL är uppfyllda anses koncernbidraget som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om bidraget för givaren inte utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

I samband med skattereformen utvidgades rätten att ge koncernbidrag till koncerner där moderföretaget är en sparbank. Utvidgningen motive- rades på samma sätt som angavs för att sparbanker inte skulle beskattas för utdelning på näringsbetingade aktier (prop. 1989/90:110 s. 553).

I föregående avsnitt föreslås att stiftelser och ideella föreningar inte skall beskattas för utdelning på näringsbetingade aktier. Det finns ett nära samband mellan reglerna om kedjebeskattnings av utdelningar och bestämmelserna om koncernbidrag. Skattereglerna bör inte diskriminera någon för näringsdrift tillåten företagsform. Dessa omständigheter talar för att det bör vara möjligt att ge koncernbidrag även i koncerner där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening. Regeringens överväganden med anledning av remissyttrandena redovisas i föregående avsnitt.

Den föreslagna möjligheten att ge koncernbidrag gäller oinskränkt skattskyldiga subjekt. I fråga om begränsat skattskyldiga subjekt måste ytterligare några aspekter beaktas. Koncernbidragsreglerna kan först och främst inte gärna omfatta subjekt som inte skulle ha avdragsrätt för ett lämnat koncernbidrag eller inte vara skattskyldigt för ett mottaget koncernbidrag. Man skulle visserligen kunna hävda att en verksamhet som bedrivits indirekt genom ett aktiebolag inte bör behandlas

annorlunda skattemässigt än om verksamheten bedrivits i egen regi. Att låta skattebefriade subjekt omfattas av koncernbidragsreglerna skulle emellertid medföra att bolagsinkomst helt undgick beskattning. Detta skulle innebära en alltför långtgående lättnad i beskattningen av dessa subjekt. En sådan ordning skulle vidare innebära att företag med sådana ägare fick försteg ur konkurrenssynpunkt framför andra företag med andra ägare. Det är därför uteslutet att låta skattebefriade subjekt omfattas av möjligheten till koncernbidrag.

En alternativ lösning, att endast låta koncernbidragsreglerna gälla till den del stiftelsen eller föreningen är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet, ter sig materiellt mer rimligt men skulle bli praktiskt ohanterlig. Det skulle göra det nödvändigt att återinföra förvärvskälleindelningen för aktiebolag.

Slutsatsen blir alltså att såväl materiella som hanteringsmässiga skäl talar emot att låta skattesubjekt som inte är fullt ut skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet omfattas av koncernbidragsreglerna.

Förslaget föranleder, förutom ändringen av 2 § 3 mom. SIL, justeringar av 11 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder och 3–4 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

7 Försäkringsföretag

Regeringens förslag: Uppräkningen av moderföretag som kan ge koncernbidrag ändras. ”Svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag” ersätts med ”svenskt ömsesidigt försäkringsföretag”. Motsvarande ändring görs i reglerna om vilka företag som kan ta emot utdelning på näringsbetingade aktier utan beskattning.

Skälen för regeringens förslag: Under beredningen av förslagen i promemorian har det, bl.a. av Folksam, påpekats att begränsningen i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) till skadeförsäkringsföretag är obehövlig.

Bestämmelserna om ”öppna” koncernbidrag infördes år 1965 (prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573). Dessförinnan medgavs avdrag för koncernbidrag i den mån de utgjort en driftkostnad i givarens verksamhet. I samband med skattereformen formulerades bestämmelsen om på så sätt att vissa typer av företag som inte omfattades av bestämmelserna räknades upp. Dessförinnan gällde att den huvudsakliga verksamheten skulle avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrevs av livförsäkringsanstalt. År 1993 togs livförsäkringsföretag bort ur uppräknningen (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939). Enligt propositionen (prop. 1992/93:187 s. 171) fanns det inget skäl att undanta livförsäkringsföretagen från rätten att ge och ta emot koncernbidrag. Det underströks emellertid att en sådan överföring av koncernbidrag endast skulle kunna göras mellan företag i en livförsäkringskoncern som beskattas enligt SIL. Genom den dåvarande utformningen av den särskilda avkastningsskatten

för livförsäkringsföretag aktualiserades en inkomstbeskattning med stöd av SIL endast i fondförsäkringsbolag. Reglerna har senare ändrats så att även verksamhet hänförlig till gruppliv- och sjukförsäkringar blir föremål för vanlig inkomstbeskattning. Koncernbidragsreglerna bör därför avse alla försäkringsföretag. En motsvarande justering bör göras i fråga om vilka företag som enligt 7 § 8 mom SIL kan ta emot utdelning på näringsbetingade aktier utan beskattning.

8 Inskränkning av beloppsspärren vid vissa ägarförändringar

Regeringens förslag: Beloppsspärren i lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall inte tillämpas om ägarförändringen föranleds av arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Spärren skall inte heller tillämpas i sådana fall då en delägare tar över ett företag som han redan tidigare varit företagsledare i.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget. *Hovrätten för Övre Norrland* ställer sig frågande till lagtextens exemplifieringar av ändrade familjeförhållanden. Enligt hovrätten kan det räcka med att i lagtexten inskränka sig till formuleringen ”ändrade familjeförhållanden”. *Svenska Revisorsamfundet SRS* framhåller att med ändrade familjeförhållanden bör likställas förfaranden som medför att någon skatterättsligt blir att anse som gift såsom vid registrering av partnerskap och när samboenden får gemensamt barn.. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att även förvärv genom gåva bör undantas från spärrens tillämpning så att generationsskiften under ägarens livstid inte försvåras.

Skälen för regeringens förslag: Enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL) kan vissa spärregler bli tillämpliga om ett förlustföretag omfattas av en ägarförändring. 5 § behandlar ägarförändringar som föranleds av att ett annat rättssubjekt (bl.a. fysisk person) förvärvar ett förlustföretag. Vid sådana ägarförändringar tillämpas beloppsspärren i 7 §. Enligt denna faller gammalt underskott bort till den del underskottet överstiger 200 procent av kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet i det förvärvade företaget. Enligt 5 § punkt 1 skall en ägarförändring anses ha skett om ett annat rättssubjekt (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget. Enligt punkt 2 skall en ägarförändring också anses ha skett om flera sådana rättssubjekt under en femårsperiod får ett bestämmande inflytande över förlustföretaget genom att var för sig förvärva minst fem procent av samtliga röster i företaget.

Med annat rättssubjekt förstås enligt definitionen i 3 § bl.a. fysisk person. Närstående personer såsom föräldrar, make, barn, syskon, syskons make m.fl. räknas därvid som en person.

Ett annat rättssubjekt skall enligt 5 § andra stycket anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta varit ett aktiebolag. Ett bestämmande inflytande föreligger således t.ex. om en fysisk person ensam förvärvar aktier motsvarande mer än 50 procent av rösterna i företaget.

Såsom anförs i promemorian kan ägarförändringar inträda i situationer där det framstår som inkonsekvent eller olämpligt att beloppsspärren utlöses. Sådana fall har uppmärksammats av bl.a. Riksskatteverket som i RSV Rapport 1995:10 Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen föreslagit vissa lagändringar. Som exempel på fall där beloppsspärren torde kunna utlösas har anförts att två delägare gifter sig med varandra eller får ett gemensamt barn. I RSV-rapporten föreslogs att en ägarförändring endast skall anses uppkomma om aktierna i ett förlustföretag förvärvas genom köp, byte eller ett därmed jämförligt förvärv. Mot en sådan lösning görs i promemorian invändningen att den möjliggör gåva av underskottsavdrag och att det kan vara svårt att kontrollera huruvida givaren fått något i utbyte genom ett sidoavtal eller dylikt. Ägarförändringar genom gåva bör enligt promemorian därför alltså kunna utlösa beloppsspärren. I stället begränsas enligt förslaget i promemorian undantagen till ägarförändringar som föranleds av arv, testamente, bodelning resp. ägarförändringar som uppkommer genom att delägare till följd av ändrade familjeförhållanden såsom ingående av äktenskap, adoption eller tagande av styvbarn eller fosterbarn.

Regeringen gör följande bedömning. När det gäller frågan om även gåva bör omfattas av undantaget kan så vitt gäller generationsskiften framhållas att beloppsspärren inte är tillämplig om den nya ägaren är närstående till den gamla ägaren. Spärren kan således inte tillämpas om aktierna i ett förlustföretag överläts t.ex. från far till son. Om gåva skall omfattas av den nu aktuella inskränkningen kan det bli lättare att kringgå spärren, t.ex. genom förvärv i två steg (först försäljning av ett stort antal aktier, därefter gåva av en aktie). Regeringen ansluter sig i denna del till bedömningen i promemorian.

När det gäller undantaget för ägarförändringar som kan inträffa till följd av ändrade familjeförhållanden delar regeringen hovrättens uppfattning att det inte är nödvändigt att ange några exemplifieringar i lagtexten. De situationer som avses är när två eller flera delägare blir närstående till varandra och därigenom kommer upp i sådana aktie- eller andelsinnehav att spärregeln skulle utlösas.

I RSV-rapporten och promemorian behandlas också en annan situation där tillämpligheten av beloppsspärren kan anses stötande. Som exempel anges det fall att den ene kompanjonen löser ut den andre i ett fåmansföretag i vilket två verksamma kompanjoner äger hälften vardera. I promemorian föreslås en lättnadsregel av innebörd att om den nya majoritetsägaren under de två närmaste föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare i företaget skall beloppsspärren inte tillämpas. Regeringen delar bedömningen i promemorian.

Förslagen föranleder ändringar i 5 § AUL.

Några möjligheter att med någon grad av precision beräkna de statsfinansiella effekterna av förslagen finns inte på grund av avsaknad av statistiskt material. De statsfinansiella effekterna måste därför bedömas utifrån ett mer allmänt resonemang.

Förslagen i fråga om stiftelser och ideella föreningar (avsnitt 5 och 6) avser stiftelser och ideella föreningar som är skattskyldiga för all inkomst. Hur många av dessa som bedriver verksamhet genom aktiebolag är inte känt. Enligt regeringens bedömning kan det i praktiken endast vara fråga om ett fåtal skattskyldiga som omfattas av de föreslagna reglerna. Antalet sådana subjekt som över huvud taget har intresse av att bedriva verksamhet genom bolag är först och främst av naturliga skäl utomordentligt begränsat. Ett annat skäl är att nuvarande skatteregler i betydande utsträckning kan sägas motverka eventuellt intresse för ifrågavarande subjekt att bedriva en del av sin verksamhet genom bolag. Gällande regler kan alltså, åtminstone i viss utsträckning, sägas vara prohibitiva i detta hänseende. Ett annat synsätt när det gäller att bedöma de statsfinansiella effekterna utgår ifrån att ifrågavarande skattesubjekt typiskt sett bedriver verksamhet utan primärt vinstsyfte. Ett överskott i en verksamhetsgren som bedrivs i bolagsform torde många gånger kunna tas i anspråk genom att bolaget tillförs annan verksamhet från den ägande stiftelsen eller föreningen.

Förslagen beträffande ömsesidiga försäkringsföretag (avsnitt 7) och förslagen till inskränkningar i beloppsspärren vid vissa ägarförändringar (avsnitt 8) är båda närmast av rättelsekaraktär och avser endast ett fåtal skattskyldiga.

Enligt regeringens bedömning måste mot ovanstående bakgrund de statsfinansiella effekterna av förslagen bedömas som starkt begränsade och uppgå till högst ett fåtal miljoner kronor.

10 Författningskommentarer

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 22 §

punkt 1

Enligt nuvarande lydelse av *sjätte stycket* skall uttagsbeskattning ske – under förutsättning att särskilda skäl inte föreligger – om en näringsidkare har uphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Lydelsen fångar inte in fallet att skattskyldigheten för en förvärvskälla har upphört endast delvis. En allmännyttig ideell förening kan t.ex. vara undantagen från skattskyldighet från såväl inkomst av kapitalförvaltning (7 § 5 mom. första stycket SIL) som från inkomst av en rörelse som har naturlig anknytning till föreningens ändamål (7 § 5 mom. andra stycket SIL). En sådan förening kan, om rörelsen ändrar inriktning, gå miste om frikallelsen från skattskyldighet för inkomst av rörelsen samtidigt som frikallelsen från inkomst av kapitalförvaltningen kvarstår.

I *sjunde stycket* görs en precisering.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 3 mom.

Ändringarna i *första stycket* innebär att kretsen av företag som med skattemässig verkan kan ge och ta emot koncernbidrag har utvidgats med stiftelser och ideella föreningar. Ett villkor härför är att stiftelsen eller den ideella föreningen inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3–6 mom. SIL. Vidare har ett villkor för att få tillämpa koncernbidragsreglerna fått en ny lydelse. Genom ändringen som motiveras i avsnitt 7 omfattas även ömsesidiga livförsäkringföretag av möjligheten till koncernbidrag.

7 § 8 mom.

Tillägget i *tredje stycket* innebär att skattefri utdelning skall kunna tas emot även av stiftelser och ideella föreningar under förutsättning att de inte är frikallade från skattskyldighet enligt 3–6 mom. SIL. Motiven till ändringarna i uppräknigen av företag som är frikallade från

skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier finns i avsnitten 5 och 7. Prop. 1998/99:7

Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

11 §

Ändringarna är justeringar till följd av den nya lydelsen av 2 § 3 mom. SIL.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

3 §

Ändringarna i *första* och *tredje* styckena föranleds av att stiftelser och ideella föreningar ges rätt att ge och ta emot koncernbidrag. Bankaktiebolag har tagits bort från definitionen av företag i första stycket, eftersom de fr.o.m. den 1 januari 1999 regleras av aktiebolagslagens bestämmelser.

4 §

I *tredje* stycket görs ett par ändringar i fråga om bestämningen av begreppet bestämmande inflytande. I fråga om stiftelser hänvisas till stiftelselagen. I fråga om ideella föreningar görs – på samma sätt som redan gäller för utländska bolag – en hänvisning till aktiebolagslagen. Hänvisningen till bankaktiebolagslagen (1987:618) tas bort, eftersom den upphör att gälla fr.o.m. den 1 januari 1999.

5 §

I *andra stycket* införs några undantag från bestämmelserna i första stycket. En ägarförändring enligt första stycket 1 eller 2 skall inte anses ha uppkommit om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn. En ägarförändring enligt första stycket 1 skall inte anses ha uppkommit för det fall den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Undantagen innebär att beloppsspärren i 7 § inte blir tillämplig i dessa situationer.

Sammanfattning av promemorian Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. Ds 1998:4

I promemorian föreslås att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgas till att gälla också utdelningar som tillfaller stiftelser och ideella föreningar. Vidare föreslås att en möjlighet införs att ge koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening. Dessutom föreslås inskränkningar av beloppsspärren i lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet samt en utvidgning av rätten att föra över expansionsmedel och periodiseringsfonder vid byte av företagsform.

Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 3 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 mom.² Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsbolag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklarationen eller därvid fogad bilaga,

Föreslagen lydelse

2 §

3 mom. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, svensk stiftelse eller svensk ideell förening (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretag eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom., förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket eller subjekt som frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 3 – 6 mom.,

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1995:854.

c) att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget börjat bedriva verksamhet av något slag,

d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget,

e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag, moderföretaget är investmentföretag eller förvaltningsföretag som avses i a eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget samt

f) att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a, b och f är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren börjat bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första – tredje styckena inte är uppfyllda.

7 §

8 mom.³ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag *samt svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 7 § 3 – 6 mom.* Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt tredje stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag, om detta äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

³ Senaste lydelse 1996:1227.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Svenskt företag är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen - även om förutsättningarna enligt sjätte stycket inte är för handen - om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapens råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utdelning från ett svenskt företag som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat skall vid

tillämpning av detta moment behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten.

Prop. 1998/99:7
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretag eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt, svensk stiftelse eller svensk ideell förening och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Har en ersättningsfond övertagits skall det anses som om det

övertagande företaget gjort en avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen.

Prop. 1998/99:7
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Förslag till ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

Ett förlustföretag skall – i annat fall än som anges i 4 § första stycket – anses ha omfattats av en ägarförändring om

1. ett annat rättssubjekt (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget eller

2. – i annat fall än som anges i 1 – ett annat rättssubjekts förvärv av aktier eller andelar i förlustföretaget medför att under en period som omfattar fem beskattningsår för företaget, förvärvaren förvärvat aktier eller andelar med minst fem procent av samtliga röster i företaget och tillsammans med andra, som utgör annat rättssubjekt och som under perioden förvärvat aktier eller andelar i företaget (de nya ägarna) med för var och en minst fem procent av samtliga röster i företaget, sammantaget förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av samtliga röster i företaget.

Ett annat rättssubjekt skall vid tillämpning av första stycket 1 anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag.

Ett annat rättssubjekt skall vid tillämpning av första stycket 1 anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag. *Första stycket skall inte tillämpas för det fall det bestämmande inflytandet erhålls*

1. genom arv, testamente eller bodelning,

2. genom ändrade familjeförhållanden såsom ingående av äktenskap, adoption eller tagande av styvbarn eller fosterbarn, eller

3. av någon som de två närmast föregående beskattningsåren i företaget haft ställning som företagsledare enligt punkt 14 av

anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

Prop. 1998/99:7
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Remissinstanser

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över Finansdepartementets promemoria (Ds 1998:4) Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m.

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket, Hovrätten för Övre Norrland, Kammarrätten i Jönköping, Riksrevisionsverket, Närings- och teknikutvecklingsrådet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Länsstyrelsen i Stockholms län, Byggentreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet, Svenska Revisors-samfundet SRS, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industrieförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, och Föreningen Stiftelser i samverkan.

Riksskatteverket har hämtat in yttrande från Skattemyndigheterna i Stockholms, Skåne, Västra Götalands och Värmlands län.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har kommit in med ett gemensamt yttrande.

Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges Industrieförbund hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Bokföringsnämnden, Skogsstyrelsen, Jordbruksverket, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Företagens Nämnd för Regelgranskning och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

1.¹ Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller

¹ Senaste lydelse 1997:851.

skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. om *en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,*

3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. om *skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla helt eller delvis har upphört,*

3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering. För beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet skall de nya bestämmelserna dock tillämpas först vid 2001 års taxering.

Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 3 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 mom.² Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

Föreslagen lydelse

2 §

3 mom. Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3–6 mom. (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretag eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller

a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,

b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,

c) att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1995:854.

d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget,

e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag, moderföretaget är investmentföretag eller förvaltningsföretag som avses i a eller moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget samt

f) att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat.

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a, b och f är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första–tredje styckena inte är uppfyllda.

7 §

8 mom.³ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

³ Senaste lydelse 1996:1227.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt *skadeförsäkringsföretag*. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt *försäkringsföretag samt sådan svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 3–6 mom.* Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt tredje stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag, om detta äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Svenskt företag är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen - även om förutsättningarna enligt sjätte stycket inte är för handen - om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Utdelning från ett svenskt företag som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat skall vid tillämpning av detta moment behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller *svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt* och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3–6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Har en ersättningsfond övertagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 3–5 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Med *företag* avses aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med *förlustföretag* avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 §.

Med *annat rättssubjekt* avses fysisk person, dödsbo, *stiftelse*, *ideell förening* eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

Med *gammalt underskott* avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertgande företag i sådan fusion, ombildning eller övertagande som anges i 12 § första stycket.

Föreslagna lydelse

3 §¹

Med *företag* avses aktiebolag, ekonomisk förening, *stiftelse*, *ideell förening*, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med *annat rättssubjekt* avses fysisk person, dödsbo eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

¹ Senaste lydelse 1995:1617.

4 §²

Ett förlustföretag skall anses ha omfattats av en *ägarförändring* om ett företag (*den nya ägaren*) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget.

En ägarförändring skall även anses ha skett om ett förlustföretag eller ett moderföretag till ett sådant företag fått bestämmande inflytande över ett annat företag (*det nya dotterföretaget*).

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker *eller* 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Ett utländskt bolag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget om *detta* varit ett svenskt aktiebolag.

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) *eller* 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220). Ett utländskt bolag *eller en ideell förening* skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget *eller den ideella föreningen* om bolaget *eller föreningen* varit ett svenskt aktiebolag.

5 §

Ett förlustföretag skall – i annat fall än som anges i 4 § första stycket – anses ha omfattats av en ägarförändring om

1. ett annat rättssubjekt (*den nya ägaren*) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget eller

2. – i annat fall än som anges i 1 – ett annat rättssubjekts förvärv av aktier eller andelar i förlustföretaget medför att under en period som omfattar fem beskattningsår för företaget, förvärvaren förvärvat aktier eller andelar med minst fem procent av samtliga röster i företaget och tillsammans med andra, som utgör annat rättssubjekt och som under perioden förvärvat aktier eller andelar i företaget (*de nya ägarna*) med för var och en minst fem procent av samtliga röster i företaget, sammantaget förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av samtliga röster i företaget.

Ett annat rättssubjekt skall vid

Ett annat rättssubjekt skall vid

² Senaste lydelse 1995:1588.

tillämpning av första stycket 1 anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag.

tillämpning av första stycket 1 anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit dotterföretag till rättssubjektet om detta hade varit ett aktiebolag. *Första stycket skall inte tillämpas om det bestämmande inflytandet eller förvärvet erhålls genom arv, testamente, bodelning eller genom ändrade familjeförhållanden. Första stycket 1 skall inte tillämpas om den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Lagrådets yttrande

Prop. 1998/99:7
Bilaga 5

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-09-02

Närvarande: regeringsrådet Stig von Bahr, regeringsrådet Arne Bækkevold, justitierådet Edvard Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 20 maj 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1960:663) om ersättningsfonder,
4. lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 oktober 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Freivalds, Åsbrink, Schori, Winberg, Ulvskog, Sundström, Lindh, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Regeringen beslutar proposition 1998/99:7 Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m.