Regeringens proposition 1993/94:50

Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop.
1993/94:50

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 28 oktober 1993

Carl Bildt

Bo Lundgren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås betydande förändringar i beskattningen av ägarkapital i det svenska näringslivet. Beskattningen av aktieutdelning föreslås slopad och reavinstbeskattningen halverad i förhållande till vad som gäller nu. Samtidigt avskaffas bolagens rätt till utdelningsavdrag, Annell-avdraget. Syftet med dessa förslag är att jämställa eget kapital med lånekapital som finansieringskälla för investeringar i bolagssektorn.

Lättnaderna i utdelnings- och reavinstbeskattningen föreslås gälla för svenska aktier, andelar i svenska ekonomiska föreningar och värdepappersfonder samt för optioner och terminer som har sådana värdepapper som underliggande egendom.

Som en följd av dessa förändringar görs även vissa ändringar i beskattningen av investmentbolag och värdepappersfonder. Ändringarna syftar till att anpassa reglerna för dessa s.k. mellanhänder till förslagen om ny ägarbeskattning.

Allemansfondernas skatteprivilegium blir obehövligt och föreslås avskaffas. För pensionssparande medges ytterligare skattelättnader som en anpassning till förslaget om lindrad beskattning av direktägda aktier.

I fråga om aktiebolagens beskattning sänks skattesatsen samtidigt som skattebasen breddas. Bolagsskattesatsen sänks från 30 % till 28 %. Möjligheten att göra avsättning till surv slopas. Principen för avveckling av gjorda survavsättningar är att hälften av avsättningarna får upplösas utan beskattningseffekter medan återstoden återförs till beskattning under

en femårsperiod med början vid 1995 års taxering. Vissa begränsningar gäller för de fall då avsättningen till surv är större vid 1994 års taxering än vid 1993 års taxering.

En ny allmän reserveringsmöjlighet som kallas periodiseringsfonder införs. Avdrag medges för avsättning till fond med högst 25 % av årsinkomsten. Fonden skall återföras till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes. Någon inbetalningsskyldighet på räntelöst konto eller annat liknande villkor för avdragsrätten uppställs inte.

Med hänsyn till den möjlighet till förlustutjämning bakåt i tiden som periodiseringsfonderna medför föreslås inte några särskilda regler för förlustutjämning bakåt.

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får skatteregler som är likvärdiga med reglerna för enmansaktiebolag. En huvudpunkt i förslaget är att avkastningen på det kapital som investeras i verksamheten beskattas i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet (positiv räntefördelning). En annan är att företagarna, med motsvarande beskattning som i ett enmansaktiebolag, skall kunna återinvestera vinstmedel i verksamheten (ökning av expansionsmedel). Även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag föreslås få rätt att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder.

Underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet skall få kvittas mot tjänsteinkomster. Syftet är att stimulera nyföretagande.

För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag föreslås att avskattningen av uppskovsbeloppet — återföring av obeskattade reserver från 1990 års skattereform — görs frivillig även vid 1994 års taxering. Det innebär att skyldigheten att avskatta uppskovsbeloppen uppkommer först i det nya systemet.

Nya spärregler för förlustutjämning framåt i tiden införs.

Definitionen av utländskt bolag ändras. Den s.k. Luxemburgregeln avskaffas.

De särskilda regler som gäller för skadeförsäkringsföretags survavsättningar vid 1992 och 1993 års taxeringar förlängs till att gälla även vid 1994 års taxeringar.

Debiterad preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp varje uppbördsmånad under uppbördsåret.

Utgiftsränta som betalts under beskattningsåret och som belöper på tid längst t.o.m. den 31 januari året efter beskattningsåret skall i fortsättningen vara avdragsgill vid taxeringen för beskattningsåret. Vidare görs några justeringar beträffande kontrolluppgiftsskyldigheten.

Äldre regler för räntekompensation återinförs. Avdrag för sådana utgifter medges det beskattningsår då den ränta kompensationen avser förfaller till betalning.

Avdragsrätt för avgifter till Svenska Filminstitutet införs för avgifter och bidrag som lämnas enligt det nya film- och videoavtalet från år 1992. Vidare ändras reglerna för medel som betalas ut från Filminstitutet.

För Stiftelsen Sveriges Nationaldag föreslås inskränkt skattskyldighet.

Företrädaransvaret vid bristande betalning av mervärdeskatt utvidgas till

att också omfatta belopp som på grund av felaktiga uppgifter från företrädaren återbetalas till den skattskyldige och som senare återkrävs av skattemyndigheten.

Vissa förslag gäller ändringar i bestämmelserna om utmätning, fördelning av influtet belopp och hantering av småbelopp samt ändringar i bestämmelserna om forum vid verkställighet enligt utsökningsbalken.

De varaktiga budgeteffekterna för förslagen uppgår till -1,2 mdkr vad gäller enskilda näringsidkare, till +1,4 mdkr vad gäller juridiska personer och till -3,7 mdkr vad gäller lättnader i dubbelbeskattningen. Förslaget om månatlig uppbörd av F-skatt beräknas ge en varaktig inkomstförstärkning med 0,2 mdkr. Sammantaget medför de föreslagna åtgärderna ett varaktigt inkomstbortfall på 3,3 mdkr. Detta finansieras med 1,7 mdkr inom ramen för statsbudgeten. Till resterande del finansieras förslagen genom dels en höjning av folkpensionsavgiften, den särskilda löneskatten för vissa förvärvsinkomster och den särskilda löneskatten på pensionskostnader med 0,2 procentenheter vilket ger intäkter på ungefär 1,2 mdkr, dels genom att utrikes tjänsteresor jämställs med inrikes resor vad gäller avdrag för ökade levnadskostnader.

Huvuddelen av förslagen föreslås träda kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

1	**Förslag till riksdagsbeslut**	11
2	**Lagtext**	13
2.1	Förslag till lag om räntefördelning vid beskattning	13
2.2	Förslag till lag om expansionsmedel	18
2.3	Förslag till lag om periodiseringsfonder	22
2.4	Förslag till lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet	24
2.5	Förslag till lag om återföring av skatteutjämningsreserv	28
2.6	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	31
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	49
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	53
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	82
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	93
2.11	Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	96
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1661) om ändring i uppbördslagen (1953:272)	101
2.13	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:000) om ändring i lagen (1993:941) om ändring i uppbördslagen (1953:272)	104
2.14	Förslag till lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)	105
2.15	Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring	108
2.16	Förslag till lag om ändring i lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.	110
2.17	Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt	112
2.18	Förslag till lag om ändring i lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag	114
2.19	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	115
2.20	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	117
2.21	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)	119
2.22	Förslag till lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto	121

2.23 Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter 123
2.24 Förslag till lag om ändring i utsökningsbalken 125
2.25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken 127
2.26 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt 128
2.27 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:943) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 129
2.28 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) 131
2.29 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:944) om ändring i taxeringslagen (1990:324) 133
2.30 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 134
2.31 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:945) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 142
2.32 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv 145
2.33 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver 146
2.34 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster 148
2.35 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:947) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 150
2.36 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder 152
2.37 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader 156
2.38 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:949) om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader 157
2.39 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar 158
2.40 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall 159
2.41 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut 161
2.42 Förslag till lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning 162
2.43 Förslag till lag om upphävande av lagen (1969:630) om skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA) 163

2.44 Förslag till lag om upphävande av lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande 164

3 Ärendet och dess beredning 165
3.1 Utredningar m.m. 165
3.2 Lagrådet 167

4 Allmänna synpunkter 168

BESKATTNING AV BOLAGSINKOMST 175

5 Lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen 175
5.1 Beskattningen av utdelad bolagsinkomst 175
5.2 Beskattningen av kvarhållen bolagsinkomst 182
5.3 Särskilda frågor 185
5.3.1 Finansiella instrument som omfattas av lättnaderna 185
5.3.2 Ekonomiska föreningar 190
5.3.3 Investmentbolag och värdepappersfonder 191
5.3.4 Fåmansföretag 195
5.3.5 Utskiftning m.m. 197
5.3.6 Avdrag vid konkurs 199
5.3.7 Aktiebolag med fastighetsinnehav 201
5.4 Allemanssparande 204
5.5 Avkastningsskatt på pensionssparande 205

6 Bolagsskattesatsen sänks, surven avskaffas och periodiseringsfonder införs 207

BESKATTNING AV ENSKILDA NÄRINGSIDKARE OCH HANDELSBOLAG 219

7 Enskilda näringsidkare och handelsbolag, m.m. 219
7.1 Enskilda näringsidkare 219
7.1.1 Förvärvskällor m.m. 220
7.1.2 Kapitalavkastning m.m. 226
7.1.3 Expansionsmedel 234
7.1.4 Exempel på skatteberäkning för enskild näringsidkare 239
7.2 Handelsbolag 241
7.2.1 Delägarbeskattning eller beskattning hos bolaget 241
7.2.2 Förvärvskällor 242
7.2.3 Kapitalavkastning 244
7.2.4 Expansionsmedel 245
7.2.5 Den skattemässiga inkomstfördelningen 247
7.2.6 Vissa frågor avseende passiva kommanditdelägare 249

7.3 Kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst 250
7.4 Beskattning av uppskovsbeloppet 253
7.5 Dödsbon 254

ÖVRIGA FRÅGOR 255

8 Spärregler för förlustutjämning 255
8.1 Utgångspunkterna 255
8.2 Begränsningar efter ägarförändringar 261
8.2.1 Spärrsituationerna 261
8.2.2 Begränsningarna 265
8.3 Övriga spärregler 268

9 Ändringen av definitionen av utländskt bolag 272

10 Statslåneränta 275

11 Förskottsränta 276

12 Räntekompensation 278

13 Avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. 280

14 Inskränkt skattskyldighet för Stiftelsen Sveriges Nationaldag 285

15 Höjd folkpensionsavgift m.m. 286

16 Månatlig uppbörd av preliminär F-skatt m.m. 287

17 Företrädares betalningsansvar för mervärdeskatt i vissa fall 291

18 Vissa verkställighetsfrågor 293
18.1 Utmätning, fördelning av influtet belopp och hantering av småbelopp 293
18.2 Forumfrågor 295
18.3 Ikraftträdande 297

BUDGETEFFEKTER 298

19 Budgeteffekter 298
19.1 Lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen 298
19.1.1 Slopad skatt på utdelningsinkomster 298

	19.1.2 Reducerad skatt på reavinster	299
	19.1.3 Avveckling av Annell-avdraget	300
	19.1.4 Avskattning av *windfall gains*	300
19.2	Beskattning av bolagsinkomster	
	19.2.1 Sänkt bolagsskattesats och avskaffad surv	301
	19.2.2 Avveckling av surv och sänkt skatt på kvarvarande uppskovsbelopp	301
	19.2.3 Periodiseringsfonder	302
19.3	Beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag	303
	19.3.1 Räntefördelning, expansionsmedel och periodiseringsfonder	303
	19.3.2 Avveckling av surv	305
19.4	Kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst	305
19.5	Månatlig uppbörd av preliminär F-skatt	306
19.6	Återföring av kvarvarande uppskovsbelopp för enskilda näringsidkare	306
19.7	Sammanfattning för reformförslagen	306
19.8	Reformens finansiering	307
19.9	Effekter för skatteförvaltningen	308

FÖRFATTNINGSKOMMENTARER 309

20	**Författningskommentarer**	309
20.1	Lagen om räntefördelning vid beskattning	309
20.2	Lagen om expansionsmedel	315
20.3	Lagen om periodiseringsfonder	321
20.4	Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet	323
20.5	Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv	329
20.6	Kommunalskattelagen (1928:370)	333
20.7	Lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	340
20.8	Lagen (10947:576) om statlig inkomstskatt	340
20.9	Lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	354
20.10	Lagen om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	356
20.11	Uppbördslagen (1953:272)	356
20.12	Lagen (1992:1661) om ändring i uppbördslagen (1953:272)	358
20.13	Lagen (1993:000) om ändring i lagen (1993:941) om ändring i uppbördslagen (1953:272)	358
20.14	Skogskontolagen (1954:142)	358
20.15	Lagen (1962:381) om allmän försäkring	359
20.16	Lagen (1963:173) om avdrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.	359
20.17	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt	360

20.18 Lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag 360
20.19 Kupongskattelagen (1970:624) 360
20.20 Skattebrottslagen (1971:69) 361
20.21 Bokföringslagen (1976:125) 361
20.22 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto 361
20.23 Lagen (1981:691) om socialavgifter 362
20.24 Utsökningsbalken 362
20.25 Lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken 363
20.26 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt 364
20.27 Lagen (1993:943) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 364
20.28 Taxeringslagen (1990:324) 364
20.29 Lagen (1993:944) om ändring i taxeringslagen (1990:324) 365
20.30 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 365
20.31 Lagen (1993:945) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 367
20.32 Lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv 368
20.33 Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver 368
20.34 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärsinkomster 368
20.35 Lagen (1993:947) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 368
20.36 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder 369
20.37 Lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader 370
20.38 Lagen (1993:949) om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader 370
20.39 Lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar 370
20.40 Lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall 370
20.41 Lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut 370
20.42 Lagen om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning 371
20.43 Lagen om upphävande av lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA) 371
20.44 Lagen om upphävande av lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande 371

Bilagor:

Bilaga 1 Remissinstanser 372
Bilaga 2 Lagrådsremissens lagförslag 375
Bilaga 3 Lagrådets yttrande 426

Bilaga 3:1 Lagen om ränteförde lning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon 436
Bilaga 3:2 Lagen om expansionsmedel 442
Bilaga 3:3 Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet 447
Bilaga 3:4 Lagen om periodiseringsfonder 452
Bilaga 3:5 Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv 454

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 oktober 1993 456

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
BAL	Bankaktiebolagslagen (1987:618)
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
EFL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
FAL	Lagen (1960:63) om förlustavdrag
FRL	Försäkringsrörelselagen (1982:713)
HBL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
RFV	Riksförsäkringsverket
RINK	Utredningen (Fi 1987:07) om reformerad inkomstbeskattning
RRV	Riksrevisionsverket
RSV	Riksskatteverket
SAL	Lagen (1981:691) om socialavgifter
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SLF	Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
Surv	Skatteutjämningsreserv
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
URF	Utredningen (Fi 1985:06) om reformerad företagsbeskattning

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

- lag om räntefördelning vid beskattning,
- lag om expansionsmedel,
- lag om periodiseringsfonder,
- lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet,
- lag om återföring av skatteutjämningsreserv,
- lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- lag om ändring i lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
- lag om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
- lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst,
- lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
- lag om ändring i lagen (1992:1661) om ändring i uppbördslagen (1953:272),
- lag om ändring i lagen (1993:000) om ändring i lagen (1993:941) om ändring i uppbördslagen (1953:272),
- lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
- lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
- lag om ändring i lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.,
- lag om ändring i lagen (1968:173) om mervärdeskatt,
- lag om ändring i lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag,
- lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
- lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
- lag om ändring i bokföringslagen (1976:125),
- lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto,
- lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
- lag om ändring i utsökningsbalken,
- lag om ändring i lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken,
- lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- lag om ändring i lagen (1993:943) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
- lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
- lag om ändring i lagen (1993:944) om ändring i taxeringslagen (1990:324),
- lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
- lag om ändring i lagen (1993:945) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
- lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv,

- lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver,
- lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- lag om ändring i lagen (1993:947) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
- lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
- lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- lag om ändring i lagen (1993:949) om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- lag om ändring i lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar,
- lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall,
- lag om ändring i lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut,
- lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning,
- lag om upphävande av lagen (1969:630) om skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA),
- lag om upphävande av lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande.

2.1 Förslag till Lag om räntefördelning vid beskattning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst för fysisk person och svenskt dödsbo av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och av näringsverksamhet och kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt sker räntefördelning enligt denna lag. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen.

Fördelningsunderlag

2 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo utgörs *fördelningsunderlaget* vid räntefördelning av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår med beaktande av 8 - 12 och 18 - 20 §§.

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag utgörs *fördelningsunderlaget* av delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vid utgången av närmast föregående beskattningsår med beaktande av 17 - 20 §§. För andel i handelsbolag som är omsättningstillgång utgörs fördelningsunderlaget av andelens skattemässiga värde med samma justeringar.

Fördelningsbelopp

3 § Ett *positivt fördelningsbelopp* utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag.

Ett *negativt fördelningsbelopp* utgörs av denna räntesats multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

Räntefördelning

4 § *Positiv räntefördelning* innebär att avdrag medges för ett positivt fördelningsbelopp vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet och att samma belopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av kapital.

Med *negativ räntefördelning* avses att ett negativt fördelningsbelopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet och att avdrag medges med samma belopp vid beräkning av inkomst av kapital.

5 § Positiv räntefördelning medges endast i den mån det justerade resultatet enligt 7 § är positivt. Positivt fördelningsbelopp som inte kan utnyttjas förs vidare till det följande beskattningsåret (*sparat fördelningsbelopp*). Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

6 § Räntefördelning sker inte om fördelningsunderlaget avviker från noll med högst 50 000 kronor. Skall för den skattskyldige beräknas mer än ett fördelningsunderlag gäller vad som sagts nu summan av fördelningsunderlagen.

Justerat resultat

7 § Vid beräkning av det *justerade resultatet* justeras inkomsten eller underskottet enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt före räntefördelning enligt följande.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 3 § lagen (1993:000) om periodiseringsfonder, avdrag på grund av ökning av expansionsmedel enligt 2 § lagen (1993:000) om expansionsmedel samt uppskov enligt skogskontolagen (1954:142) och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

Som avgående poster räknas sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter som avses i punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, avdrag för avsättning till periodiseringsfond som återförts till beskattning enligt 4 § lagen om periodiseringsfonder, intäkt på grund av minskning av expansionsmedel enligt 2 § lagen om expansionsmedel, avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv som återförs till beskattning enligt lagen (1993:000) om återföring av skatteutjämningsreserv samt belopp som tagits upp som intäkt enligt skogskontolagen och lagen om upphovsmannakonto.

Beräkning av fördelningsunderlaget, m.m.

Fysiska personer och dödsbon

8 § Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen. Detsamma gäller belopp som avsatts till ersättningsfond eller periodiseringsfond.

9 § Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i ekonomisk förening räknas

inte som tillgång om sådan utdelning som inte är skattepliktig enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) mottagits på andelen under närmast föregående beskattningsår. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

10 § Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, avkastningsskatt enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, statlig fastighetsskatt, mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, annuitet på avdikningslån, avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift, avgift enligt lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

11 § Har makar tillsammans deltagit i verksamheten delas fördelningsunderlaget upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

12 § Det belopp som följer av 2 § första stycket och 8 - 11 §§ ökas med underskott av näringsverksamhet närmast föregående beskattningsår i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt samt minskas med 72 procent av expansionsmedel enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår och med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår.

13 § Vid värderingen av tillgångarna skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,
2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 samt kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,
3. inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12 - 14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,
4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,
5. sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,

6. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,
7. medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet,
8. andra tillgångar än sådana som avses i punkterna 1 - 7 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

14 § Vid tillämpning av 13 § 4 får fastighet som förvärvats före utgången av år 1990 i stället anses förvärvad den 1 januari 1993. Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt skall anses motsvara viss del av det för år 1993 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982 - 1993 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärde avses i fråga om
1. småhusenheter 54 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 48 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 64 procent av taxeringsvärdet,
4. lantbruksenheter 39 procent av taxeringsvärdet till den del detta inte utgör bostadsbyggnadsvärde eller tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370).

15 § Värdet enligt 14 § skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets ingång inte överstiger 75 procent av detta värde. Jämförelsen skall avse marknadsvärdet på den egendom som anses förvärvad den 1 januari 1993.

16 § Vid tillämpning av 13 och 14 §§ avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Delägare i handelsbolag

17 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag minskas delägarens justerade ingångsvärde eller, för andel som utgör omsättningstillgång, andelens skattemässiga värde med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår och med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet.

Gemensamma bestämmelser

18 § Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget — beräknat

utan sådan jämkning som avses i 19 § — negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp (övergångsposten).

I fråga om delägare i handelsbolag skall övergångsposten reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag över tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991 - 1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

Övergår näringsverksamheten eller, i fråga om handelsbolag, andelen till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, övertas övergångsposten av förvärvaren.

19 § Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas fördelningsunderlaget med hänsyn härtill.

20 § Vid beräkning av fördelningsunderlag läggs för varje år kvarstående sparade fördelningsbelopp till fördelningsunderlaget.

21 § Fysisk person är skattskyldig för sådan inkomst av kapital som avses i 4 § även för tid under vilken han inte varit bosatt här i landet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. 9 § andra meningen tillämpas dock första gången vid 1996 års taxering.

I fråga om enskild näringsidkare och dödsbo skall vid beräkning av fördelningsunderlaget

underlaget minskas med avsättningar till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och med uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver, samt

som skuld räknas avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådefonder

Vid beräkning av fördelningsunderlaget tas medel på uppfinnarkonto upp till halva beloppet.

Som avgående post enligt 7 § räknas också belopp som tas upp till beskattning enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

2.2 Förslag till Lag om expansionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för fysisk person och svenskt dödsbo enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas på sätt föreskrivs i denna lag hänsyn till en post expansionsmedel i självdeklarationen. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen.

2 § Avdrag medges med ett belopp som motsvarar en ökning av expansionsmedel. En minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt.

3 § En särskild skatt, expansionsmedelsskatt, betalas till staten med 28 procent av en ökning av expansionsmedel.

I 27 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272) föreskrivs att den skattskyldige vid debitering av slutlig skatt gottskrivs ett belopp som motsvarar 28 procent av en minskning av expansionsmedel.

4 § Är en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet delägare i ett handelsbolag, tas expansionsmedel för näringsverksamheten och för andelen i bolaget upp i skilda poster. Motsvarande gäller om någon är delägare i flera handelsbolag. Vad som föreskrivs om expansionsmedel gäller varje post för sig.

För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag får det inte finnas någon post.

5 § Bedriver fysisk person som inte är bosatt här i landet näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här och upphör näringsverksamhetens anknytning till fastigheten respektive det fasta driftstället skall expansionsmedel anses ha minskat till noll kronor. Detsamma gäller utomlands bosatt delägare i handelsbolag i fall som angetts nu.

Beloppsbegränsningar

6 § Expansionsmedel får ökas med högst ett positivt belopp som motsvarar inkomsten eller underskottet av förvärvskällan enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt före ökning av expansionsmedel med följande justeringar.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) samt upp-

skov enligt skogskontolagen (1954:142) och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

Som avgående poster räknas sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter som avses i punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen samt belopp som tagits upp som intäkt enligt skogskontolagen och lagen om upphovsmannakonto.

7 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo får expansionsmedel inte tas upp till så stort belopp att 72 procent av expansionsmedlen överstiger ett takbelopp. Detta beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret enligt de grunder som anges i 2, 8 - 10 och 18 §§ lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning. 9 § andra meningen nämnda lag tillämpas dock inte. Det erhållna värdet ökas med underskott för beskattningsåret, i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, och minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret.

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet, fördelas takbeloppet mellan makarna i förhållande till deras andelar av kapitalet i verksamheten.

8 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag får expansionsmedel inte tas upp till den del delägarens justerade ingångsvärde enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för andelen i bolaget är negativt. Utgör andel i handelsbolag omsättningstillgång gäller vad som sagts nu i stället andelens skattemässiga värde.

Vid tillämpning av första stycket minskas det justerade ingångsvärdet respektive det skattemässiga värdet med kapitaltillskott under beskattningsåret. Detsamma gäller lån från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet. Det justerade ingångsvärdet respektive det skattemässiga värdet justeras vidare enligt 18 § lagen om räntefördelning vid beskattning.

Överlåtelse och upphörande av näringsverksamhet, m.m.

9 § Upphör den skattskyldige att bedriva näringsverksamhet eller avyttras andel i handelsbolag skall expansionsmedel anses ha minskat till noll kronor, om inte annat följer av 10 - 14 §§.

Överlåtelse av näringsverksamhet

10 § Innebär gåva eller bodelning att samtliga realtillgångar i en näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo övergår *till en fysisk person* som är bosatt här i landet och har parterna skriftligen

avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren, tillämpas inte 9 §. Detsamma gäller vid arv och testamente, om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

I fall som avses i första stycket får expansionsmedel inte övertas i den mån de överstiger värdet av realtillgångarna i verksamheten beräknat enligt de grunder som anges i 13 § 1 - 4 och 8 lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning. Övertagande får avse högst ett belopp motsvarande värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Förvärvaren skall vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses ha haft expansionsmedel som uppgår till det överförda beloppet eller, om förvärvaren då hade expansionsmedel, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

11 §. En fysisk person eller ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet kan i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten *till ett handelsbolag*, i vilket personen eller dödsboet innehade eller genom överlåtelsen kommit att inneha en andel, lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för näringsverksamhet till expansionsmedel för andelen i bolaget. I sådant fall tillämpas inte 9 §.

Förklaring som avses i första stycket har den verkan att delägaren vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår skall anses ha haft expansionsmedel för andelen som uppgår till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för andelen, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

12 §. En fysisk person eller ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet kan i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten *till ett aktiebolag*, i vilket personen eller dödsboet ägde eller genom överlåtelsen kommit att äga aktier, lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han önskar att expansionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i bolaget. Har personen eller dödsboet skjutit till kapital till bolaget motsvarande 72 procent av expansionsmedlen, tillämpas inte 9 §.

I den mån expansionsmedel inte minskas på grund av första stycket, tas inte hänsyn till tillskott som avses i samma stycke vid beräkning av anskaffningsvärde för aktierna.

Överlåtelse av andel i handelsbolag, m.m.

13 § Innebär gåva eller bodelning att en andel i ett handelsbolag övergår *till en fysisk person* som är bosatt här i landet och har parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren, tillämpas inte 9 §. Detsamma gäller vid arv och testamente, om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

I fall som avses i första stycket får expansionsmedel inte övertas i den mån expansionsmedlen överstiger ett belopp som motsvarar det justerade

ingångsvärdet enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Övertagande får avse högst ett belopp som motsvarar det justerade ingångsvärdet vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Förvärvaren skall vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår anses ha haft expansionsmedel för andelen som uppgår till samma belopp som de expansionsmedel avseende andelen som överlåtaren eller dödsboet då hade.

14 § En delägare i ett handelsbolag, som tilldelats realtillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget kan, om skiftet inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för andelen i bolaget till expansionsmedel för näringsverksamhet. I sådant fall tillämpas inte 9 §.

Förklaring som avses i första stycket har den verkan att delägaren vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår skall anses ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet som uppgår till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Vid tillämpning av 7 § skall fördelningsunderlaget enligt 2 § första stycket lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning minskas med avsättningar till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och med uppskovsbelopp enligt lagen om återföring av obeskattade reserver. Som skuld räknas avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Vid beräkning av takbeloppet tas medel på uppfinnarkonto enligt lagen (1979:611) om uppfinnarkonto upp till halva beloppet.

2.3 Förslag till Lag om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som avsatts till periodiseringsfond. Schablonbeskattat bostadsföretag som anges i 2 § 7 mom. samt investmentföretag och värdepappersfond som anges i 2 § 10 mom. lagen om statlig inkomstskatt får dock inte göra sådant avdrag.

2 § Avsättning till periodiseringsfond för ett beskattningsår bildar en särskild fond.

Juridisk person som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna.

3 § För juridisk person får avdrag för avsättning till periodiseringsfond uppgå till högst 25 procent av inkomsten för beskattningsåret före avdraget. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om fysisk person och dödsbo får avdraget uppgå till högst 25 procent av ett positivt belopp som motsvarar inkomsten eller underskottet av förvärvskällan enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt före avdrag för avsättning till periodiseringsfond med följande justeringar.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), avdrag på grund av ökning av expansionsmedel enligt 2 § lagen (1993:000) om expansionsmedel samt uppskov med beskattning enligt skogskontolagen (1954:142) och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto.

Som avgående poster räknas sjukpenning och liknande ersättningar, återfört avdrag för egenavgifter enligt punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, intäkt på grund av minskning av expansionsmedel enligt 2 § lagen om expansionsmedel samt belopp som tagits upp som intäkt enligt skogskontolagen och lagen om upphovsmannakonto.

4 § Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes.

5 § Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva näringsverksamhet,
2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,

3. företag har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt 7 §,

4. beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation eller

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.

6 § Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.

7 § Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) eller 11 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Underlaget för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 3 § skall minskas med belopp som tagits upp till beskattning enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

2.4 Förslag till Lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag.

Allmänna begränsningar i avdragsrätten

2 § Har avdrag medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt 3 § 13 mom. andra stycket, 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges inte avdrag enligt denna lag för motsvarande belopp.

Bestämmelser om rätt till avdrag när en förvärvskälla upphör finns i 3 § 13 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Begränsningar efter ägarförändringar

Definitioner

3 § 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 §. Ett utländskt bolag skall inte anses utgöra ett förlustföretag.

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 övertagande företag i sådan fusion som anges i 12 § första stycket.

4 § 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. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620) eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

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.

6 § Vid tillämpning av 5 § första stycket 2 gäller följande.

Hänsyn skall inte tas till aktieförvärv genom emission med lika rätt för aktieägarna. Med förvärv av aktie eller andel jämställs avtal om rätt att förvärva aktier eller andelar i ett företag eller att besluta i företagets angelägenheter.

Som förvärv som gjorts av ett annat rättssubjekt räknas även förvärv som gjorts av

1. ett företag i vilket rättssubjektet — direkt eller genom förmedling av ett annat företag över vilket rättssubjektet har ett sådant bestämmande inflytande som anges i 5 § andra stycket — innehar aktier eller andelar med minst fem procent av röstetalet eller
2. ett företag över vilket ett sådant företag som avses vid 1 har ett sådant bestämmande inflytande som anges i 4 § tredje stycket.

7 § Har ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 § första stycket eller 5 § första stycket medges avdrag endast till den del gammalt underskott inte överstiger 200 procent av den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget.

Kostnaden minskas med kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit under en period omfattande den del av det beskattningsår då ägarförändringen skedde som föregick ägarförändringen och de två närmast föregående beskattningsåren. Vad som sagts nu gäller även kapitaltillskott som tillfallit annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

I fall som anges i 4 § första stycket gäller inte första stycket denna paragraf om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren.

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från första stycket om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs.

Första-fjärde styckena gäller i tillämpliga delar även om ett förlustföretag utgjort överlåtande företag i en sådan fusion som anges i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618) eller 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619). Med vederlag avses i detta fall fusionsvederlag. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

8 § Har ett förlustföretag, som omfattats av en sådan ägarförändring, som anges i 4 §, under beskattningsåret mottagit sådant koncernbidrag som enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget.

Begränsningen av rätten att dra av gammalt underskott gäller inte koncernbidrag som erhållits från ett företag som ingick i samma koncern som förlustföretaget redan före ägarförändringen. Vad som sagts nu gäller dock inte om ett företag som omfattats av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion. Det gäller inte heller i den mån koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen.

Begränsningen gäller det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren och avser de delar av det gamla underskottet som inte fallit bort enligt 7 §.

9 § Till den del avdrag för underskott inte medgetts visst beskattningsår på grund av 8 § skall underskottet anses ha uppkommit under detta beskattningsår men ändå anses utgöra gammalt underskott.

Har ett företag medgetts avdrag för underskott, skall avdraget i första hand anses avse annan del av underskottet än gammalt underskott. Härvid beaktas ett avdrag för underskott endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än vad den annars skulle ha varit.

Begränsningar vid konkurs och ackord

10 § Är en skattskyldig försatt i konkurs, medges inte avdrag för underskott.

Har avdrag vägrats enligt första stycket och läggs konkursen ned på grund av att borgenärerna har erhållit full betalning, får den skattskyldige avdrag för underskott för vilket avdrag inte medgetts.

11 § Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs, medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet.

Övriga bestämmelser

12 § I fråga om sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) eller enligt 11 kap. föreningsbankslagen (1987:620) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag.

Det övertagande företaget har dock rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen skedde.

I fråga om fusion mellan ekonomiska föreningar gäller första stycket endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

13 § Avdrag medges inte för underskott som uppkommer vid överlåtelse till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag i fall som avses i 2 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om annat inte följer av andra eller tredje stycket.

Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om ägarförändringar, fusioner, ombildningar och övertaganden som skett före lagens ikraftträdande och för skattskyldiga som försatts i konkurs före ikraftträdandet.

Bestämmelserna om ackord i 11 § tillämpas första gången vid 1994 års taxering om den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta erhållit ackord efter den 8 november 1993.

2.5 Förslag till Lag om återföring av skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Har avdrag gjorts för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering och överstiger avdraget inte motsvarande avdrag vid närmast föregående taxering återförs hälften av avdraget till beskattning

vid 1995 års taxering med minst en femtedel,
vid 1995-1996 års taxeringar med minst två femtedelar,
vid 1995-1997 års taxeringar med minst tre femtedelar,
vid 1995-1998 års taxeringar med minst fyra femtedelar, och
vid 1995-1999 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1999,
vid 1995-2000 års taxeringar med hela beloppet.

2 § Om avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering överstiger avdraget vid närmast föregående taxering återförs den överskjutande delen till beskattning vid 1995 års taxering eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1996 års taxering. Hälften av återstående del av avdraget återförs till beskattning i den ordning som anges i 1 §.

3 § Om taxering inte sker år 1994 återförs hälften av avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering till beskattning i den ordning som anges i 1 §.

4 § Överstiger det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning i den ordning som anges i 1 § inte 4 000 kronor återförs i stället hela beloppet vid 1995 års taxering eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1996 års taxering.

5 § Om taxering inte sker ett visst år läggs vid taxeringen det följande året till det belopp som då tas upp till beskattning ett belopp motsvarande statslåneräntan vid utgången av november året före taxeringsåret multiplicerad med det belopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning det förstnämnda året.

6 § Har avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen närmast före 1994 års taxering medgetts på grundval av ett yrkande om avdrag som framställts efter den 30 september 1993, skall vid tillämpning av 1-3 §§ avdraget anses uppgå till ett belopp som motsvarar vad avdraget skulle ha varit om yrkandet inte framställts, såvida avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv därigenom blir mindre.

Vid tillämpning av 1 - 3 §§ skall bortses från ett yrkande om att värdeminskningsavdrag skall göras med ett lägre belopp, att lager eller pågående arbeten skall värderas till ett högre belopp eller att uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall tas upp till ett högre belopp om yrkandet framställts efter nämnda tidpunkt.

7 § Föreligger ett underskott i verksamheten vid taxeringen närmast före 1994 års taxering, skall avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen anses uppgå till ett belopp som motsvarar avdraget minskat med underskottet.

8 § Vid tillämpning av 1 § skall, för företag som avses i 1 och 2 §§ lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m., 50 % av de avsättningar som avses i 2 § första stycket den lagen, anses utgöra avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering.

9 § Vid tillämpning av föreskrifterna i 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om justerat ingångsvärde på andel i handelsbolag skall ett belopp motsvarande den del av avdraget som inte skall återföras till beskattning enligt denna lag ändå anses utgöra skattepliktig intäkt i bolaget.

10 § Uppgår avsättningen till skatteutjämningsreserv enligt räkenskaperna för det beskattningsår som taxeringen avser till ett lägre belopp än det avdrag som ännu ej återförts till beskattning enligt 1 § multiplicerat med två, tas ett belopp som svarar mot hälften av skillnaden mellan de jämförda beloppen upp som skattepliktig intäkt.

11 § Återstående del av belopp som avses i 1-6 §§ återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva näringsverksamhet,
2. företaget har upplösts genom fusion och 13 § inte är tillämplig,
3. beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation eller
4. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.

Vid tillämpning av första stycket gäller även bestämmelserna i 10 §. I sådana fall anses avsättningen till skatteutjämningsreserv uppgå till noll kronor.

12 § Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder överföringen inte uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.

13 § Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) eller 11 kap. föreningsbankslagen (1987:620) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 varvid lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen skall dock alltjämt tillämpas vid 1992-1994 års taxeringar utom såvitt gäller punkt 6 av övergångsbestämmelserna till den upphävda lagen.

2.6 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 26 §, 33 § 3 mom., 44 §, punkt 16 av anvisningarna till 22 §, anvisningarna till 26 och 44 §§, punkt 4 av anvisningarna till 53 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall upphöra att gälla,

dels att 3, 18 och 25 §§, 48 § 2 mom., 53 § 3 mom., punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 §, punkterna 9, 19 och 33 av anvisningarna till 23 §, punkt 2 av anvisningarna till 24 §, punkt 9 av anvisningarna till 32 § samt punkt 10 av anvisningarna till 53 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 6 §, 46 § 1 mom., samt 1 a och 2 a av anvisningarna till 22 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse — *Föreslagen lydelse*

3 §[2]

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått ut närmast före taxeringsåret.

För *andra* skattskyldiga *än sådana som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för *viss förvärvskälla* under förutsättning *att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 24 §. Som ytterligare förutsättning gäller*

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § *nämnda lag* iakttagits; *och*

b) i fråga om skattskyldig, som inte avses i a), att räkenskapsåret omfattar tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i andra stycket b), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det

För skattskyldiga *som är bokföringsskyldiga enligt 1 § bokföringslagen (1976:125)* räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för *näringsverksamhet* under förutsättning att föreskrifterna i 12 § *nämnda lag* iakttagits.

Inkomst hos ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt.

omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

6 §[3]

Vid beskattning skall med statslåneräntan vid en viss tidpunkt förstås den statslåneränta som Riksgäldskontoret fastställt för den period under vilken tidpunkten infaller.

18 §[4]

För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. *Vid bedömningen av om verksamheter som den skattskyldige bedriver utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.*

Verksamheter som utgör aktiv näringsverksamhet bildar tillsammans en förvärvskälla. Har en verksamhet tidigare utgjort passiv näringsverksamhet och uppkom underskott det sista beskattningsår då verksamheten utgjorde sådan näringsverksamhet utgör dock verksamheten en särskild förvärvskälla så länge den alltjämt visar underskott. Aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet bildar en särskild förvärvskälla om den skattskyldige begär det.

Varje verksamhet som utgör passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla.

Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas

För inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig.

All inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla om inte annat följer av fjärde stycket.

I fråga om handelsbolag som innehar andel i ett annat handelsbolag hänförs inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av bolagen till en och samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges därvid avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för

som en enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till *passiv näringsverksamhet.*

För delägare i ett handelsbolag hänförs inkomst från bolaget och annan inkomst till skilda förvärvskällor. Inkomsten från bolaget hänförs — även om det är fråga om aktiv näringsverksamhet — till flera förvärvskällor om verksamheterna i bolaget saknar naturlig anknytning till varandra.

bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp som svarar mot det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkningen av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till *en särskild förvärvskälla.*

25 §[5]

Vad som återstår av intäkterna av en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet sedan avdrag gjorts enligt 23 §, hänsyn tagits till in- och utgående balans enligt 24 § och avdrag gjorts enligt *26* § utgör inkomsten av förvärvskällan. Beträffande makar finns särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §.

Vad som återstår av intäkterna av en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet sedan avdrag gjorts enligt 23 §, hänsyn tagits till in- och utgående balans enligt 24 § och avdrag gjorts enligt *lagen (1993:000) om avdrag för underskott av näringsverksamhet* utgör inkomsten av förvärvskällan. Beträffande makar finns särskilda bestämmelser i anvisningarna till 52 §.

46 §

1 mom. Underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring får — efter yrkande av den skattskyldige och med de begränsningar som anges i andra-fjärde styckena — dras av från den skattskyldiges inkomst.

Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Om förvärvskällan övergått till den skattskyldige från någon sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § får avdrag

göras endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten.

Avdrag medges inte

1. skattskyldig som någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet,

2. för underskott som belöper på kommanditdelägare eller sådan delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i vidare mån än som anges i 18 § tredje stycket,

3. i den mån avdrag för underskottet medgetts enligt 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

(33 § 3 mom.)

Avdrag får göras *för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende* litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet — *sedan därifrån avräknats vad som i förekommande fall dragits av vid tillämpning av 25 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 26 § 9 mom. nämnda lag* — överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydenhet. Härvid beaktas även intäkter som hänförts till inkomstslaget tjänst.

I fråga om förvärvskälla som *uteslutande eller så gott som uteslutande avser* litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet *får avdrag göras även efter den i andra stycket angivna tiden. Härvid gäller följande.* Avdrag får *med iakttagande av föreskrifterna i tredje stycket 2 och 3* göras i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydenhet. Härvid beaktas även intäkter som hänförts till inkomstslaget tjänst.

48 §

2 mom.[6] Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag enligt följande.

Grundavdraget uppgår till 0,25 basbelopp för taxerad inkomst som inte överstiger 1,86 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 1,86 men inte 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till 0,25 basbelopp ökat med 25 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 1,86 men inte 2,89 basbelopp. För taxerad inkomst som överstiger 3,04 basbelopp uppgår grundavdraget till det belopp som enligt föregående mening utgår vid en taxerad inkomst på 3,04 basbelopp minskat med 10 procent av det belopp varmed den taxerade inkomsten överstiger 3,04 basbelopp, dock lägst till 0,25 basbelopp.

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolftedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning.

Med basbelopp avses basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring för året före taxeringsåret.

Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges inkomst av *aktiv* näringsverksamhet och tjänst minskad med avdrag som avses i 46 §. I inkomst av tjänst inräknas därvid inte intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i. Som avdrag enligt 46 § räknas därvid inte avdrag som på grund av dispens enligt punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 46 § grundas på inkomst av passiv näringsverksamhet eller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h.

Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges inkomst av näringsverksamhet *som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen om allmän försäkring* och tjänst minskad med avdrag som avses i 46 §. I inkomst av tjänst inräknas därvid inte intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i. Som avdrag enligt 46 § räknas därvid inte avdrag som på grund av dispens enligt punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 46 § grundas på inkomst av passiv näringsverksamhet eller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h.

Grundavdraget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

53 §

3 mom.[7] Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfälle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Bestämmelserna om handelsbolag i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § tillämpas dock inte. Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad, som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas *intill utgången av nyss angiven tid* om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. *Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.*

Om särskilda skäl föreligger får dödsbo, som enligt föregående stycke skall behandlas såsom handelsbolag i beskattningshänseende, taxeras enligt bestämmelserna i andra stycket.

Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas *till och med det taxeringsår som följer närmast efter det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade* om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad.

Anvisningar

till 22 §

1.[8] 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 värdeminskningsavdrag. 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 betingats av sådan verksamhet. 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 skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

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.

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 §.

1 a. Vid tillämpning av punkt 1 fjärde stycket skall uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § inte beskattas om det är fråga om sådan utdelning från svenskt aktiebolag som avses i andra stycket eller utskiftning i samband med

upplösning av svensk ekonomisk förening som avses i tredje stycket.

[3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt]

Annan utdelning *från svenskt aktiebolag än som avses i 1 mom. tredje stycket är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår* i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. *Som förutsättningar gäller följande.* Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget — direkt eller indirekt — ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de utdelade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Utdelning *skall lämnas* i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Det utdelande *aktie*bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. *Bolaget får inte vara sådant företag som avses i 2 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.* När utdelning lämnas skall bolaget — direkt eller indirekt — ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget.

(3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt)

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. *Som förutsättningar gäller följande.* Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än

Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket lagen om statlig inkomstskatt. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier i ett svenskt aktiebolag får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut.

Utgör aktier som utdelas eller

aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

utskiftas enligt andra eller tredje stycket lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 §.

2.[9] Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). *Ränta och utdelning på sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.*

2. Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg).

Som intäkt av näringsverksamhet räknas i fråga om handelsbolag all ränta och utdelning samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §.

Med utdelning avses även sådana utbetalningar som anges i 3 § 1 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

2 a. Från skatteplikt undantas dels — i fall som avses i 1—3 nedan — utdelning och — i fall som avses i 4 nedan — ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

5. terminer och optioner som

uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning på lagertillgång.

b) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

c) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i första stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

d) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

e) Vinst för fysisk person och dödsbo vid avyttring av andel i ekonomisk förening,

f) Utdelning, ränta och vinst på tillgångar som innehas av handelsbolag.

Bestämmelsen i första stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappesfond

skall undantas från skatteplikt gäller endast om fondförmögenheten inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av summan av

a. tillgångar för vilka skattepliktен är begränsad enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt och

b. andelar i utländsk juridisk person eller andra utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i första stycket 1, 2 och 5.

Om innehavet av tillgångar som avses i tredje stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i första stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

— den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

— hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt samt

— 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt.

Vid bedömningen av skattepliktен enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.

2. Intäkt enligt 2 § 10 mom.

åttonde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i tredje stycket a och b.

4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt denna anvisningspunkt.

5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

till 23 §

9.[10] Avdrag på grund av avyttring av skog på fastighet som är taxerad som lantbruksenhet (skogsavdrag) medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med *anskaffningsvärde* avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av fastighet som är taxerad som lantbruksenhet. Med *gällande ingångsvärde* avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 10 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med *avdragsgrundande skogsintäkt* avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i annan förvärvskälla. Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från länsstyrelse eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om handelsbolag *och dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas,* beräknas avdraget för bolaget *respektive boet.*

I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 15 000 kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst 15 000 kronor, avdraget för varje delägare uppgå till lägst 3 000 kronor.

19.[11] Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *näringsverksamheten.*

19. Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till *näringsverksamhet.*

Fysisk person får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring,

och

3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 23 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket. I fråga om sådana inkomster som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster får dock avdraget uppgå till högst 15 procent.

Vad som har sagts i första — fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av näringsverksamhet här i riket. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. *Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.*

Vad som har sagts i första — fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av näringsverksamhet här i riket. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

33.[12] Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. *Om viss del av vinst skulle ha tagits upp som skattepliktig intäkt enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § får endast motsvarande del av förlusten räknas som omkostnad.* Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

till 24 §

2.[13] Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i

beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i *3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som *avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt* skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som *avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i *punkt 1 a av anvisningarna till 22* § skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som *inte äger aktier i det utdelande bolaget* skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som i *punkt 1 a av anvisningarna till 22* § skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

till 32 §

9.[14] Har delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi *åtnjutit* inkomst från bolaget eller rederiet i form av avlöning, hänföres sådan inkomst till intäkt icke av tjänst utan av *den förvärvskälla, varur* bolagets eller rederiets inkomst *härflutit*.

9. Har delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi *haft* inkomst från bolaget eller rederiet i form av avlöning, hänföres sådan inkomst till intäkt icke av tjänst utan av *det inkomstslag* bolagets eller rederiets inkomst *avser*.

till 53 §

10.[15] Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt *2 § 12 mom. eller* 16 § 2 mom. andra *stycket* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som *svensk ekonomisk förening eller* utländskt bolag

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 16 § 2 mom. andra *eller tredje styckena* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *dels* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av — om moderföretaget är en fysisk person — sådana närstående som avses i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *dels* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Inkomst hos ett handelsbolag som med tillämpning av äldre rätt skulle ha tagits upp vid 1995 års eller, om den skattskyldige då inte taxeras, vid 1996 års taxering skall tas upp i enlighet med äldre rätt om de nya bestämmelserna föranleder att inkomsten annars inte tas upp vid ifrågavarande taxeringar.

Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § skall hänsyn inte tas till sammansättningen av värdepappersfonds förmögenhet före den 1 januari 1994. Under tiden från och med den 1 januari till och med den 30 juni 1994 skall i stället för förmögenhetsnivån 90 procent i anvisningspunktens tredje stycke en gräns på 75 procent tillämpas.

Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i punkt 2 a femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § skall, i fråga om utdelning som lämnas under år 1994, anses att fonden mottagit de vidareutdelade inkomsterna efter ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse av
26 § 1991:2006
33 § 3 mom. 1993/94:45.
punkt 16 av anvisningarna till 22 § 1990:1421
anvisningarna till 26 § 1990:650
punkt 4 av anvisningarna till 53 § 1991:180
punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till 1990:650, 1992:1343.
[2] Senaste lydelse 1990:650.
[3] Senaste lydelse av förutvarande 6 § 1972:169.
[4] Senaste lydelse 1990:650.
[5] Senaste lydelse 1990:650.
[6] Senaste lydelse 1992:1484.
[7] Senaste lydelse 1991:180.
[8] Senaste lydelse 1992:1343.
[9] Senaste lydelse 1990:1421.
[10]Senaste lydelse 1990:1487.
[11]Senaste lydelse 1992:1343.
[12]Senaste lydelse 1991:1832.
[13]Senaste lydelse 1992:1343.
[14]Senaste lydelse 1940:876.
[15]Senaste lydelse 1990.1421.

2.7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 6 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen (1928:370) i sin lydelse enligt lagen (1993:938) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till 46 §	

6. Avdrag för avgift för pensionsförsäkring medges endast om försäkringen ägs av den skattskyldige.

Avdraget får, tillsammans med avdrag för sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7, inte överstiga summan av

1. den skattskyldiges inkomst av *aktiv* näringsverksamhet före avdrag enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 §, före avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 23 av anvisningarna till 23 § på sådan pensionsförsäkring som avses i denna anvisningspunkt och på sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7 och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,	1. den skattskyldiges inkomst av näringsverksamhet *som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring* före avdrag enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 §, före avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 23 av anvisningarna till 23 § på sådan pensionsförsäkring som avses i denna anvisningspunkt och på sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7 och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,

2. inkomst av tjänst, med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i och

3. inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan

och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. Avdraget får uppgå till högst ett belopp motsvarande det basbelopp som enligt lagen *(1962:381)* om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret och dessutom i fråga om	och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. Avdraget får uppgå till högst ett belopp motsvarande det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret och dessutom i fråga om

a. inkomst av aktiv näringsverksamhet till sammanlagt högst 25 procent av inkomsten före avdrag enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 §, före avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 23 av anvisningarna till 23 § på sådan pensionsförsäkring som avses i denna anvisningspunkt och på sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7 och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen om socialavgifter till den del den inte överstiger tjugo gånger nämnda

basbelopp samt högst 20 procent av den del av nyss nämnda inkomst som överstiger tjugo men inte fyrtio gånger nämnda basbelopp,

b. inkomst av anställning om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 20 c femte stycket av anvisningarna till 23 § till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp eller

c. annan inkomst av tjänst, med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i, och inkomst ombord enligt lagen om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning till högst 10 procent av den del av inkomsten som överstiger tio men inte tjugo gånger samma basbelopp. — Avdrag enligt detta stycke beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomst året närmast dessförinnan. Om den skattskyldige har inkomst av aktiv näringsverksamhet från mer än en förvärvskälla får avdrag beräknat enligt detta stycke inte överstiga det avdrag som kunnat göras om inkomsten varit hänförlig till en och samma förvärvskälla. Har den skattskyldige inkomster som kan grunda rätt till avdrag enligt detta stycke både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag skall den del av avdraget som beräknas på ett basbelopp fördelas efter respektive avdragsgrundande inkomsts andel av de sammanlagda avdragsgrundande inkomsterna.

Om särskilda skäl föreligger får skattemyndigheten efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring respektive inbetalning på pensionssparkonto får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar inkomst som är att anse som inkomst endast av tjänst med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för skattskyldig som avses i andra stycket b. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregå-

Om särskilda skäl föreligger får skattemyndigheten efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring respektive inbetalning på pensionssparkonto får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar inkomst som är att anse som inkomst endast av tjänst med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för skattskyldig som avses i andra stycket b. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregå-

ende meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 20 e femte stycket av anvisningarna till 23 §. Har skattskyldig, som — själv eller genom förmedling av juridisk person — bedrivit näringsverksamhet, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på inkomst av kapital som är hänförlig till försäljning av förvärvskällan före avdraget, på inkomst av passiv näringsverksamhet före avdraget samt på sådan intäkt av tjänst som avses i 32 § 1 mom. första stycket h. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit näringsverksamheten, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift och inbetalning som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som *nettointäkt* av förvärvskällan i förekommande fall före avdraget, före avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 23 av anvisningarna till 23 § på sådan pensionsförsäkring som avses i denna anvisningspunkt och på sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7 och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen om socialavgifter och sådan inkomst av kapital som är att hän-

ende meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 20 e femte stycket av anvisningarna till 23 §. Har skattskyldig, som — själv eller genom förmedling av juridisk person — bedrivit näringsverksamhet, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på inkomst av kapital som är hänförlig till försäljning av förvärvskällan före avdraget, på inkomst av passiv näringsverksamhet *enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster* före avdraget samt på sådan intäkt av tjänst som avses i 32 § 1 mom. första stycket h. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit näringsverksamheten, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift och inbetalning som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som *inkomst* av förvärvskällan i förekommande fall före avdraget, före avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 23 av anvisningarna till 23 § på sådan pensionsförsäkring som avses i denna anvisningspunkt och på sådan inbetalning på pensionssparkonto som avses i punkt 7 och före avdrag för avsättning för egenav-

föra till vinst med anledning av överlåtelse av förvärvskällan. Har skattemyndigheten enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger skattemyndigheten det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Skattemyndighetens beslut i fråga som avses i detta stycke får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

gifter enligt lagen om socialavgifter och sådan inkomst av kapital som är att hänföra till vinst med anledning av överlåtelse av förvärvskällan. Har skattemyndigheten enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger skattemyndigheten det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Skattemyndighetens beslut i fråga som avses i detta stycke får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Har skattskyldig erlagt avgift eller gjort inbetalning som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7 men har avdrag för avgiften eller inbetalningen helt eller delvis inte kunnat utnyttjas enligt bestämmelserna i andra stycket, medges avdrag för ej utnyttjat belopp vid taxering för det påföljande beskattningsåret. Sådant avdrag medges dock inte med belopp som tillsammans med erlagd avgift och gjord inbetalning sistnämnda år överstiger vad som anges i andra stycket.

Oavsett föreskrifterna i de föregående styckena medges avdrag för avgift eller inbetalning som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7 inte med högre belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från olika förvärvskällor och övriga avdrag enligt 46 §. Avdrag, som på grund av vad nu sagts inte kunnat utnyttjas vid taxeringen för det beskattningsår då avgiften betalades eller inbetalningen skedde, får utnyttjas senast vid taxeringen för sjätte beskattningsåret efter betalningsåret. Inte heller i sistnämnda fall får avdraget överstiga vad som återstår sedan övriga avdrag enligt 46 § gjorts.

Om avdrag medges enligt tredje stycket sjätte meningen på grund av att aktier eller andelar i fåmansföretag avyttrats skall avdraget i första hand göras som allmänt avdrag. Avdraget begränsas till ett belopp motsvarande det lägsta av den del av vinsten vid avyttringen som tas upp som intäkt av tjänst och inkomsten av tjänst före avdraget. Till den del avdraget inte kan utnyttjas som allmänt avdrag får avdrag göras i inkomstslaget kapital enligt 3 § 2 mom. sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I det fall avdrag medges på grund av att andelar i fåmansägt handelsbolag avyttrats skall avdrag göras i inkomstslaget kapital enligt 3 § 2 mom. sjätte stycket lagen om statlig inkomstskatt.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att 2 § 12, 15 och 16 mom. skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1, 4, 8, 10 och 14 mom., 3 § 4, 6 - 10, 12 och 13 mom., 10 §, 16 § 2 mom., 22 §, 24 § 2 och 4 mom., 27 § 2, 4 och 5 mom., 28 § samt 29 § 2 mom. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
1 mom.[2] Bestämmelserna i 3-*5*, 18-*27*, 31-34, 41-*44*, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.	1 mom. Bestämmelserna i 3-*6*, 18-*25*, 27, 31-34, 41-*43*, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.
I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.	
För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde - åttonde styckena.	
Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig *gäller dock följande. Beskattningsåret får avse — utom* kalenderår *— räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj-den 30 april, den 1 juli-den 30 juni, den 1 september-den 31 augusti eller tid som enligt 12 § andra stycket* bokföringslagen *medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. Har skattskyldig påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår*	Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig *skall beskattningsåret avse* kalenderår.

räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. *För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.*

Till intäkt av näringsverksamhet räknas — utöver vad som följer av första och andra styckena — löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och — med den begränsning som anges i 14 mom. — förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Ränteutgift och — med den begränsning som anges i *punkt 33 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen* och i 14 mom. — förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas — utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1-9 mom. och 11 mom.

samt 26 § 1-8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

4 mom.[3] Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 11 kap. 1, 2 och 9 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1, 2 och 9 §§ föreningsbankslagen (1987:620).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses *i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) och* i 14 mom. som det överlåtande	Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om

företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § *nämnda lag* vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § *kommunalskattelagen (1928:370)* nämnda lag vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare — utöver vad som anges i nionde stycket — om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.

I samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.

Har *en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom.* tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna *om* det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

Har *annan utdelning än som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen lämnats utan att* det utdelande företaget *uttagsbeskattats* enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna *om det mottagande företaget inte beskattas för utdelningen.*

8 mom.[4] Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning.

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utdelade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. inte är skattskyldig för utdelningen. Avser denna del av utdelningen högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.

Är en ekonomisk förening direkt eller indirekt centralorganisation för kooperativa föreningar, har centralorganisationen — även om den inte är kooperativ enligt tionde-tolfte styckena nedan — rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser. Är föreningen ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Avdrag för utdelning skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till.

Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer.

Sparbank får göra avdrag för bidrag till Sparbankernas säkerhetskassa.

Sparbankernas säkerhetskassa får göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

Sveriges allmänna hypoteksbank får göra avdrag för belopp, som avsatts till reservfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två procent av skulderna. Landshypoteksförening får göra avdrag för belopp, som avsatts till reservfond, i den mån avsättningen är nödvändig för att uppbringa fonden till ett belopp motsvarande två och en halv procent av föreningens skulder.

Har reservfond som avses i *åttonde stycket* satts ned skall — om avdrag för fondavsättningen

Har reservfond som avses i *sjätte stycket* satts ned skall — om avdrag för fondavsättningen har medgetts

har medgetts — ett belopp motsvarande det nedsatta beloppet tas upp som intäkt.

— ett belopp motsvarande det nedsatta beloppet tas upp som intäkt.

En ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, om den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika rösträtt*.

För att en förening skall anses vara *öppen* fordras inte bara att den enligt sina stadgar är berättigad att när som helst anta nya medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att anta till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut och som därjämte skäligen kan antas komma att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som inte besitter nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betar inte föreningen dess egenskap av öppen. I det fall att en förening säljer till utomstående kan den som regel inte utan att förlora sin öppna karaktär vägra att motta som medlem någon som kan visa, att han brukar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden inte kan beviljas medlemskap — i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar — så bör föreningen för att anses såsom öppen ha skyldighet att i *ekonomiskt hänseende* jämställa honom med medlem, det vill säga ge honom samma återbäring på köpta varor som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer är att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fyller av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet, och även om endast ett enda företag inom varje område antas såsom medlem. Vad angår kravet på *lika rösträtt* så berövas en centralorganisation inte dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

10 mom.[5] Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper *som avses i 27 § 1 mom.*,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper *för vilka hälften av realisationsvinsten enligt 3 § 1 mom. tredje stycket är undantagen från skatteplikt*,

2. att som intäkt tas upp *2* procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i *27 § 1 mom.*,

2. att som intäkt tas upp *1* procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i *1*,

3. att *avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.*

Förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är, utan hinder av vad som sägs i första stycket 1, avdragsgill till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välför-

3. att *hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av andelar i utländsk juridisk person eller andra utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1, 2 och 5.*

Har företaget för beskattningsåret beslutat utdelning som överstiger ett gränsbelopp tas 40 procent av det överskjutande beloppet upp som intäkt. Understiger beslutad utdelning för beskattningsåret gränsbeloppet får skillnaden läggas till det för påföljande beskattningsår beräknade gränsbeloppet. Gränsbeloppet utgörs av summan av mottagen utdelning som är undantagen från skatteplikt samt 72 procent av det belopp som har beräknats enligt första stycket, om detta belopp är positivt.

Med beslutad utdelning jämställs utbetalning i samband med upplösning av företaget eller utbetalning av fusionsvederlag till den del utbetalningen överstiger tillskjutet kapital. I fråga om aktiebolag jämställs med beslutad utdelning också utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

Som intäkt tas i ett investmentföretag upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i första stycket 3. Avdrag medges inte mot denna intäkt. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första och andra styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen (1993:000) om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett

delat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.

välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar. *Ett företag som inte längre uppfyller dessa krav skall som intäkt ta upp ett belopp som svarar mot 30 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 och 3 vid ingången av beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, dock tidigast vid ingången av år 1991. Som intäkt får i stället tas upp 40 procent av summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1 och 3, sedan avdrag gjorts för sådan intäkt som tagits upp enligt andra stycket första meningen.*

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder. För värdepappersfonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock *1,5* procent.

Vad som föreskrivits *i första stycket* för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder. För värdepappersfonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock *0,75* procent.

En värdepappersfond får göra avdrag för utdelning som fonden har beslutat för beskattningsåret till den del denna utdelning överstiger mottagen skattefri utdelning, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Som intäkt tas i en värdepappersfond upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses första stycket 3. Mot denna intäkt medges endast avdrag enligt föregående stycke. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första, sjätte och sjunde styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

14 mom.[6] I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges

14 mom. I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges

avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av tillgång som avses i första meningen. *Förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är, utan hinder av vad nu sagts, avdragsgill till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.*

avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av tillgång som avses i första meningen.

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av den avyttrade tillgången betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Den gäller inte heller om ett *sådant* företag *som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket* avyttrat aktie eller andel *med röstetal som anges i det nämnda stycket vid a.*

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av den avyttrade tillgången betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Den gäller inte heller om ett företag avyttrat aktie eller andel *och det sammanlagda röstetalet vid avyttringstillfället för företagets innehav motsvarat en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det andra företaget.*

3 §

4 *mom.*[7] Avdrag som för ränta får göras vid återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Vid räntefördelning enligt punkt 16 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) får avdrag göras som för ränta med samma belopp som skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet enligt anvisningspunkten.

Med ränteutgift jämställs även tomträttsavgäld och vederlag vid

Med räntcutgift jämställs även tomträttsavgäld och vederlag vid

återbetalning av lån i förtid. Motsvarande gäller för sådan ränteförmån som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § *nyss nämnda lag* skall anses som betald ränta.

6 mom.[8] Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter *beskattningsårets utgång*. För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Räntekompensation för upplupen men inte förfallen ränta som utgår vid överlåtelse av fordran, behandlas *inte* som ränteintäkt eller ränteutgift *utan medräknas i vederlaget respektive anskaffningsvärdet för fordringen vid beräkning av realisationsvinst.*

återbetalning av lån i förtid. Motsvarande gäller för sådan ränteförmån som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § *kommunalskattelagen (1928:370)* skall anses som betald ränta.

6 mom. Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter *den 31 januari året efter beskattningsåret.* För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Räntekompensation *som en förvärvare av ett skuldebrev lämnar överlåtaren* för upplupen men inte förfallen ränta behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. *Avdrag för lämnad räntekompensation får göras det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Likaså är vid förvärv av enbart rätten till avkastning på skuldebrevet sådan räntekompensation avdragsgill det beskattningsår då räntan förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur, innan räntan förfallit till betalning, avyttrat skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta eller avyttrat rätten till räntan är dock utgiven räntekompensation avdragsgill redan det beskattningsår under vilket det avtalade vederlaget skall tas upp till beskattning. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas på motsvarande sätt på räntekompensation vid förvärv av andel i sådan värdepappersfond som avses i 27 § 6 mom.*

7 mom.[9] Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 §

9 mom. skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.

Annan utdelning från sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. än i form av bostad eller annan förmån av fastighet räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, *även* om den inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. femte stycket är att anse som kapitaltillskott.

Annan utdelning från svenskt aktiebolag än som avses i 1 mom. tredje stycket är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget — direkt eller indirekt — ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de utdelade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Utdelning enligt fjärde stycket är skattefri även för mottagare som

Annan utdelning från sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. än i form av bostad eller annan förmån av fastighet räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om den inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. femte stycket är att anse som kapitaltillskott.

Har ett aktiebolag satt ned aktiekapitalet eller reservfonden genom minskning av aktiernas nominella belopp anses återbetalning till aktieägare i samband därmed som utdelning.

inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

8 mom.[10] Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses — med de begränsningar som anges i tredje-femte styckena — jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket, skall som utdelning *inte* anses *större* belopp *än* som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

9 mom.[11] Beträffande *avkastning av svenska* aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket 2, skall som utdelning anses *ett* belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

9 mom. Beträffande *skattepliktig utdelning på* aktier *och andelar* är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyft-

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning *på svensk aktie eller på andel i svensk värdepappersfond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk värdepappersfond*, skall *såsom* intäkt *upptagas* endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

ning.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till *skattepliktig* utdelning skall *som* intäkt *tas upp* endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Uppkommer i sådant fall fråga om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning på dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet får avräknas på närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör om ej särskilda skäl föranleder till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.

Vad som gäller utdelning på svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning på andel i svensk värdepappersfond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk värdepappersfond.

10 mom.[12] Vad som gäller om *annan* utdelning från utländskt bolag *än som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket* skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efter-

10 mom. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats för den del av den utländska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall här i

lämnade tillgångar — skall här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 7 § 9 mom.

riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 7 § 9 mom.

I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande.

Sådant skattetillgodohavande hänförs till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.

12 mom.[13] Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

12 mom. Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket. *Som utdelning behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i bolaget.*

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall *hälften* av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. *Uppkommer realisationsförlust genom att aktierna förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller*

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall *70 procent* av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall vid tillämpning av första stycket det överskjutande beloppet minskas med förlusten.

Bestämmelserna i första-tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första-tredje styckena följande.

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

2. Anskaffningskostnaden får — om den inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 — räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den

skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Om den skattskyldiges make eller — såvitt gäller skattskyldig under 18 år — förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första-tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräkning enligt fjärde stycket 2 inte medges.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräkning enligt fjärde stycket 2 inte medges. *Vid tillämpningen av bestämmelserna i första och andra styckena på aktier eller andelar skall vid 1995 års taxering värdering enligt fjärde stycket 1 inte medges. Detsamma gäller vid tillämpningen av bestämmelserna i tredje stycket, om avyttring skett till närstående.*

13 mom.[14] *Avslutas verksamheten i en förvärvskälla inom inkomstslaget* näringsverksamhet och *uppkommer* underskott *i förvärvskällan vid taxeringen för det år då*

13 mom. *Upphör en enskild näringsidkare eller ett dödsbo att bedriva annan* näringsverksamhet *än självständig näringsverksamhet i utlandet* och *finns det då* under-

verksamheten upphör, får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för realisationsförlust vid närmast följande taxering eller, om den skattskyldige yrkar det, denna och de två närmast därefter följande taxeringarna. Rätt till avdrag föreligger inte i den mån underskottet beror på att tillgångar eller tjänster tagits ut ur förvärvskällan utan att uttagsbeskattning skett.

skott *för vilket avdrag inte medges enligt andra stycket eller 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)* får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för realisationsförlust vid närmast följande taxering eller, om den skattskyldige yrkar det, denna och de två närmast därefter följande taxeringarna. Rätt till avdrag föreligger inte i den mån underskottet beror på att tillgångar eller tjänster tagits ut ur förvärvskällan utan att uttagsbeskattning skett.

Rätt till avdrag för underskott föreligger inte i fråga om självständig näringsverksamhet i utlandet eller när den skattskyldiges verksamhet i ett handelsbolag upphör genom att andelen överlåts.

Delägare i sådant andelshus som avses i punkt 5 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen *(1928:370)* har efter yrkande rätt till avdrag såsom för realisationsförlust för underskott av förvärvskälla i vilken fastigheten ingår i den mån underskottet belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad för honom om han innehaft den med bostadsrätt.

Delägare i sådant andelshus som avses i punkt 5 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen har efter yrkande rätt till avdrag såsom för realisationsförlust för underskott av *näringsverksamhet* i vilken fastigheten ingår i den mån underskottet belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad för honom om han innehaft den med bostadsrätt *och i den mån avdrag för underskottet inte medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen.*

Avdrag enligt tredje stycket medges inte i den mån avdrag har medgetts enligt 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. eller enligt 33 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Bestämmelserna i *anvisningarna till 26 § kommunalskattelagen* tillämpas också i fall som avses i första och *tredje* styckena.

Bestämmelserna i *10 och 11 §§ lagen (1993:000) om avdrag för underskott av näringsverksamhet* tillämpas också i fall som avses i första och *andra* styckena.

10 § [15]

För fysiska personer *och dödsbon* beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

För fysiska personer beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 170 000 kronor vid 1992 års taxering. Vid följande taxeringar uppgår

skiktgränsen till skiktgränsen för föregående taxeringsår multiplicerad med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober andra året före taxeringsåret och prisläget i oktober tredje året före taxeringsåret med tillägg av två procentenheter. Skiktgränsen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skatt på kapitalinkomst utgör 25 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom.

För dödsbon beräknas skatten enligt andra och tredje styckena med följande undantag. Från och med beskattningsåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade tas det i andra stycket angivna beloppet 100 kronor ut bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370). Från och med det fjärde beskattningsåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade utgör skatten på förvärvsinkomst 20 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen tas dessutom 100 kronor ut.

16 §

2 mom.[16] Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som

a) enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och som enligt avtalet har hemvist i annan avtalsslutande stat, eller

b) i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Cypern, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Marocko, Mauritius, Mexico, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Spanien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike samt övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

22 §[17]

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt *företag* till svenskt före

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt *bolag* till svenskt företag

tag i fall *då utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning om båda företagen varit svenska.*

i fall *som avses i 7 § 8 mom. a.*

24 §

2 mom.[18] Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs *eller* likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i *3 § 8 mom. tredje stycket.*

2 mom. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). *Avyttring anses också föreligga om ett finansiellt instrument som givits ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening förlorar sitt värde genom att det företag som givit ut instrumentet försätts i* konkurs. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i *punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).*

En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning. *Detsamma gäller om medlem avgår ur en ekonomisk förening.*

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. Anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

4 mom.[19] Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.

Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från anskaffningsvärdet för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas. Det som nyss sagts om behandlingen av premien gäller även beträffande optioner med den längre löptiden, om försäljning på grund av optionen respektive avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som optionen utfärdats. Med option avses ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

I fråga om avyttring som avsett lånad aktie (blankningsaffär) inträder, om inte den skattskyldige vid tidpunkten för avyttringen äger aktie av

samma slag och sort, skattskyldighet för det beskattningsår då en motsvarande aktie förvärvats och återställts till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då avyttring av den lånade aktien skedde.

Har ett finansiellt instrument ansetts avyttrat genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet försatts i konkurs gäller följande.

1. Har ackord träffats eller har utdelning i konkursen erhållits skall ersättningen tas upp som realisationsvinst, dock högst med ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Medgavs avdrag för viss del av realisationsförlusten skall endast motsvarande del av ersättningen tas upp som realisationsvinst.

2. Har ett beslut om konkurs upphävts eller har konkursen lagts ned skall som realisationsvinst tas upp ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Detsamma gäller om en konkurs avslutas med överskott. Anskaffningsvärdet anses därefter uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid den tidpunkt då avyttring ansågs ha skett.

Skatteplikt föreligger inte för realisationsvinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i svenskt aktiebolag eller vid likvidation av ett sådant aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Detta gäller under förutsättning att det inte i fråga om företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Undantag från skatteplikt gäller inte när aktie eller andel utgör tillgång i näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo eller av ett handelsbolag. Har förlust uppkommit vid likvidation av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening medges avdrag för realisationsförlust.

27 §

2 mom.[20] Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i *3 § 7 mom. fjärde stycket* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för i aktierna det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som *avses i 3 § 7 mom. femte stycket* skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i *3 § 8 mom. tredje stycket* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i *punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370)* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som *inte äger aktier i det utdelande bolaget* skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i *punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen* skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Delbevis eller teckningsrättsbevis, som grundas på aktieinnehav i ett bolag, anses anskaffat utan kostnad.

4 mom.[21] Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt ak-

4 mom. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt

tiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar, *eller om det är fråga om sådana aktier för vilka hälften av realisationsvinsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 § 1 mom. hälften av den del av vederlaget som utgörs av pengar.* Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna. *I fråga om aktier eller andelar som avses i 3 § 1 mom. fjärde stycket b skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vinsten som inte omfattas av undantaget från skatteplikt. I detta fall skall de mottagna aktierna anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna med tillägg för skattepliktig realisationsvinst.*

Bestämmelserna i första stycket gäller inte person som har avflyttat från riket men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här.

Vid avyttring av aktier eller andelar i företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket, tillämpas första stycket endast om skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar till ett utländskt bolag varvid bestämmelserna i första eller tredje stycket tillämpats, skall skatteplikt anses uppkomma när utflyttningen sker i fråga om den del av realisationsvinsten som tidigare inte tagits upp till beskattning.

5 mom.[22] *Realisationsförlust vid avyttring av* marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får

5 mom. *Förlust på* marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisa-

dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång *utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket.*

Detta gäller dock i fråga om andel i värdepappersfond endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

Realisationsförlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är avdragsgill utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

Vid tillämpningen av första stycket avses med marknadsnoterad tillgång även en tillgång som var marknadsnoterad när det aktiebolag som givit ut den försattes i konkurs. Tillgången anses som marknadsnoterad till och med den tidpunkt när konkursen eller en därpå följande likvidation avslutas.

tionsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång. *Om viss del av vinst skulle ha tagits upp som skattepliktig vinst får endast motsvarande del av förlusten dras av. Av förlust som inte dragits av mot vinst på marknadsnoterad egendom eller av förlust på egendom som inte är marknadsnoterad får*

— 70 procent dras av om 100 procent av vinst på sådan egendom är skattepliktig,

— 49 procent dras av om 70 procent av vinst på sådan egendom är skattepliktig,

— 35 procent dras av om 50 procent av vinst på sådan egendom är skattepliktig.

28 §[23]

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll.

Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet.

Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet. *För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag skall ingångsvärdet justeras som om ägarbolaget var skattskyldigt i den skattskyldiges ställe. För andel i ägarbolaget justeras ingångsvärdet med hänsyn till summan av inkomster och underskott i bolagen. Blir nettot negativt skall ingångsvärdet minskas endast i den mån på andelen belöpande underskott är avdragsgillt.*

I fråga om andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före den 1 mars 1988 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsår *(bokslutsdagen)*. Denna beräkning görs med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som har inträffat fram till bokslutsdagen. Blir saldot negativt, anses det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen vara noll. Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen läggs sedan till grund för justeringar enligt första stycket.

Vid bestämmande av kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Sker den skattemässiga inkomstberäkningen inte enligt bokföringsmässiga grunder, bortses från förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader.

Har handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom på vilken 35 § 2-4 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse före den 1 juli 1990 är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988, ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen även om detta inte följer av andra stycket. Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Sker beskattning med anledning av avyttringen senare än vid 1990 års taxering, skall ingångsvärdet dock justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av avyttringen.

Om den skattskyldige yrkar det, skall vinstberäkningen grundas enbart på bestämmelserna i första stycket.

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt 24 § 2 mom. tredje stycket, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

Vid tillämpning av första stycket skall bortses från positiv och nega-

	tiv ränteförde lning enligt lagen (1993:000) om ränteförde lning vid beskattning. Ett negativt förde lningsbelopp skall dock minska ingångsvärdet i den mån ränteförde lningen minskat ett underskott av näringsverksamheten.
	Ingångsvärdet skall ökas med 28 procent av en ökning av expansionsmedel enligt lagen (1993:000) och minskas med med 28 procent av en minskning. Ingångsvärdet skall ökas med 72 procent av en minskning av expansionsmedel som inte tas upp som intäkt enligt 14 § lagen om expansionsmedel. Vid överföring av expansionsmedel enligt 11 § nämnda lag skall ingångsvärdet minskas med 72 procent av det överförda beloppet.
	29 §
2 mom.[24] *Är* tillgång som avses i 1 mom. marknadsnoterad behandlas realisationsvinst och realisationsförlust som ränteintäkt respektive ränteutgift. *Detta gäller dock inte* premieobligationer.	2 mom. Realisationsvinst och realisationsförlust *på annan* marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. *än* premieobligationer behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. *Av förlust på premieobligationer eller på tillgångar som inte är marknadsnoterade får 70 procent dras av.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 2-11.

2. Äldre föreskrifter i 2 § 1 mom. fjärde stycket gäller fortfarande i fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

3. Äldre föreskrifter i 2 § 1 mom. femte stycket gäller fortfarande i fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet. Vid tillämpning av de nya föreskrifterna beaktas inte underskott som dragits av vid beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 1989.

4. Äldre föreskrifter i 2 § 8 mom. tillämpas fortfarande på utdelning som förfallit till betalning före ikraftträdandet.

5. För företag med beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1994 tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 10 mom. första stycket 2 och fjärde stycket för den del av beskattningsåret som avser tiden före ikraftträdandet.

6. I enlighet med punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1991:1833) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[25] skall för taxeringsåret 1995 de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om skatteplikt för vinst respektive avdragsrätt för förlust på svenska aktier e.d. tillämpas på fem sjättedelar av vinsten respektive förlusten.

7. Har sådan utbetalning som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket i den lydelse föreskriften hade intill den 1 januari 1994 tagits upp till beskattning vid 1994 års taxering tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 14 mom. första stycket och 27 § 5 mom. tredje stycket. Har realisationsförlust uppkommit vid 1994 års taxering och är förlusten hänförlig till inlösen av aktie vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i ett aktiebolag skall belopp som skiftas ut till aktieägaren under år 1994 eller senare tas upp som realisationsvinst med ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust. Medgavs avdrag för viss del av realisationsförlusten skall endast motsvarande del av det utskiftade beloppet tas upp som realisationsvinst.

8. Har förvärvare av skuldebrev eller andel i värdepappersfond som avses i 27 § 6 mom., efter utgången av år 1990 men före utgången av år 1993, lämnat överlåtaren kompensation för upplupen men inte förfallen avkastning, tillämpas 3 § 6 mom. i dess äldre lydelse.

9. Föreskrifterna i 16 § 2 mom. tredje stycket tillämpas såvitt avser Namibia och Venezuela från och med den 1 januari året efter det att respektive dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och dessa två stater träder i kraft.

10. Har ett bolag eller en ekonomisk förening försatts i konkurs men har företaget inte upplösts före utgången av december 1993 anses aktie eller annat finansiellt instrument som företaget har givit ut ha avyttrats den 1 januari 1994.

11. I 9 § lagen (1993:000) om återföring av skatteutjämningsreserv finns särskilda bestämmelser om ingångsvärde för andel i handelsbolag enligt 28 §.

[1] Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:770
2 § 12 mom. 1990:651
2 § 15 mom. 1990:651
2 § 16 mom. 1993:670.
[2] Lydelse enligt prop. 1993/94:45.
[3] Senaste lydelse 1992:703.
[4] Senaste lydelse 1992:703.
[5] Senaste lydelse 1991:412.
[6] Senaste lydelse 1991:412.
[7] Senaste lydelse 1991:1833.
[8] Senaste lydelse 1990:651.
[9] Senaste lydelse 1992:1092.
[10] Senaste lydelse 1992:1344.
[11] Senaste lydelse 1990:1422.
[12] Senaste lydelse 1990:1422.
[13] Senaste lydelse 1991:1833.
[14] Senaste lydelse 1991:2007.
[15] Senaste lydelse 1991:1833.
[16] Senaste lydelse 1989:1040.
[17] Senaste lydelse 1986:466.
[18] Senaste lydelse 1992:1344.
[19] Senaste lydelse 1990:1422.
[20] Senaste lydelse 1992:1344.
[21] Senaste lydelse 1992:1344.
[22] Senaste lydelse 1992:577.
[23] Senaste lydelse 1990:651.
[24] Senaste lydelse 1990:651.
[25] Senaste lydelse 1992:1486.

2.9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att 2 § 3 mom., 3 § 1 och 2 mom., 7 § 4 och 8 mom. och 10 a § i paragrafernas lydelse enligt lagen (1993:939) om ändring i nämnda lag samt ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till ändringslagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
3 mom. 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	
a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. *eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,*	a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom. *eller* investmentföretag enligt 10 mom.,
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* samt	d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, *aktierna eller andelarna i dotterföretaget inte utgör lagertillgångar hos moderföretaget* samt
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 beskatt-*	e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag *och om aktierna i* det givande dotterföretaget *utgör lagertillgångar hos* moderföretaget *skall även aktierna i* det mottagande dotterföretaget *utgöra lagertillgångar hos moderföretaget.*

ningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget.

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 och b 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.

Vid tillämpning av detta moment skall sådana utländska juridiska personer som avses i 2 § 12 mom. inte anses som svenska ekonomiska föreningar.

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.

3 §

1 mom.[1] Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,

utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Från skatteplikt undantas dels — i fall som avses i 1-3 nedan — utdelning och — i fall som avses i 4 nedan — ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom.,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning som det utdelande

företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 11 mom. andra stycket.

b) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i tredje stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

c) Vinst vid avyttring av andelar i sådan bostadsförening respektive aktier i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom.

Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i 12 mom. att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst.

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om fondförmögenheten inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av summan av

a. tillgångar för vilka skattepliktten är begränsad enligt bestämmelserna i detta moment och

b. andelar i utländsk juridisk person eller andra utländska finansiella instrument motsvarande dem

som avses i tredje stycket 1, 2 och 5.

Om innehavet av tillgångar som avses i sjätte stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

— den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

— hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt detta moment samt

— 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt detta moment.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.

2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket.

3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i sjätte stycket a och b.

4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt detta moment.

5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

2 mom.[2] Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret och svenskt dödsbo, för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i 31 § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Avdrag för realisationsförlust får dock göras av annan fysisk person om skattskyldighet skulle ha förelegat för realisationsvinst på den avyttrade egendomen.

Till realisationsförlust hänförs även valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 25 § 11 mom., 26 § 10 mom, 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom.

Särskilda bestämmelser om avdrag för realisationsförlust finns i 25 § 11 mom, 26 § 10 mom., 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom. Avdrag för realisationsförlust på egendom som avses i *28, 30 och 31* §§ medges med 70 procent av förlusten.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Från intäkt av kapital får avdrag också göras för avgift för pensionsförsäkring i den omfattning som anges i punkt 6 tredje och sjätte styckena av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen (1928:370) och för avdrag i motsvarande omfattning för inbetalning på pensionssparkonto enligt punkt 7 av nämnda anvisningar.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att uppskovsavdrag får göras i vissa fall.

Avdrag enligt detta moment får inte göras för omkostnader och förluster avseende tillgångar hänförliga till ett pensionssparkonto.

7 §

4 mom. Akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond, regleringsförening som avses i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att utge permitteringslöneersättning, bolag eller annan juridisk person som avses i lagen (1984:1009) om beslutanderätt för bolag eller annan juridisk person med uppgift att lämna permitteringslöneersättning, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Bryggeristiftelsen, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, handelsprocedurrådet, Jernkontoret och SIS - Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga

Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Bryggeristiftelsen, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, handelsprocedurrådet, Jernkontoret och SIS - Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga

ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin — PROTEKO, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, Stiftelsen Småföretagsfonden, Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet — SUN, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Aktiebolaget Tipstjänst och Aktiebolaget Trav och Galopp

ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin — PROTEKO, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, Stiftelsen Småföretagsfonden, Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet — SUN, *Stiftelsen Sveriges Nationaldag,* Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Aktiebolaget Tipstjänst och Aktiebolaget Trav och Galopp

frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

Vad som sägs i 6 mom. tredje och femte styckena har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse som avses i detta moment.

8 mom. *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.

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

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 utländskt bolag under förutsättning

Svenskt *aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag* är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag *som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet* under förutsättning *att*

a) *att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan i detta moment sagts för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt* och

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

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, och

b) *att* den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den

b) den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den inkomst-

inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.	beskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.
10 a §	
För andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och värdepappersfonder, utgör statlig inkomstskatt *30* procent av den beskattningsbara inkomsten. För värdepappersfonder utgör statlig inkomstskatt 25 procent av den beskattningsbara inkomsten.	För andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och värdepappersfonder, utgör statlig inkomstskatt *28* procent av den beskattningsbara inkomsten. För värdepappersfonder utgör statlig inkomstskatt 25 procent av den beskattningsbara inkomsten.
---	---
Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas *dock* för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.	*1.* Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering *om inte annat följer av punkterna 2-4.* *2.* Äldre bestämmelser tillämpas *i fråga om livförsäkringsföretag* för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet. *3. Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om andelar i svenska värdepappersfonder skall hänsyn inte tas till sammansättningen av fondens förmögenhet före den 1 januari 1994. Under tiden från och med den 1 januari till och med den 30 juni 1994 skall i stället för förmögenhetsnivån 90 procent i momentets sjätte stycke tillämpas en gräns på 75 procent.* *4. Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. åttonde och nionde styckena skall, i fråga om utdelning som lämnas under år 1994, anses att fonden mottagit de vidareutdelade inkomsterna efter ikraftträdandet.*

[1]Lydelse enligt prop. 1993/94:45.
[2]Lydelse enligt prop. 1993/94:45.

2.10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Har fysisk person eller dödsbo under visst beskattningsår haft inkomst av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 3 §, och hänför sig inkomsten till minst två beskattingsår ackumulerad inkomst, skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande.	Har fysisk person eller dödsbo *som beskattas enligt 10 § andra och tredje styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* under visst beskattningsår haft inkomst av tjänst eller sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 3 §, och hänför sig inkomsten till minst två beskattningsår ackumulerad inkomst, skall under de förutsättningar som anges i denna lag, statlig inkomstskatt på denna inkomst beräknas enligt följande.

Inkomsten antas ha åtnjutits med lika belopp under de år, dock högst tio, till vilka den hänför sig. Skatten på ettvart av dessa belopp utgörs av den skatt som skulle ha utgått för beloppet om det lagts till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som är i fråga, efter justering med ett belopp motsvarande skiktgränsens förändring mellan

1. taxeringsåret och närmast föregående taxeringsår om den ackumulerade inkomsten hänför sig till tre eller fyra beskattningsår,

2. taxeringsåret och andra taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till fem eller sex beskattningsår,

3. taxeringsåret och tredje taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till sju eller åtta beskattningsår eller

4. taxeringsåret och fjärde taxeringsåret före taxeringsåret om den ackumulerade inkomsten hänför sig till nio eller tio beskattningsår.

Hänför sig inte hela den ackumulerade inkomsten till tid före taxeringsåret, skall — på sätt följer av punkt 2 av anvisningarna — hänsyn tas härtill vid bedömningen i vad mån justering för skiktgränsens förändring skall göras.

Vid genomsnittsberäkningen bortses från den ackumulerade inkomsten. Skatten beräknas enligt den skatteskala som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas upp till beskattning.

Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall skatteberäkningen ske, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Föreligger förutsättningar för såväl skatteberäkning enligt denna lag som nedsättning av skatt enligt lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall tillämpas den av lagarna som leder till lägst skatt.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §[3]

I fråga om inkomst av *näringsverksamhet* skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1. intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

2. intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;

3. intäkt — i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet — avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370);

4. intäkt — i samband med att en bostadsrätt eller en aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, i fall då den därtill hörande lägenheten inte är privatbostad, avyttras eller övergår till privatbostad — avseende återförda avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen;

5. intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

6. intäkt i form av försäkringsersättning, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall eller ersättning för att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga;

7. intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse;

8. intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång på fastighet, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

9. intäkt genom ersättning för skada på växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig anledning som är oberoende av den skattskyldiges åtgöranden samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning;

10. intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet;

11. intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet, av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier;

12. intäkt vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel *samt;*

12. intäkt vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel;

13. intäkt som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

13. intäkt som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst *;*

14. intäkt som grundas på 5 och 9 §§ lagen (1993:000) om expansionsmedel samt;

15. intäkt som grundas på 5 § 1 lagen (1993:000) om periodiseringsfonder.

Vad i denna lag sägs om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet skall gälla även beträffande en av flera verksamheter i en förvärvskälla.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1990:1431.
[2]Senaste lydelse 1990:1431.
[3]Senaste lydelse 1990:1431.

2.11 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 2 § 3 mom., 26 §, 27 § 2 mom., 32, 36 och 36 a §§, 69 § 2 mom. samt anvisningarna till 40 § uppbördslagen (1953:272)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
3 mom. Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 § och i andra hand på skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen.	3 mom. Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 § och i andra hand på skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen *eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).*
26 §[2]	
Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall debiteras i en post. Skattebeloppet avrundas till det närmast lägre hela krontal, som utan att öretal uppkommer är jämnt delbart med antalet uppbördsmånader under vilka skatten skall betalas.	
Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp senast den 18 i *uppbördsmånaderna mars, maj, juli, september, november och januari* under uppbördsåret eller, vid debitering under inkomståret, i var och en av de *nyss nämnda uppbördsmånaderna* som återstår efter utgången av den månad då skatten debiteras.	Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp senast den 18 i *varje uppbördsmånad* under uppbördsåret eller, vid debitering under inkomståret, i var och en av de *uppbördsmånader* som återstår efter utgången av den månad då skatten debiteras.
Preliminär F-skatt som inte uppgår till 2 000 kronor för uppbördsåret påförs inte.	
27 §	
2 mom.[3] Vid debitering av slutlig skatt skall skattskyldig gottskrivas:	
1. debiterad preliminär F-skatt och debiterad särskild A-skatt;	
2. sådan preliminär A-skatt, som den skattskyldiges arbetsgivare ålagts att betala enligt 75 §;	
3. annan än under 1 och 2 avsedd preliminär skatt, som har betalats av den skattskyldige i den mån skatten inte har använts för betalning av innehållen preliminär skatt enligt bestämmelserna i 52 a § första stycket;	
4. överskjutande ingående mervärdeskatt i den mån skatten inte betalats ut enligt 45 § 2 mom. andra stycket; *samt*	4. överskjutande ingående mervärdeskatt i den mån skatten inte betalats ut enligt 45 § 2 mom. andra stycket;
5. skatt som överförts från stat	5. skatt som överförts från stat

med vilken Sverige ingått överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt.	med vilken Sverige ingått överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt; *samt*
	6. ett belopp motsvarande 28 procent av en minskning av expansionsmedel enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel.

Vid debitering av slutlig skatt skall skattskyldig också gottskrivas särskild inkomstskatt som betalats enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta samt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. för tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Vid gottskrivning av preliminär A-skatt som innehållits av den skattskyldiges arbetsgivare skall sådan allmän sjukförsäkringsavgift och allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet som arbetsgivaren redovisat i kontrolluppgift gottskrivas som sådan avgift.

32 §[4]

På tillkommande skatt skall skattskyldig betala ränta *(respiträntа)*. Räntebelopp som understiger femtio kronor påförs inte. Ränta beräknas för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. Vid beräkning av ränta för tid som infaller efter utgången av det år då skatten debiteras tillämpas dock den räntesats som gäller för debiteringsåret. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal.

Vid beräkning av respiträntа gäller,

att i den tillkommande skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen och inte heller kvarskatteavgift och respiträntа;	att i den tillkommande skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen *(1990:324) eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152)* och inte heller kvarskatteavgift och respiträntа;

att ränta tas ut från och med den 19 april året näst efter taxeringsåret, dock att ränta på ö-skatteränta, restitutionsränta och skatt, som återbetalts enligt 68 § 2 mom. och ingår i tillkommande skatt, skall tas ut från utgången av den månad, då beloppet utbetalts; samt

att ränta tas ut till och med den dag då skatten förfaller till betalning.

Ändras debitering av tillkommande skatt sker ny beräkning av ränta.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på respiträntа.

36 §[5]

En F-skattesedel skall översändas till den skattskyldige senast den 25 *februari* under inkomståret.	En F-skattesedel skall översändas till den skattskyldige senast den 25 *januari* under inkomståret.

En F-skattesedel, som grundar sig på preliminär taxering verkställd under inkomståret, och skattsedel på tillkommande skatt skall översändas till den skattskyldige så snart det kan ske.

36 a §[6]

Ett besked om debitering av särskild A-skatt skall översändas till den skattskyldige senast den 25 *februari* under inkomståret.	Ett besked om debitering av särskild A-skatt skall översändas till den skattskyldige senast den 25 *januari* under inkomståret.

Ett besked om debitering av särskild A-skatt som grundar sig på preliminär taxering verkställd under inkomståret, skall översändas till den skattskyldige så snart det kan ske.

69 §

2 mom.[7] På skatt, avgift och ränta, som återbetalas enligt 68 § 2 mom., och vid utbetalning av skatt eller ränta, som har innehållits med stöd av 68 § 4 mom. andra stycket, utgår ränta (*restitutionsränta*). Restitutionsränta beräknas för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. För tid som infaller efter utgången av det år då beslut om återbetalning fattas tillämpas dock den räntesats som gäller för det året. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal. Räntebelopp som understiger femtio kronor betalas inte ut.

Vid beräkning av restitutionsränta gäller i övrigt,

att ränta utgår på belopp, som senast under taxeringsåret har betalts som preliminär skatt, och på belopp, som avses i 27 § 2 mom. första stycket 4 *eller* 5 eller i andra stycket samma mom., från utgången av taxeringsåret och på annat belopp från utgången av den månad, då det har betalts;	att ränta utgår på belopp, som senast under taxeringsåret har betalts som preliminär skatt, och på belopp som avses i 27 § 2 mom. första stycket 4, 5 *eller* 6 eller i andra stycket samma mom., från utgången av taxeringsåret och på annat belopp från utgången av den månad, då det har betalts;

att, om skatt har betalts före den uppbördsmånad, då skatten har förfallit till betalning, skatten anses som betald under nämnda uppbördsmånad;

att, om skatten har betalts i flera poster och restitutionen avser endast viss del av det sammanlagda skattebeloppet, det för mycket betalda beloppet avräknas mot det eller de belopp som sist har betalts; samt

att ränta utgår till och med den månad, då beloppet återbetalas.

Har beslut som föranlett restitutionsränta ändrats på sådant sätt att ränta inte skulle ha utgått eller utgått med lägre belopp, om ändringsbeslutet hade beaktats vid ränteberäkningen, är den skattskyldige skyldig att

återbetala vad han sålunda har uppburit för mycket. Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall också tillämpas på restitutionsränta.

Om restitutionsränta i särskilda fall föreskrivs i 75 a § fjärde stycket.

Anvisningar

till 40 §[8]

I 40 § 2 mom. andra stycket angivet skatteavdrag skall inte verkställas, då det är uppenbart för arbetsgivaren att anställningen hos honom är att anse såsom bisyssla. Är så inte fallet, får avdrag underlåtas endast om arbetstagaren med intyg från skattemyndighet styrker att fråga är om bisyssla.

Skatteavdrag skall inte göras på lön, som utbetalas senast den sista *februari* under inkomståret, om arbetstagaren företer *skattsedel* eller F-skattebevis *utvisande att han* för nästföregående inkomstår *varit påförd preliminär F-skatt.* Vad sist sagts gäller dock inte nyanställd arbetstagare, som kan antas ha sin väsentliga utkomst av anställningen.

Skatteavdrag skall inte göras på lön, som utbetalas senast den sista *januari* under inkomståret, om arbetstagaren företer *F-skattesedel* eller F-skattebevis för nästföregående inkomstår. Vad sist sagts gäller dock inte nyanställd arbetstagare, som kan antas ha sin väsentliga utkomst av anställningen.

Det åligger arbetsgivaren, att senast en vecka innan i 40 § 2 mom. andra stycket angivet avdrag för kvarstående skatt första gången görs, genom skriftlig eller muntlig hänvändelse till arbetstagaren uppmana denne att överlämna skattsedel på slutlig skatt eller vederbörlig del av sådan skattsedel eller på föreskrivet sätt visa att skatteavdrag för kvarstående skatt inte skall göras. Därvid skall arbetsgivaren tillika erinra arbetstagaren om det skatteavdrag, som annars kommer att göras.

Arbetsgivarens val av skattetabell för beräkning av förhöjt avdrag enligt 40 § 1 mom. andra stycket bör godtas, om skälig anledning får anses ha förelegat att tillämpa skattetabellen i fråga.

Har genom skatteavdrag enligt 40 § 1 mom. andra stycket eller 2 mom. andra stycket innehållits större belopp än vad som skall inbetalas vid närmast följande uppbördstillfälle enligt skattsedel, F-skattebevis eller av skattemyndighet utfärdat intyg, som arbetstagaren företett efter det avdraget gjorts, eller erhållet besked om skatteavdrag, skall arbetsgivaren, om inte särskilda hinder föreligger, mot kvitto tillhandahålla arbetstagaren vad som sålunda innehållits för mycket.

Vad i 40 § sägs om skyldighet att visa upp skattsedel för arbetsgivare och om påföljd för underlåtenhet att fullgöra sådan skyldighet gäller inte vid utbetalning av folkpension eller tilläggspension från allmän försäkringskassa eller Riksförsäkringsverket eller annars i den mån regeringen så förordnar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1994 och slutlig skatt på grund av 1995 års taxering. Den del av den preliminära F-skatten och den särskilda A-skatten som avser uppbördsmånaden februari 1994 skall dock betalas senast den 18 mars samma år.

[1]Lagen omtryckt 1991:97.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.
[2]Senaste lydelse 1992:680.
[3]Lydelse enligt prop. 1993/94:80.
[4]Senaste lydelse 1992:624.
[5]Senaste lydelse 1992:680.
[6]Senaste lydelse 1992:680.
[7]Senaste lydelse 1992:624.
[8]Senaste lydelse 1992:680.

2.12 Förslag till Lag om ändring i lagen (1992:1661) om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 27 § 3 mom., 68 § 6 mom. och 69 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) i momentens lydelse enligt lagen (1992:1661) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
27 §	
3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, efter avdrag för överskjutande ingående mervärdeskatt, den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 februari året efter inkomståret och vad som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. första stycket 1, 2 *eller* 5 eller andra stycket samma moment, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift tas ut med en procentsats motsvarande 20 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret och med en procentsats motsvarande 125 procent av statslåneräntan på resterande del. På kvarstående skatt, som uppkommer vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti året efter inkomståret och som betalas senast den 18 september samma år, tas kvarskatteavgift ut med en procentsats motsvarande 60 procent av statslåneräntan. Procentsatserna bestäms till tal med högst en decimal. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.	3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, efter avdrag för överskjutande ingående mervärdeskatt, den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 februari året efter inkomståret och vad som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. första stycket 1, 2, 5 *eller* 6 eller andra stycket samma moment, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift tas ut med en procentsats motsvarande 20 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret och med en procentsats motsvarande 125 procent av statslåneräntan på resterande del. På kvarstående skatt, som uppkommer vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti året efter inkomståret och som betalas senast den 18 september samma år, tas kvarskatteavgift ut med en procentsats motsvarande 60 procent av statslåneräntan. Procentsatserna bestäms till tal med högst en decimal. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.
Avgift, i förekommande fall efter avdrag för ö-skatteränta, påförs inte om beloppet understiger 50 kronor. Vid beräkningen av avgiften gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) och att avgift inte	Avgift, i förekommande fall efter avdrag för ö-skatteränta, påförs inte om beloppet understiger 50 kronor. Vid beräkningen av avgiften gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) *eller förseningsav-*

skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret.

gift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret.

Ändras debitering eller gottskrivning enligt 27 § 2 mom. eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om kvarstående skatt och tillkommande skatt skall tillämpas på kvarskatteavgift om inte annat anges.

68 §

6 mom. Fordran på skatt eller ränta, som skall återbetalas enligt denna lag, må ej överlåtas särskilt, innan beloppet kan lyftas.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får där avsedd fordran utmätas. Fordran på överskjutande skatt, som avses i 1 mom. första stycket, och ränta på sådan fordran får dock utmätas först i samband med att kronofogdemyndighet vid den årliga debiteringen av slutlig skatt bereds tillfälle att ta sådana fordringar i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. I enskilt mål får fordringar av sistnämnda slag inte utmätas efter ansökan som gjorts senare än den 30 juni under taxeringsåret.

Bestämmelserna i 5 kap. 1-3 §§ utsökningsbalken tillämpas inte vid utmätning av fordran som avses i första stycket.

Utmätning i enskilt mål må icke ske utan att åtgärden kan beräknas inbringa sökanden något utöver vad som fordras för att täcka kostnaderna för utmätningen.

69 §

1 mom. Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, och skatt som skall gottskrivas enligt 27 § 2 mom. första stycket 4 *eller* 5 eller andra stycket samma moment, överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatteränta) beräknas på det överskjutande beloppet.

Vid ränteberäkningen gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift

1 mom. Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, och skatt som skall gottskrivas enligt 27 § 2 mom. första stycket 4, 5 *eller 6* eller andra stycket samma moment, överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatteränta) beräknas på det överskjutande beloppet.

Vid ränteberäkningen gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift

enligt taxeringslagen (1990:324) och att i den preliminära skatten inte inräknas sådan preliminär skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 och som har betalats efter den 3 maj året efter inkomståret.

enligt taxeringslagen (1990:324) *eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152)* och att i den preliminära skatten inte inräknas sådan preliminär skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 och som har betalats efter den 3 maj året efter inkomståret.

Vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti taxeringsåret, beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats, som motsvarar 35 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret och på belopp därutöver enligt en räntesats som motsvarar 25 procent av statslåneräntan. Ränta utgår inte på överskjutande belopp till den del det motsvaras av preliminär skatt som inbetalas efter den 18 februari året efter inkomståret. I övriga fall beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats som motsvarar 60 procent av statslåneräntan och på belopp däröver enligt en räntesats som motsvarar 45 procent av statslåneräntan. Har preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3, betalats efter den 18 februari året efter inkomståret men senast den 3 maj samma år, beräknas räntan enligt en räntesats som motsvarar 30 procent av statslåneräntan. Räntesatserna bestäms till procenttal med högst en decimal.

Ränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarskatteavgift, betalas inte ut om beloppet understiger 50 kronor.

Ändras debitering eller gottskrivning enligt 27 § 2 mom. eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av ränta. Räntan bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på ö-skatteränta.

2.13 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:000) om ändring i lagen (1993:941) om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 1 § uppbördslagen (1953:272)[1] i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:941) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Med skatt avses i denna lag, om inte annat anges:	
1. kommunal inkomstskatt,	
2. statlig inkomstskatt,	
3. statlig förmögenhetsskatt,	
4. statlig fastighetsskatt,	
5. skogsvårdsavgift,	
6. egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,	
7. avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 1-5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,	
8. särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	
9. skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) samt förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	
10. mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt,	
11. annuitet på avdikningslån,	
12. avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift,	
13. avgift enligt lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet.	13. avgift enligt lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet,
	14. skatt enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel.

Att vad som sägs i denna lag om egenavgifter enligt lagen om socialavgifter även tillämpas i fråga om skatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster följer av 3 § sistnämnda lag.

[1] Lagen omtryckt 1991:97.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.
[2] Lydelse enligt prop. 1993/94:80.

2.14 Förslag till Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)

Härigenom föreskrivs att 1, 2, 3 och 9 §§ skogskontolagen[1] (1954:142) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt kan fysisk person och dödsbo *som avses i 10 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,* på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av intäkt av näringsverksamhet avseende skogsbruk för medel som sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto). Uppskov medges inte delägare i handelsbolag *eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas,* för inkomst av bolagets *eller dödsboets* verksamhet.	Vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt kan fysisk person och dödsbo på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av intäkt av näringsverksamhet avseende skogsbruk för medel som sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto). Uppskov medges inte delägare i handelsbolag för inkomst av bolagets verksamhet.

Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges endast om stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet och om den skattskyldige med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter hänför sig till avverkning som nu har sagts.

Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges inte om den skattskyldige för det beskattningsår *och den förvärvskälla* som uppskovet avser också yrkar uppskov för insättning på skogskonto.	Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges inte om den skattskyldige för det beskattningsår som uppskovet avser också yrkar uppskov för insättning på skogskonto.

Har uppskov för insättning på skogsskadekonto vägrats på grund av att de i andra stycket angivna villkoren inte varit uppfyllda får den skattskyldige framställa yrkande om uppskov för insättning på skogskonto. Sådan framställning skall ha kommit in till skattemyndigheten inom sex månader från det att beslut meddelades om att rätt till uppskov för insättning på skogsskadekonto inte föreligger, om inte längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324).

Med bank avses i denna lag Riksbanken, affärsbank, sparbank samt föreningsbank.

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår *och en viss förvärvskälla* göra insättning på endast ett skogskonto eller skogsskadekonto.	En skattskyldig får för ett visst beskattningsår göra insättning på endast ett skogskonto eller skogsskadekonto. Har den skattskyldige

Har den skattskyldige i strid mot denna bestämmelse gjort insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än en bank medges uppskov endast för insättning på det först öppnade kontot.

i strid mot denna bestämmelse gjort insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än en bank medges uppskov endast för insättning på det först öppnade kontot.

2 §[3]

Beträffande viss förvärvskälla får uppskovet för ett och samma beskattningsår, om annat ej följer av andra och tredje styckena, avse högst ett belopp motsvarande summan av

Uppskovet får för ett och samma beskattningsår, om annat ej följer av andra och tredje styckena, avse högst ett belopp motsvarande summan av

a) sextio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) fyrtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Medför stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse att en betydande del av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, får skattskyldig, om och i den mån han med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att intäkt hänför sig till avverkning som nu har sagts, uppskov med högst ett belopp motsvarande summan av

a) åttio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) femtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) femtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Uppskov med belopp som anges i andra stycket medges också i fråga om sådan ersättning för skog eller skogsprodukter som avses i 25 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vid tillämpningen av första—tredje styckena avses med köpeskilling även försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott uppkommer vid beräkning av inkomst av förvärvskällan enligt kommunalskattelagen.

Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i 6 § 1 mom. första stycket b lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges uppskov för den del av utdelningen som härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

3 §

Uppskov för visst beskattningsår *och viss förvärvskälla* medges i fråga om skogskonto inte med belopp som understiger 5 000 kronor och i fråga om skogsskadekonto inte med belopp som understiger 50 000 kronor. Uppskovsbeloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Uppskov för visst beskattningsår medges i fråga om skogskonto inte med belopp som understiger 5 000 kronor och i fråga om skogsskadekonto inte med belopp som understiger 50 000 kronor. Uppskovsbeloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

9 §[4]

Övergår skattskyldigs fastighet till annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva skall, såvida fastigheten utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto eller skogsskadekonto har gjorts, innestående medel genast tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har dödsbo innestående medel skall beskattning äga rum för det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången på dödsboet.

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, skall medlen genast tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Beskattning skall inte ske av den anledningen att den skattskyldige efter framställning från skogsvårdsstyrelse har förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medlen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1]Lagen omtryckt 1982:325.
[2]Senaste lydelse 1990:677.
[3]Senaste lydelse 1990:677.
[4]Senaste lydelse 1990:677.

2.15 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
11 kap.	
3 §[2]	
Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses	
a) inkomst av *aktiv* näringsverksamhet här i *riket*;	a) inkomst av näringsverksamhet här i *landet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet);*
b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;	
c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;	
d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts samt	
e) ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person;	
allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.	
Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i *kommunalskattelagen (1928:370)* eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.	*Bedömningen i första stycket a) görs för sig för varje förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370).* Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i *nämnda lag* eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om pensionsgrundande inkomst som avser tid före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1982:120.
[2] Senaste lydelse 1991:1040.

2.16 Förslag till Lag om ändring i lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 - 3 §§ lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Vid beräkning av *nettointäkt av rörelse* enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag för sådana avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, som avses i ett den *2 mars 1982* träffat avtal *med de ändringar och tillägg som följer av ett den 22 december 1988 slutet avtal* mellan staten samt Sveriges biografägareförbund, Folkets husföreningarnas riksorganisation, *Föreningen* Våra gårdar, Sveriges filmuthyrareförening u. p. a., Föreningen Sveriges filmproducenter och *föreningen IFPI-VIDEO.*	Vid beräkning av *inkomst av näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag för sådana *avgifter och bidrag* till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, som avses i ett den *3 september 1992* träffat avtal mellan staten samt Sveriges Biografägareförbund, Folkets Husföreningarnas Riksorganisation, *Riksföreningen* Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyrareförening u. p. a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, *Sveriges Videodistributörers Förening (VHF), VideoHandelns Samarbetsorganisation (VHS), VIDSAM-Videouthyrarnas Samarbetsorganisation (VIDSAM), Sveriges Television AB* och *Nordisk Television AB.*
2 §[3]	
Stiftelsen är inte skyldig att erlägga skatt för inkomst eller förmögenhet i vidare mån än vad avser inkomstskatt för inkomst av fastighet.	Stiftelsen är inte skyldig att erlägga skatt för inkomst eller förmögenhet i vidare mån än vad avser inkomstskatt för inkomst av *näringsverksamhet som hänför sig till innehav av* fastighet.
3 §	
Medel, vilka utbetalas från den i 1 § nämnda stiftelsen, skola hos mottagaren upptagas som skattepliktig intäkt för det beskattningsår, då medlen kommit honom till godo, dock att bidrag och stipendier till utbildning eller forskning inom filmens område samt till folkbildningsorganisationer eller organisationer med huvudsaklig	*I fråga om inkomstbeskattningen av stöd som lämnas av stiftelsen till en näringsidkare för näringsverksamheten tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag och annat stöd i punkt 9 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).*

uppgift att studera filmens konstnärliga och sociala betydelse eller organisationer med uteslutande syfte att tillgodose behovet av filmförevisningar, lämpade för barn, icke skola utgöra skattepliktig intäkt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Bestämmelsen i 3 § tillämpas på medel som betalas ut från stiftelsen efter ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1982:444.
[2]Senaste lydelse 1989:251.
[3]Senaste lydelse 1984:1069.

2.17 Förslag till Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 48 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
48 a §[2]	
Har någon, i egenskap av företrädare för skattskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt i den tid och ordning som anges i 22, 22 a och 42 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skattebeloppet, ränta och dröjsmålsavgift enligt 47 §. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.	Har någon, i egenskap av företrädare för skattskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt i den tid och ordning som anges i 22, 22 a och 42 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skattebeloppet, ränta och dröjsmålsavgift enligt 47 §. *Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt enligt 49 § med för stort belopp, är han tillsammans med den skattskyldige skyldig att betala tillbaka beloppet samt därpå belöpande skattetillägg, ränta och dröjsmålsavgift.* Betalningsskyldighet *som följer av första stycket* får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid allmän domstol. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skattebeloppet har bortfallit enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldighet för skattebelopp, ränta eller dröjsmålsavgift enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt *tredje* stycket.	Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt *fjärde* stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

[1] Lagen omtryckt 1990:576.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.
[2] Senaste lydelse 1992:627.

2.18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag

Härigenom föreskrivs att lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Avgifter som aktiebolag erlägger till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag för uppgifter enligt 3 kap. 8 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § tredje stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) eller enligt särskilt uppdrag utgör avdragsgill kostnad vid beräkning enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt *av nettointäkt av den förvärvskälla som utgör det utbetalande bolagets huvudsakliga verksamhet.*	Avgifter som aktiebolag erlägger till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag för uppgifter enligt 3 kap. 8 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § tredje stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) eller enligt särskilt uppdrag utgör avdragsgill kostnad vid beräkning *av inkomst av näringsverksamhet* enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1987:635.

2.19 Förslag till Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1 och 4 §§ kupongskattelagen (1970:624)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Kupongskatt *erlägges* enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i *3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt på aktie i svenskt aktiebolag.*	Kupongskatt *erläggs* enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i *punkt 1 a andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370)* på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk värdepappersfond.

4 §[3]

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.

För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och *dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag,* föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.	För handelsbolag, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.
[2] Senaste lydelse 1991:414.
[3] Senaste lydelse 1991:349.

2.20 Förslag till Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt	
1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, *lagen (1993:000) om expansionsmedel,*

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338)

om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1992:1479) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter, lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja,

3. lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift och lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande dröjsmålsavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

[1]Lydelse enligt prop. 1993/94:80.

2.21 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 12 § bokföringslagen (1976:125) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
12 §[1]	
Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. För enskild näringsidkare, dödsbo, handelsbolag där fysisk person eller dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst och sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall kalenderåret utgöra räkenskapsår. Annan bokföringsskyldig får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj-den 30 april, den 1 juli-den 30 juni eller den 1 september-den 31 augusti.	
Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv hela månader än som följer av första stycket skall utgöra räkenskapsår.	
När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.	
Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av skattemyndigheten.	
Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. *Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas.* För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.	Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.
Femte stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.	Femte stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern. *Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

1 Senaste lydelse 1990:665.

2.22 Förslag till Lag om ändring i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

Härigenom föreskrivs att 1, 3, och 5 §§ lagen (1979:611) om upphovsmannakonto skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av sådan intäkt av näringsverksamhet som tillkommit honom i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt). Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret.	
Delägare i handelsbolag *eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas,* har inte rätt till uppskov för bolagets *eller dödsboets* inkomst.	Delägare i handelsbolag har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst.
3 §	
Som förutsättning för uppskov gäller	
a) att den skattskyldige vid utgången av det beskattningsår som inbetalningen avser är bosatt här i riket och	
b) att den skattskyldiges *sammanlagda* upphovsmannaintäkter under beskattningsåret *av en eller flera förvärvskällor* med minst femtio procent överstiger hans *sammanlagda* upphovsmannaintäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren.	b) att den skattskyldiges upphovsmannaintäkter under beskattningsåret med minst femtio procent överstiger hans upphovsmannaintäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren.
5 §	
Skattskyldig har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov endast *i fråga om en förvärvskälla och* för inbetalning på upphovsmannakonto i en bank. Har den skattskyldige för visst beskattningsår gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.	Skattskyldig har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov endast för inbetalning på upphovsmannakonto i en bank. Har den skattskyldige för visst beskattningsår gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1990:679.

2.23 Förslag till Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § samt 3 kap. 1 och 6 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
1 §[2]	
En arbetsgivare skall på det avgiftsunderlag som anges i 3 - 5 §§ för varje år betala	En arbetsgivare skall på det avgiftsunderlag som anges i 3 - 5 §§ för varje år betala
1. sjukförsäkringsavgift med 8,43 procent,	1. sjukförsäkringsavgift med 8,43 procent,
2. folkpensionsavgift med *5,66* procent,	2. folkpensionsavgift med *5,86* procent,
3. tilläggspensionsavgift efter den procentsats som anges i särskild lag,	3. tilläggspensionsavgift efter den procentsats som anges i särskild lag,
4. delpensionsavgift med 0,20 procent,	4. delpensionsavgift med 0,20 procent,
5. arbetsskadeavgift med 1,38 procent,	5. arbetsskadeavgift med 1,38 procent,
6. arbetsmarknadsavgift med 2,12 procent,	6. arbetsmarknadsavgift med 2,12 procent,
7. arbetarskyddsavgift med 0,17 procent,	7. arbetarskyddsavgift med 0,17 procent,
8. lönegarantiavgift med 0,20 procent.	8. lönegarantiavgift med 0,20 procent.
Arbetsgivare som avses i 1 kap. 2 § andra stycket skall dock beträffande ersättning som avses i 11 kap. 2 § första stycket m och femte stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring betala endast tilläggspensionsavgift.	
Staten betalar inte arbetsskadeavgift.	
3 kap.	
1 §[3]	
En försäkrad som avses i 1 kap. 2 § skall på det avgiftsunderlag som anges i 3 - 5 §§ för varje år betala	En försäkrad som avses i 1 kap. 2 § skall på det avgiftsunderlag som anges i 3 - 5 §§ för varje år betala
1. sjukförsäkringsavgift med 9,12 procent,	1. sjukförsäkringsavgift med 9,12 procent,
2. folkpensionsavgift med *5,83* procent,	2. folkpensionsavgift med *6,03* procent,
3. tilläggspensionsavgift efter den procentsats som anges i särskild lag,	3. tilläggspensionsavgift efter den procentsats som anges i särskild lag,
4. delpensionsavgift med 0,20 procent samt	4. delpensionsavgift med 0,20 procent samt
5. arbetsskadeavgift med 1,40 procent.	5. arbetsskadeavgift med 1,40 procent.

6 §[4]

Riksförsäkringsverket får varje år från vederbörlig inkomsttitel i statsbudgeten tillgodoföra sig ett belopp som motsvarar summan av de under nästföregående år debiterade egenavgifterna minskad med summan av de avgifter som under samma år *avkortats* eller restituerats.

Riksförsäkringsverket får under respektive uppbördsår enligt uppbördslagen (1953:272) som förskott på belopp enligt första stycket tillgodoföra sig 11 procent av den preliminära *F-skatt* som debiterats *intill* den *25* februari samma år. Förskottet tillgodoförs med en *sjättedel* under var och en av uppbördsmånaderna *mars, maj, juli, september, november och januari*. Riksskatteverket skall varje år senast den 15 *mars* lämna Riksförsäkringsverket uppgift om summan av den före den *25* februari samma år debiterade preliminära *F-skatten*.

Riksförsäkringsverket får varje år från vederbörlig inkomsttitel i statsbudgeten tillgodoföra sig ett belopp som motsvarar summan av de under nästföregående år debiterade egenavgifterna minskad med summan av de avgifter som under samma år *satts ned* eller restituerats.

Riksförsäkringsverket får under respektive uppbördsår enligt uppbördslagen (1953:272) som förskott på belopp enligt första stycket tillgodoföra sig 11 procent av den preliminära *skatt* som debiterats *fysiska personer före* den *1* februari samma år. Förskottet tillgodoförs med en *tolftedel* under var och en av uppbördsmånaderna. Riksskatteverket skall varje år senast den 15 *februari* lämna Riksförsäkringsverket uppgift om summan av den före den *1* februari samma år debiterade preliminära *skatten för fysiska personer*.

Om Riksförsäkringsverket under ett uppbördsår tillgodoförts förskott som överstiger beloppet enligt första stycket skall skillnaden regleras genom avräkning på belopp som närmast därefter skall tillgodoföras enligt första eller andra stycket.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om avgifter som avser tid före ikraftträdandet.

3. Omfattar ett beskattningsår tid såväl före som efter utgången av år 1993 skall — om den avgiftsskyldige inte visar annat — så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden före utgången av år 1993 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller före utgången av år 1993 och hela beskattningsåret.

4. Den nya bestämmelsen i 3 kap. 6 § tillämpas första gången i fråga om uppbördsåret 1994/95. Den del av förskottet som avser uppbördsmånaden februari 1994 skall dock Riksförsäkringsverket tillgodoföra sig under uppbördsmånaden mars samma år.

[1]Lagen omtryckt 1989:633.
[2]Senaste lydelse 1992:1707.
[3]Senaste lydelse 1992:1572.
[4]Senaste lydelse 1992:1178.

2.24 Förslag till Lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 §, 4 kap. 3 §, 13 kap. 6 och 20 a §§, 15 kap. 24 a § och 17 kap. 7 § utsökningsbalken skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
4 §	
Har ansökan gjorts hos en kronofogdemyndighet som *ej* är behörig, skall målet genast överlämnas till *den* kronofogdemyndighet som enligt vad handlingarna visar är behörig. Ansökan anses gjord, när *ansökningshandlingen* kom in till den *förra* myndigheten eller, i fråga om muntlig ansökan, när sådan ansökan gjordes där.	Har ansökan gjorts hos en kronofogdemyndighet som *inte* är behörig, skall målet genast överlämnas till *en* kronofogdemyndighet som enligt vad handlingarna visar är behörig. Ansökan anses gjord, när *den* kom in till den *första* myndigheten eller, i fråga om muntlig ansökan, när sådan ansökan gjordes där.
Har ansökan gjorts hos en behörig kronofogdemyndighet och är även annan kronofogdemyndighet behörig, får målet överlämnas till den myndigheten, om målet ej utan avsevärd olägenhet kan handläggas vid den förra myndigheten eller överlämnande annars uppenbart främjar målets handläggning.	*Även om den myndighet där ansökan gjorts är behörig, får målet överlämnas till en annan behörig kronofogdemyndighet, om det främjar målets handläggning. Ett mål får överlämnas även efter det att utmätning har verkställts eller andra åtgärder för verkställighet har vidtagits.*
4 kap.	
3 §	
	Utmätning skall ske endast om det belopp som kan beräknas flyta in, efter avdrag för kostnader som uppkommer efter utmätningen, ger ett överskott som gör åtgärden försvarlig.

Av utmätningsbar egendom bör i första hand tagas i anspråk sådan tillgång som kan användas till fordringens betalning med minsta kostnad, förlust eller annan olägenhet för gäldenären, om ej annat följer av 4-6 §§.

13 kap.	
6 §	
Fordran som skall beaktas upptas med det belopp till vilket den uppgår på fördelningsdagen. Som fördelningsdag anses härvid den dag till vilken fördelningssammanträde är utsatt, även om hinder möter att då verkställa fördelningen. När sammanträde ej hålls, anses den dag då kronofogdemyndighetens beslut meddelas som fördelningsdag.	
Vid fördelning räknas som ford-	

ran i ett mål även sådan förrättningskostnad som avser endast det målet.

Begär borgenär betalning för fordran som ej har anmälts i tid, skall utdelning utgå av överskott, om sådant uppkommer.

20 a §[1]

Skall influtna medel fördelas mellan flera mål och understiger det belopp som skall betalas ut i något av dessa 100 kronor, skall beloppet, om särskilda skäl inte föranleder något annat, i stället fördelas mellan övriga mål där fordringen inte fått full täckning.

Kronofogdemyndigheten är inte skyldig att betala ut belopp som understiger *tio* kronor. Om beloppet inte betalas ut, tillfaller det staten.

Kronofogdemyndigheten är inte skyldig att betala ut belopp som understiger *25* kronor. Om beloppet inte betalas ut, tillfaller det staten.

15 kap.

24 a §[2]

Kronofogdemyndigheten är inte skyldig att betala ut belopp som understiger *tio* kronor. Om beloppet inte betalas ut, tillfaller det staten.

Kronofogdemyndigheten är inte skyldig att betala ut belopp som understiger *25* kronor. Om beloppet inte betalas ut, tillfaller det staten.

17 kap.

7 §[3]

Förrättningskostnader i mål om utmätning tas ut ur köpeskillingen för såld egendom, behållen avkastning och andra tillgängliga medel. De får vid behov genast utsökas hos gäldenären.

Förrättningskostnader som är gemensamma för flera mål har företräde framför kostnader som endast avser ett mål.

Förrättningskostnad för handräckning enligt 8 kap. 18 § får genast utsökas hos den mot vilken åtgärden har vidtagits.

Förrättningskostnad i mål om införsel får genast tas ut genom införsel hos gäldenären.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

[1]Senaste lydelse 1983:924.
[2]Senaste lydelse 1983:924.
[3]Senaste lydelse 1992:636.

2.25 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 8 § utsökningsbalken i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:893) om ändring i nämnda balk skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 kap.	
8 §	
Frågor om utmätning prövas av kronofogdemyndigheten i det län där gäldenären har sitt hemvist.	Frågor om utmätning prövas av kronofogdemyndigheten i det län där gäldenären har sitt hemvist, *där egendom som tillhör gäldenären finns eller där verkställighet annars lämpligen kan ske.*
Frågor om utmätning av egendom som inte finns i det län där gäldenären har sitt hemvist får prövas även av kronofogdemyndigheten i det län där egendomen finns eller, i fråga om ett fartyg eller luftfartyg, dit det väntas. Frågor om utmätning av ett fartyg får prövas även av kronofogdemyndigheten i det län där fartyget har sin hemort. Frågor om utmätning av en fordran eller en annan rättighet får prövas också av kronofogdemyndigheten i det län där sekundogäldenären eller någon annan förpliktad finns, även om fordran eller rättigheten skall anses finnas i ett annat län. Frågor om utmätning av lön eller annan förmån som avses i 7 kap. prövas, om gäldenären inte har hemvist här i landet, av kronofogdemyndigheten i det län där arbetsgivaren eller någon annan som ger ut förmånen finns.	Frågor om utmätning av lön eller annan förmån som avses i 7 kap. prövas, om gäldenären inte har hemvist här i landet, av kronofogdemyndigheten i det län där arbetsgivaren eller någon annan som ger ut förmånen finns.

Har utmätning sökts hos kronofogdemyndighet som ej är behörig enligt första eller andra stycket, får myndigheten likväl i brådskande fall vidtaga åtgärd som avses i 6 kap. 12 § innan målet enligt 2 kap. 4 § första stycket överlämnas till kronofogdemyndighet som är behörig.

2.26 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

2 §[1]

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

I fråga om handelsbolag *och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag* åvilar skattskyldigheten dock delägarna.

I fråga om handelsbolag åvilar skattskyldigheten dock delägarna.

Såvitt gäller sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket föreligger skattskyldighet endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.

I det fall inkomst av eller förmögenhetstillgång som består av sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket är undantagen från beskattning i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal, skall statlig fastighetsskatt avseende sådan privatbostad inte tas ut.

Fastighetsskatt beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall underlaget för fastighetsskatten jämkas med hänsyn härtill.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1990:1383.

2.27 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:943) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt att 1 § i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:943) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

1 §

Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han - med den inskränkning som följer av 2 § - genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4-13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlägga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.

Kan ett svenskt företag vid prövning enligt 7 § 8 mom. *sjätte stycket* lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings bruttobelopp. Vid

Kan ett svenskt företag vid prövning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings bruttobelopp. Vid sådan avräkning gäl-

sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

ler i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

2.28 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 13 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

13 §

Omprövar skattemyndigheten självmant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det föranleds av

1. skattemyndighets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig,

2. allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering,

3. skattemyndighets beslut om *åtgärd* enligt *28 kap. 12* § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) *eller om rättelse enligt 20 kap. 23 § eller 28 kap. 10 § samma lag,*

3. skattemyndighets beslut om *fastighetstaxering* enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

4. beslut av Riksskatteverket, kammarrätt eller Regeringsrätten angående sjömansskatt,

5. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370).

Även om tiden för omprövning enligt första stycket har gått ut får skattemyndigheten till den skattskyldiges fördel självmant ompröva ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

5 kap.

1 §[1]

Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) påföras honom. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdeskatt och med fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 - 4, 6 och *7* som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som

Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdeskatt och med fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 - 4, 6, *7* och *10* som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som

samtaxeras med honom, eller, vad gäller mervärdeskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

samtaxeras med honom, eller, vad gäller mervärdeskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugo procent eller, vad gäller mervärdeskatt, tio procent av underlaget när

1. den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret,

2. den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1]Senaste lydelse 1991:1902.

2.29 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:944) om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:944) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
1 §[1]	
Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt	
1. kommunalskattelagen (1928:370),	
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,	
3. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,	
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	
5. lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,	
6. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1-5 nämnda lag,	
7. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	
8. lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift,	
9. lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet.	9. lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet,
	10. lagen (1993:000) om expansionsmedel.
Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.	
Lagen innehåller bestämmelser som skall gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.	
Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdeskatt i vissa fall framgår av 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.	

[1]Lydelse enligt prop. 1993/94:80.

2.30 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 10, 14, 18, 19 och 25 §§ samt 3 kap. 22, 25 a, 28, 31 och 60 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
10 §[1]	
En självdeklaration skall innehålla uppgifter om	
1. den skattskyldiges namn, personnummer eller organisationsnummer, postadress och hemortskommun, beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig som bara under någon del av beskattningsåret varit bosatt i Sverige, uppgift om den tid som han haft bostad här,	
2. de intäkter och avdrag som är att hänföra till varje inkomstslag,	
3. de allmänna avdrag som den skattskyldige yrkar få vid taxeringen,	
4. den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, om den beskattningsbara förmögenheten uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån han är skattskyldig för förmögenhet.	
En självdeklaration skall dessutom innehålla de uppgifter som för särskilda fall föreskrivs i 16-24 §§ eller som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel *eller* särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.	En självdeklaration skall dessutom innehålla de uppgifter som för särskilda fall föreskrivs i 16-24 §§ eller som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader *eller expansionsmedelsskatt enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel.*
Om en skattskyldig skall taxeras för barns eller någon annans förmögenhet, skall uppgift lämnas även om sådan förmögenhet.	
14 §[2]	
I självdeklarationen behöver uppgift inte lämnas om ersättning som, enligt bestämmelserna i 3 kap. 5 § första stycket *4,* först efter föreläggande av skattemyndigheten behöver tas upp i kontrolluppgift.	I självdeklarationen behöver uppgift inte lämnas om ersättning som, enligt bestämmelserna i 3 kap. 5 § första stycket *3,* först efter föreläggande av skattemyndigheten behöver tas upp i kontrolluppgift.

Om den skattskyldige yrkar avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) skall han lämna de uppgifter som behövs om ersättning som uppburits för att täcka kostnaderna.

18 §

Har en överenskommelse enligt 3 kap. 2 § *andra stycket* lagen (1962:381) om allmän försäkring träffats om att en viss ersättning *skall anses som inkomst av anställning, skall den som uppbär ersättningen ange detta i sin självdeklaration. Detsamma skall gälla om ersättning* från arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är utländsk juridisk person *enligt överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § nämnda lag* skall hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete.

Har en överenskommelse enligt 3 kap. 2 *a* § lagen (1962:381) om allmän försäkring träffats om att en viss ersättning från arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är utländsk juridisk person skall hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete, *skall den som uppbär ersättningen ange detta i sin självdeklaration.*

19 §[3]

Den som har inkomst av näringsverksamhet skall, om inte annat framgår av 25 §, i sin självdeklaration för varje förvärvskälla från bokföringen lämna uppgifter om varje slag av

1. intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar,
2. tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital.

Uppgifter skall vidare lämnas om

1. arten och omfattningen av verksamheten,
2. hur värdesättningen på lager samt fordringar skett,
3. hur det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats för att överensstämma med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
4. hur avdrag för värdeminskning beräknats,
5. vad den skattskyldige satt in i form av pengar i näringsverksamheten eller tagit ut ur näringsverksamheten i varor, pengar eller annat eller på annat sätt använt för att betala levnadskostnader eller för andra utgifter, som inte är hänförliga till omkostnader i verksamheten, samt om andra förmåner som den skattskyldige fått av verksamheten,
6. ändrade redovisningsprinciper samt
7. under året anskaffade och försålda anläggningstillgångar.

Fysisk person och dödsbo skall lämna uppgift om fördelningsunderlag enligt 2 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning vid utgången av närmast föregående beskattningsår

samt motsvarande belopp vid beskattningsårets utgång.

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet behöver uppgifter som avses i första och andra styckena endast lämnas av en av makarna. Var och en av makarna skall dock lämna uppgifter om arten och omfattningen av sitt arbete i verksamheten samt de övriga uppgifter som behövs för tillämpningen av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen.

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på ansökan av den deklarationsskyldige medge att de uppgifter som avses i första stycket 1 lämnas i sammansatta poster. Ett sådant medgivande får omfatta en tid av högst tre år åt gången. En ansökan skall ha kommit in till skattemyndigheten före ingången av taxeringsåret.

Uppgifter som avses i första och andra styckena skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär eller, efter särskilt medgivande av Riksskatteverket eller myndighet som Riksskatteverket bestämmer, på annat lämpligt sätt.

25 §[4]

Handelsbolag och rederi för registreringspliktigt fartyg skall varje år till ledning för delägares taxering lämna uppgifter som avses i 19 § samt för varje delägare uppgifter om hans andel av bolagets eller rederiets inkomst av varje förvärvskälla och värdet av hans andel eller lott i bolaget eller rederiet. Uppgift skall också lämnas om delägares andel av skatteunderlag enligt 2 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, 3 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och 2 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.

Handelsbolag och rederi för registreringspliktigt fartyg skall varje år till ledning för delägares taxering lämna uppgifter som avses i 19 § *första och andra styckena* samt för varje delägare uppgifter om hans andel av bolagets eller rederiets inkomst av varje förvärvskälla och värdet av hans andel eller lott i bolaget eller rederiet. Uppgift skall också lämnas om delägares andel av skatteunderlag enligt 2 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, 3 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och 2 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.

Uppgifterna skall lämnas enligt bestämmelserna för allmän självdeklaration och på det sätt som anges i 28 och 29 §§.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även sådant dödsbo som vid inkomst- och förmögenhetstaxering skall anses som handelsbolag.

Bestämmelserna i 32 § om anstånd gäller i tillämpliga delar för uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf.

3 kap.

22 §[5]

Kontrolluppgift om inkomstränta och fordran skall lämnas av

1. Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag,
2. den som yrkesmässigt bedrivit inlåning eller på annat sätt yrkesmässigt ombesörjt att pengar blivit räntebärande,
3. den som gett ut skuldförbindelse för den allmänna marknaden,
4. förening som från medlemmar mottagit pengar för förräntning,
5. Riksgäldskontoret i fråga om statens sparobligationer,
6. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Kontrolluppgift skall lämnas för den som gottskrivits ränta eller till vilken ränta betalats ut (borgenär) och den som har varit antecknad som innehavare av utländskt räntebärande fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper oavsett om ränta utgått. Kontrolluppgiften skall ta upp den ränta som den uppgiftsskyldige sammanlagt gottskrivit eller betalat ut till borgenären, dennes sammanlagda fordran på den uppgiftsskyldige vid årets utgång och avdragen preliminär skatt. I fall som avses i första stycket 6 skall uppgift lämnas om ränta som utbetalats eller gottskrivits samt om innehavet i depån eller den kontoförda fordringen vid årets utgång.

Kontrolluppgift skall lämnas för den som gottskrivits ränta eller till vilken ränta betalats ut (borgenär) och den som har varit antecknad som innehavare av utländskt räntebärande fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper oavsett om ränta utgått. Kontrolluppgiften skall ta upp den ränta som den uppgiftsskyldige sammanlagt gottskrivit eller betalat ut till borgenären, dennes sammanlagda fordran på den uppgiftsskyldige vid årets utgång och avdragen preliminär skatt. I fall som avses i första stycket 6 skall uppgift lämnas om ränta som utbetalats eller gottskrivits samt om innehavet i depån eller den kontoförda fordringen vid årets utgång. *Kontrolluppgift skall vidare lämnas för upplupen men inte förfallen avkastning (räntekompensation) vid avyttring av fordran eller andel i sådan värdepappersfond som avses i 27 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

Innehas ett konto av mer än en person skall ränta och fordran fördelas lika mellan innehavarna, om inte annat förhållande är känt för den uppgiftsskyldige. I fråga om konto för vilket samtliga innehavare inte redovisas enligt bestämmelserna i 57 § andra stycket skall dock den totala räntan och fordran redovisas utan fördelning.

Avser en utbetalning också annat än ränta och kan den uppgiftsskyldige inte ange hur stor del därav som utgör ränta, skall i stället för ränta det sammanlagt utbetalda beloppet redovisas.

25 a §[6]

Kontrolluppgift om utgiftsränta skall lämnas av

1. den som yrkesmässigt bedrivit utlåning eller kreditgivning eller den som i annan yrkesmässig verksamhet bedrivit utlåning eller kreditgivning via konto eller i annan form,

2. förening som till medlemmar lånat ut pengar mot ränta, eller

3. arbetsgivare eller uppdragsgivare som till arbetstagare eller uppdragstagare lånat ut pengar mot ränta.

Kontrolluppgift skall lämnas för fysisk person och dödsbo. Kontrolluppgiften skall ta upp *betald* ränta. I fall som avses i första stycket 3 skall även eventuell ränteförmån anges.

Avser den ränta som betalts till någon del ränta som erlagts i förskott, skall av kontrolluppgiften framgå hur stor del av räntan som belöper på beskattningsåret.

Kontrolluppgift skall lämnas för fysisk person och dödsbo. Kontrolluppgiften skall ta upp *den* ränta *som gäldenären betalt till den uppgiftsskyldige.* I fall som avses i första stycket 3 skall även eventuell ränteförmån anges.

Avser den ränta som betalts till någon del ränta som erlagts i förskott, skall av kontrolluppgiften framgå hur stor del av räntan som belöper på *tid till och med den 31 januari året efter* beskattningsåret, *dock endast om förskottsräntan till någon del belöper på tid efter denna tidpunkt.*

Kontrolluppgift skall vidare lämnas för upplupen men inte förfallen avkastning (räntekompensation) vid förvärv av fordran eller andel i sådan värdepappersfond som avses i 27 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Dock skall kontrolluppgift inte lämnas i det fall den avkastning kompensationen avser förfaller till betalning ett senare år än det år förvärvet skett.

Är fler än en person betalningsansvarig för skuld skall utgiftsräntan fördelas lika mellan gäldenärerna, om inte annat förhållande är känt för den uppgiftsskyldige. I fråga om skuld för vilken samtliga gäldenärer inte redovisas enligt bestämmelserna i 57 § andra stycket skall dock den totala räntan redovisas utan fördelning.

28 §[7]

Särskild uppgift om utdelning eller ränta skall lämnas av

1. den som har fått utdelning på aktier i svenskt aktiebolag, som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618), samt

2. den som i Sverige har fått

a) utdelning *på andelar i svensk ekonomisk förening, eller,* om utdelningen inte har betalts ut genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag eller gäller fall som avses i 27 § första stycket 5, *från utländsk juridisk person,* eller

a) utdelning *från utländsk juridisk person,* om utdelningen inte har betalts ut genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag eller gäller fall som avses i 27 § första stycket 5, eller

b) ränta som har erlagts mot att kupong eller kvitto lämnats och inte har betalts ut genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag eller gäller fall som avses i 22 § första stycket 6, på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning.

Särskild uppgift skall lämnas när utdelningen eller räntan tas emot. Lyfts beloppet för någon annans räkning, och överlämnas inte därvid en av denne avgiven särskild uppgift, skall en sådan i stället lämnas av den som lyfter beloppet. Därvid skall uppges namn och hemvist på den för vars räkning beloppet lyfts. Om någon får utdelning eller ränta mot kupong, som han har förvärvat utan det värdepapper kupongen tillhör, skall också namn och hemvist uppges på den från vilken kupongen har förvärvats.

Särskild uppgift avfattas på blankett enligt fastställt formulär och lämnas till den som betalar ut utdelningen eller räntan. Denne skall se till att uppgift lämnas innan betalning sker.

31 §

I den omfattning och på det sätt Riksskatteverket bestämmer skall, utöver vad som framgår av 28 och 29 §§, *svenskt bolag eller svensk ekonomisk förening lämna kontrolluppgift rörande utbetald utdelning. Detsamma gäller* utgivare av obligationer, förlagsbevis eller andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar *i fråga om* utbetald ränta.

I den omfattning och på det sätt Riksskatteverket bestämmer skall, utöver vad som framgår av 28 och 29 §§, utgivare av obligationer, förlagsbevis eller andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar *lämna kontrolluppgift rörande* utbetald ränta.

60 §[8]

Vid en kontrolluppgift som lämnas enligt 4, 13, 14, 22 eller 27 § skall fogas särskild uppgift (sammandrag av kontrolluppgifter). I sådant sammandrag skall anges namn, postadress och personnummer eller organisationsnummer för den uppgiftsskyldige, antalet lämnade kontrolluppgifter samt det sammanlagda beloppet av de skatteavdrag som har verkställts för preliminär A-skatt under året före

Vid en kontrolluppgift som lämnas enligt 4, 13, 14, 22 eller 27 § skall fogas särskild uppgift (sammandrag av kontrolluppgifter). I sådant sammandrag skall anges namn, postadress och personnummer eller organisationsnummer för den uppgiftsskyldige, antalet lämnade kontrolluppgifter samt det sammanlagda beloppet av de skatteavdrag som har verkställts för preliminär A-skatt under året före

taxeringsåret. Om den uppgiftsskyldige har tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skall detta, i annat sammandrag än sådant som avser kontrolluppgift om ränta, utdelning eller betalning till eller från utlandet, anges i stället för personnummer eller organisationsnummer. Om den uppgiftsskyldige har gjort avdrag för en arbetstagares kostnader enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 lagen (1981:691) om socialavgifter, skall denna kostnad också anges i sammandraget. *I sammandraget skall också anges det sammanlagda beloppet av semestermedel som har betalts in till en semesterkassa och som den uppgiftsskyldige inte skall redovisa i någon kontrolluppgift samt det sammanlagda skatteunderlag för särskild löneskatt som har redovisats enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.*

taxeringsåret. Om den uppgiftsskyldige har tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), skall detta, i annat sammandrag än sådant som avser kontrolluppgift om ränta, utdelning eller betalning till eller från utlandet, anges i stället för personnummer eller organisationsnummer. Om den uppgiftsskyldige har gjort avdrag för en arbetstagares kostnader enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 lagen (1981:691) om socialavgifter, skall denna kostnad också anges i sammandraget.

Redovisning av konto som avses i 57 § andra stycket tredje meningen skall lämnas i särskild uppgiftshandling för varje konto.

Vid en kontrolluppgift som lämnas enligt 17 a, 25 a, 26 a, 32 a, 44 eller 45 § skall fogas sammandrag, som skall uppta namn, postadress och personnummer eller organisationsnummer för den uppgiftsskyldige samt antalet lämnade kontrolluppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering såvitt avser 2 kap. 14 och 18 §§ samt 3 kap. 60 § första stycket och i övrigt vid 1995 års taxering. De nya bestämmelserna i 3 kap. 22 § och 25 a § fjärde stycket tillämpas dock första gången vid 1996 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1992:1659.
[2] Senaste lydelse 1990:1136.
[3] Senaste lydelse 1990:1136.
[4] Senaste lydelse 1992:1185.
[5] Senaste lydelse 1992:1496.
[6] Senaste lydelse 1992:1659.
[7] Senaste lydelse 1990:1136.
[8] Senaste lydelse 1991:1903.

2.31 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:945) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 23, 27 och 32 a §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter i paragrafernas lydelse enligt lagen (1993:945) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

3 kap.

23 §

Uppgiftsskyldighet enligt 22 § föreligger inte

1. då borgenären är bank, hypoteksinstitut, försäkringsföretag, aktiebolag eller förening eller stiftelse som tilldelats organisationsnummer,

2. för ränta som i fråga om Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag inte avser bolagets verksamhet beträffande skuldförbindelser för den allmänna marknaden och som i fråga om övriga uppgiftsskyldiga inte hänför sig till sådan verksamhet som avses i 22 § första stycket,

3. för ränta som inte utgör skattepliktig inkomst enligt *lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande,*	3. för ränta *på vinstandelslån* som inte utgör skattepliktig inkomst enligt *punkt 2 a första stycket 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. tredje stycket 4 lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,*

4. för ränta och fordran på konto, för vilket inte finns person- eller organisationsnummer och som öppnats före den 1 januari 1985, om räntan för kontohavaren uppgår till mindre än 100 kronor eller — om kontot innehas av mer än en person — ränta för var och en av kontohavarna understiger 100 kronor,

5. för ränta och fordran på konto om borgenärens sammanlagda ränta på ett eller flera konton uppgår till mindre än 100 kronor varvid ränta som enligt andra bestämmelser i detta stycke är undantagen från uppgiftsskyldighet inte skall medräknas,

6. för ränta och fordran på särskilt konto i bank enligt skogskontolagen (1954:142), lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, lagen (1982:2) om uppfinnarkonto eller lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

27 §

Kontrolluppgift om utdelning och innehav skall lämnas av

1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap.

8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618),

2. förvaringsinstitut som avses i 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder och som utbetalt utdelning på andel i svensk värdepappersfond,

3. fondbolag som avses i 1 § lagen om värdepappersfonder och som förvaltar svensk värdepappersfond,

4. den som utbetalt utdelning från utländsk juridisk person, om utdelningen utbetalats genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolags försorg,

5. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

a) fysisk eller juridisk person som, *i fall som avses i första stycket 3 om utdelningen inte är skattefri enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt samt i fall som avses i första stycket 4 och 5,* är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

b) fysisk person som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av aktie eller andel i värdepappersfond eller utländsk juridisk person eller utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper.

Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning och avdragen preliminär skatt *samt i förekommande fall uppgift om utdelningen avser sådan utbetalning som avses i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.* Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning *till den del den är skattepliktig* och avdragen preliminär skatt. Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar *eller för utdelning som inte utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande.*

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar.

32 a §

Kontrolluppgift om realisationsvinst eller realisationsförlust vid avyttring av andel i allemansfond skall lämnas av fondbolag som avses i 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Kontrolluppgift skall lämnas för dem som har avyttrat andel i allemansfond som inte är tillgång på pensionssparkonto. Kontrolluppgiften skall ta upp realisationsvinst eller realisationsförlust till den del den är skattepliktig respektive avdragsgill *enligt lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande.*

Kontrolluppgift skall lämnas för dem som har avyttrat andel i allemansfond som inte är tillgång på pensionssparkonto. Kontrolluppgiften skall ta upp realisationsvinst eller realisationsförlust till den del den är skattepliktig respektive avdragsgill.

2.32 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8[1]. Vid beräkning av kapitalunderlaget för skadeförsäkringsföretag skall vid 1992 *och* 1993 års taxeringar säkerhetsreserv räknas som skuld endast till den del reserven överstiger 70 procent av säkerhetsreserven i bokslut till ledning för 1991 års taxering.	8. Vid beräkning av kapitalunderlaget för skadeförsäkringsföretag skall vid 1992, 1993 *och 1994* års taxeringar säkerhetsreserv räknas som skuld endast till den del reserven överstiger 70 procent av säkerhetsreserven i bokslut till ledning för 1991 års taxering.

Denna lag träder i kraft den 31 december 1993.

[1]Senaste lydelse 1992:1345.

2.33 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 §[1]	
Beskattning av uppskovsbeloppet skall fördelas så att	
minst 25 procent av beloppet tas upp vid 1992 års taxering,	
sammanlagt minst 50 procent av beloppet tas upp vid 1992 och 1993 års taxeringar,	
sammanlagt minst 75 procent av beloppet tas upp vid 1992—1994 års taxeringar,	
hela beloppet tas upp vid 1992—1995 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1992—1996 års taxeringar.	
En fysisk person behöver vid 1992 *och 1993* års taxeringar inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet. *Vid 1992-1994 års taxeringar tas sammanlagt minst 50 procent av beloppet upp.* Ett handelsbolag behöver vid 1992 års taxering inte ta upp mer än 25 procent och vid 1992 och 1993 års taxeringar inte mer än sammanlagt 50 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer. *Vid 1992-1994 års taxeringar tas upp dels sammanlagt minst 50 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på delägare som är fysiska personer, dels sammanlagt minst 75 procent av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer.* Vid 1995 och 1996 års taxeringar gäller bestämmelserna i första stycket.	En fysisk person behöver vid 1992-*1994* års taxeringar inte ta upp någon del av uppskovsbeloppet. Ett handelsbolag behöver vid 1992 års taxering inte ta upp mer än 25 procent, vid 1992 och 1993 års taxeringar inte mer än sammanlagt 50 procent och *vid 1992-1994 års taxeringar inte mer än sammanlagt 75 procent* av uppskovsbeloppet multiplicerat med den andel av bolagets inkomst som belöper på andra delägare än fysiska personer. Vid 1995 och 1996 års taxeringar gäller bestämmelserna i första stycket.
Taxeras inte företaget ett visst år skall vid taxeringen det följande året till det uppskovsbelopp som då återförs läggas ett tillägg om tio procent av det uppskovsbelopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning vid taxeringen det förstnämnda året.	
Har den förvärvskälla eller, i fråga om handelsbolag, den verksamhet, till vilken de obeskattade	Har den förvärvskälla eller, i fråga om handelsbolag, den verksamhet, till vilken de obeskattade

reserverna hänför sig upphört, skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Detta gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos aktiebolaget enligt bestämmelserna i denna lag. Vad nu sagts gäller även i de fall verksamhet i handelsbolag eller driften av denna överförs till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Med återstående del av uppskovsbeloppet avses i dessa fall så stor andel av beloppet som motsvarar den andel av bolagets inkomst som belöper på delägare som är fysiska personer. Vid tillämpning av detta stycke anses intressegemenskap råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

I fråga om dödsbon gäller att återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart skall tas upp till beskattning det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången.

reserverna hänför sig upphört, skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart tas upp till beskattning. Detta gäller inte om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Återstående del av uppskovsbeloppet skall i sådana fall tas upp till beskattning hos aktiebolaget enligt bestämmelserna i denna lag. Vad nu sagts gäller även i de fall verksamhet i handelsbolag eller driften av denna överförs till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Med återstående del av uppskovsbeloppet avses i dessa fall så stor andel av beloppet som motsvarar den andel av bolagets inkomst som belöper på delägare som är fysiska personer. Vid tillämpning av detta stycke anses intressegemenskap råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas i fråga om 5 § andra stycket första gången vid 1994 och i övrigt vid 1995 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1993:115.

2.34 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med *17,69* procent på	Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med *17,89* procent på

1. lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre,

2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,

3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, Kommunernas pensionsanstalt eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen tecknats i enlighet med vad som anges i punkt 20 e första stycket b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370),

4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,

6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning som avses i första stycket.

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3 — 5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 och 13.

2 §[3]	
En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år till staten betala särskild löneskatt med *17,69* procent på inkomst *av passiv* nä-	En enskild person eller ett dödsbo skall för varje år till staten betala särskild löneskatt med *17,89* procent på inkomst *enligt kom-*

ringsverksamhet här i *riket* samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter samt vidare på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen *(1928:370)* eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter.

munalskattelagen (1928:370) av *annan* näringsverksamhet här i *landet än sådan aktiv näringsverksamhet som avses i 11 kap. 3 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring (passiv näringsverksamhet)* samt, om den skattskyldige före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller avlidit under året, på inkomst som avses i 3 kap. 4 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter samt vidare på ersättning som utgår enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i punkt 12 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i nämnda anvisningspunkt till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Skatt beräknas inte på sådana inkomster för vilka den skattskyldige skall betala egenavgifter enligt 3 kap. 4 § lagen om socialavgifter. *Bedömningen om näringsverksamhet är aktiv eller passiv görs för en förvärvskälla enligt kommunalskattelagen.*

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 5 § lagen om socialavgifter.

Skatt betalas inte då skatteunderlaget understiger 1 000 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas på inkomst som tas upp till beskattning vid 1995 års taxering eller senare.

Omfattar beskattningsåret tid såväl före som efter utgången av år 1993, skall — om den skattskyldige inte visar annat — så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden före utgången av år 1993 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller före utgången av år 1993 och hela beskattningsåret.

[1]Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:688.
[2]Senaste lydelse 1992:1491.
[3]Senaste lydelse 1992:1491.

2.35 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:947) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 2 och 7 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i paragrafernas lydelse enligt lagen (1993:947) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse samt att det i övergångsbestämmelserna skall införas en ny punkt, 3, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Skattskyldiga till avkastningsskatt är 1. svenska livförsäkringsföretag, 2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse här i riket, 3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, 4. pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m., 5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., 6. i Sverige bosatt innehavare av pensionssparkonto enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.	
I fråga om handelsbolag *och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag* är dock delägarna skattskyldiga.	I fråga om handelsbolag är dock delägarna skattskyldiga.
7 §	
Värdepapper, som är noterat vid en svensk eller utländsk börs eller noterat vid en auktoriserad marknadsplats eller som annars är föremål för regelbunden handel vid någon annan reglerad marknad som är öppen för allmänheten, tas upp till det noterade värdet.	Värdepapper, som är noterat vid en svensk eller utländsk börs eller noterat vid en auktoriserad marknadsplats eller som annars är föremål för regelbunden handel vid någon annan reglerad marknad som är öppen för allmänheten, tas upp till det noterade värdet. *Värdepapper för vilket skatteplikten är begränsad enligt 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas dock upp till* *1. 65 procent av det noterade värdet om tillgången ingår i kapitalunderlag som är hänförligt till annan försäkring än pensionsförsäkring, och* *2. 80 procent av det noterade värdet i övriga fall.*

Nedsättningen av värdet enligt första stycket 1 och 2 med 35 respektive 20 procent skall i fråga om andelar i svenska värdepappersfonder reduceras i samma utsträckning som skatteplikt gäller för utdelningen på andelen året före beskattningsåret enligt 3 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i första stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de inte noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena finns synnerliga skäl anta att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället det beräknade priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktie eller andel i dotterbolag, som direkt eller indirekt har till ändamål att äga fastigheter (fastighetsbolag) skall värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna.

---

3. De nya bestämmelserna i 7 § andra stycket tillämpas första gången för beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 1994.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:663) om ersättningsfonder

dels att 6 § skall upphöra att gälla,

dels att 1, 3, 9 och 10 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §	
Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till 1. ersättningsfond för inventarier, 2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar, 3. ersättningsfond för mark och 4. ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel.	
I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. *Avdrag medges inte i fråga om dödsbon som behandlas som handelsbolag.*	I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.
Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.	
Med inventarier, byggnader, markanläggningar och djurlager i jordbruk och renskötsel förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader, markanläggningar respektive djurlager i jordbruk och renskötsel. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen.	
3 §	
Avdrag enligt 2 § får *för viss förvärvskälla* inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller markanläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar reduceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning	Avdrag enligt 2 § får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller markanläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar reduceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning till ersätt-

till ersättningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen samt det belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje—sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

ningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen samt det belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje—sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

9 §[1]

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4—6 §§,

2. hela eller den huvudsakliga delen av *den förvärvskälla där avsättningen till fonden har gjorts* under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

2. hela eller den huvudsakliga delen av *förvärvskällan* under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,

4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller inte om avsättningen grundas på avyttring som avses i 2 § andra stycket 1—3.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att *hela* eller *en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts* tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av *förvärvskällans* nye *ägare. I be-*

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att *förvärvskällan* helt eller *delvis* tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av *den nya ägaren. Därvid* skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket

slutet skall anges i vilken förvärvskälla hos den nye ägaren fonden skall anses avsatt. Vidare skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts. Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras *i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts* till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje—sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

tillämpas.

Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje—sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

10 §

Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i *den förvärvskälla* där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.

Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i *det inkomstslag* där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.

Om det finns synnerliga skäl skall tillägg inte påföras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1992:1347.

2.37 Förslag till Lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Den som utfäst en tjänstepension skall till staten betala särskild löneskatt med *17,69* procent på kostnaden för pensionsutfästelsen, beräknad enligt 2 §.	Den som utfäst en tjänstepension skall till staten betala särskild löneskatt med *17,89* procent på kostnaden för pensionsutfästelsen, beräknad enligt 2 §.
I fråga om handelsbolag *och dödsbon som vid inkomsttaxeringen behandlas som handelsbolag* är dock delägarna skattskyldiga.	I fråga om handelsbolag är dock delägarna skattskyldiga.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1992:1493.

2.38 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:949) om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:949) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
En enskild person eller ett dödsbo som medges avdrag för avgift för pensionsförsäkring enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) skall för det beskattningsåret till staten betala särskild löneskatt med *17,69* procent på avgiften. Detsamma gäller för enskild person som medges avdrag för inbetalning på pensionssparkonto enligt nämnda anvisningspunkt.	En enskild person eller ett dödsbo som medges avdrag för avgift för pensionsförsäkring enligt punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) skall för det beskattningsåret till staten betala särskild löneskatt med *17,89* procent på avgiften. Detsamma gäller för enskild person som medges avdrag för inbetalning på pensionssparkonto enligt nämnda anvisningspunkt.

2.39 Förslag till Lag om ändring i lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar

Härigenom föreskrivs att lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
I stället för vad som anges i 10 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt angående beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst skall vid 1994 *och 1995* års *taxeringar* statlig inkomstskatt för fysiska personer och dödsbon beräknas enligt följande.	I stället för vad som anges i 10 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt angående beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst skall vid 1994 års taxering statlig inkomstskatt för fysiska personer och dödsbon *och vid 1995 års taxering för fysiska personer och såvitt gäller dödsbon till och med det tredje beskattningsåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade statlig inkomstskatt* beräknas enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns som vid 1994 års taxering uppgår till 186 600 kronor multiplicerad med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober 1992 och prisläget i oktober 1991. Vid 1995 års taxering uppgår skiktgränsen till skiktgränsen vid 1994 års taxering multiplicerad med det jämförelsetal uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober 1993 och prisläget i oktober 1992. Skiktgränsen avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994.

2.40 Förslag till Lag om ändring i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

1 §

Vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller denna lag om en andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt har överlåtits från en fysisk person eller ett dödsbo till annan än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Vid inlösen av en andel från en fysisk person eller ett dödsbo gäller lagen om någon av delägarna i handelsbolaget inte är fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo.

Lagen gäller om överlåtaren *varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla avseende* aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och *verksam i detta i en förvärvskälla avseende* aktiv näringsverksamhet eller varit anställd hos handelsbolaget under räkenskapsåret eller om överlåtaren eller någon närstående på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person. Vid tillämpning av första och andra meningarna skall i fall som avses i 2 § första stycket andra meningen som överlåtare anses även tidigare innehavare av andelen under samma räkenskapsår. Frågan *om en förvärvskälla skall anses avse* aktiv eller passiv näringsverksamhet bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

Föreslagen lydelse

Lagen gäller om *verksamheten i handelsbolaget för* överlåtaren *avsett* aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och *verksamheten för denne avsett* aktiv näringsverksamhet eller varit anställd hos handelsbolaget under räkenskapsåret eller om överlåtaren eller någon närstående på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person. Vid tillämpning av första och andra meningarna skall i fall som avses i 2 § första stycket andra meningen som överlåtare anses även tidigare innehavare av andelen under samma räkenskapsår. Frågan *huruvida* aktiv eller passiv näringsverksamhet *skall anses föreligga* bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

3 §

Överlåtaren får — i stället för vad som anges i 2 § — ta upp inkomst från handelsbolaget *av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet* som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen. *I fall som avses i 1 § andra stycket andra meningen skall — om överlåtaren väljer att beskattas enligt föreliggande paragraf — även inkomst av sådan förvärvskälla avseende passiv näringsverksamhet i vilken den närstående varit verksam eller anställd tas upp.*

Överlåtaren får — i stället för vad som anges i 2 § — ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen.

Till grund för inkomstberäkningen enligt första stycket skall ligga ett särskilt bokslut. Bokslutet skall ha upprättats som om handelsbolagets beskattningsår avslutats vid den tidpunkt som överlåtaren valt enligt första stycket första meningen. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

2.41 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut skall införas en ny paragraf, 27 §, och närmast före 27 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Övrig bestämmelse
	27 §
	Äger staten direkt samtliga aktier eller andelar i en bank eller ett annat företag, som kan erhålla stöd enligt 3 §, skall företaget — om aktie eller andel överlåts — inte ha rätt till avdrag enligt lagen (1993:000) om avdrag för underskott av näringsverksamhet till den del underskottet uppkommit före det beskattningsår då överlåtelsen skedde.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Lagen gäller endast företag i vilket aktie eller andel överlåtits efter ikraftträdandet.

2.42 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning skall upphöra att gälla vid utgången av år 1993. Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas på utdelning som förfallit till betalning före denna tidpunkt.

2.43 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)

Härigenom föreskrivs att lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA) skall upphöra att gälla vid utgången av år 1993.

Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas vid 1995 och tidigare års taxeringar.

2.44 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande

Härigenom föreskrivs att lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande skall upphöra att gälla vid utgången av år 1993.

Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas vid 1994 och tidigare års taxeringar. Bestämmelserna om sparpremie i den upphävda 2 § tredje stycket skall tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar. Bonusränta enligt 11 § lagen (1988:846) om ungdomsbosparande som tillgodoräknats spararen före utgången av år 1991 utgör alltjämt inte skattepliktig inkomst.

3 Ärendet och dess beredning

3.1 Utredningar m.m.

Skattereformen genomfördes i tre steg genom beslut under hösten 1989 samt under våren och hösten 1990. Det system för beskattning av företag som gällde före skattereformen karaktäriserades av en hög formell skattesats och — beroende på olika reserveringsmöjligheter — en smal skattebas. Skattereformen innebar att ett i grunden förändrat skattesystem kom att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering. Utmärkande för förändringarna på företagsskatteområdet var att de olika reserveringsmöjligheterna ersattes av en mer begränsad och enhetlig reserveringsmöjlighet, skatteutjämningsreserven (surv). Samtidigt sänktes bolagsskattesatsen till 30 %.

Systemet hade emellertid inte fått sin slutgiltiga utformning. I den proposition som den socialdemokratiska regeringen lämnade till riksdagen hösten 1990 konstaterade föredraganden, statsrådet Åsbrink, att ytterligare överväganden och utredningsinsatser behövdes innan ställning kunde tas till vissa återstående frågor på inkomstskatteområdet (prop. 1990/91:54 s. 158 f.). Det gällde bl.a. beskattningen av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Ett gammalt önskemål att få mer aktiebolagslika skatteregler för enskild näringsverksamhet och verksamhet som bedrivs genom handelsbolag hade inte kunnat uppfyllas. Även förslaget från Utredningen om reformerad företagsbeskattning, URF, om periodiseringsfonder och nuvärdesavskrivning lämnades öppet (SOU 1989:34). En översyn av spärreglerna för förlustutjämning återstod också.

I fråga om beskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag redovisas ett förslag i betänkandet Neutral Företagsbeskattning (SOU 1991:100, särskild utredare Klas Herrlin). Betänkandet har remissbehandlats.

Bl.a. mot bakgrund av de synpunkter som framfördes vid remissbehandlingen fann regeringen att den fortsatta beredningen av förslaget borde ske i ett större sammanhang. Regeringen gav därför Klas Herrlin ett nytt uppdrag att som särskild utredare överväga vissa andra frågor beträffande företagsbeskattningen. Utredningsuppdraget kom att omfatta — utöver de kvarstående frågorna från skattereformen — frågan om att avskaffa surven och att i stället sänka bolagsskattesatsen och införa särskilda regler om förlustutjämning bakåt i tiden. En fråga som också kom att ingå i uppdraget gällde den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster.

Resultatet av utredningen utom vad avser den ekonomiska dubbelbeskattningen redovisas i betänkandet Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1 (SOU 1992:67). Betänkandet har remissbehandlats.

Övervägandena och förslagen i fråga om den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsinkomster redovisas i betänkandet Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 2 (SOU 1993:29).

Betänkandet remitterades i anslutning till att en inom Finansdepartementet upprättad promemoria remitterades. Promemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen (Ds 1993:28) innehåller ett sammanhållet förslag som grundas på förslagen i betänkandena Neutral företagsbeskattning och Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1.

I propositionen (avsnitten 4 - 8 och 16 - 17) används fortsättningsvis benämningen "utredningen" vid redovisningen av förslagen och övervägandena i betänkandet SOU 1993:29 medan "promemorian" hänför sig till departementspromemorian Ds 1993:28. Sammanställningar över remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr 2674-2675/93). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1.*

En följdfråga med anledning av förslagen om enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag gäller skyldigheten att avskatta uppskovsbelopp vid 1994 års taxering.

I det följande behandlas nu anmärkta frågor. Propositionen innehåller vissa ytterligare frågor. En sådan fråga är förslaget om månatlig uppbörd av F-skatt.

Inom Finansdepartementet har upprättats en promemoria avseende månatlig uppbörd av preliminär F-skatt och särskild A-skatt (uppbördspromemorian).. Promemorian har remitterats. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr 3468/92). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1.*

En annan fråga härrör från den översyn av utsökningsbalken som RSV genomfört på regeringens uppdrag. I sin slutrapport föreslår verket bl.a. ett nytt system för löneexekution (RSV Rapport 1992:1). Förslagen är omfattande och beredningen inom regeringskansliet är inte avslutad. Förslag i vissa delar bör dock läggas fram redan nu. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Justitiedepartementet dnr 1673/92). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1.*

Ytterligare en fråga gäller avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. En promemoria upprättad inom Finansdepartmentet har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3127/93). Remissinstanserna redovisas i *bilaga 1.*

Vidare behandlas frågor om ändring av definitionen av utländskt bolag, reservering för skadeförsäkringsföretagen, inskränkt skattskyldighet för Stiftelsen Sveriges Nationaldag, statslåneränta, förskottsränta och räntekompensation samt en utvidgning av företrädaransvaret vid bristande betalning av mervärdeskatt. Dessa förslag har beretts inom Finansdepartementet. Samråd har skett med Riksskatteverket. I fråga om förslaget om utländskt bolag har samråd även skett med Industriförbundet och beträffande förslaget om förskottsränta med Bankföreningen.

3.2 Lagrådet

Regeringen beslutade den 30 september 1993 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*.

Av de inte remitterade förslagen är flertalet av den beskaffenheten att Lagrådets yttrande skulle sakna betydelse. Vissa andra lagförslag är sådana att Lagrådets yttrande normalt bör inhämtas. Det gäller lagförslag som rör den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen.

Förslagen om en reformerad företagsbeskattning — som materiellt och systematiskt utgör en sammanhållen helhet — är ett synnerligen viktigt inslag i den del av regeringens ekonomiska politik som riksdagen bör ta ställning till i höst (jfr prop. 1993/94:25). En lagrådsgranskning i nu berörda delar skulle fördröja avlämnadet av propositionen så att det inte vore möjligt att åstadkomma en avslutad riksdagsbehandling under hösten. Det innebär att Lagrådets hörande skulle fördröja lagstiftningsfrågornas behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Tilläggas kan att de förslag som är att se som de mest centrala — däribland alla förslag till nya lagar — remitterats till Lagrådet. Med hänsyn till det anförda bör yttrande från Lagrådet i ifrågavarande delar inte inhämtas.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*. Lagrådet föreslår att de remitterade nya lagarna arbetas om i redaktionellt hänseende och att vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Regeringen har i propositionen i allt väsentligt följt Lagrådets förslag. I vissa avseenden har förslagen bearbetats vidare efter det att lagrådsremissen beslutades. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 4, 5.2, 6, 8 och i författningskommentaren till de berörda lagarna.

En av de mest angelägna uppgifterna för regeringen är att återskapa en tillfredsställande tillväxtkraft i Sveriges ekonomi. Endast därigenom skapas förutsättningar för nya arbetstillfällen, minskad arbetslöshet, sanering av statsfinanserna och bibehållen och utvecklad välfärd. Det är därvid oundgängligen nödvändigt att skapa gynnsamma förutsättningar för produktionen i Sverige. Särskilda ansträngningar måste göras för att förbättra de små och medelstora företagens situation.

Regeringen har sedan tillträdet i oktober 1991 lagt fram flera förslag som syftar till att minska skatternas skadliga effekter på produktion och nyföretagande. Arbetet påbörjades omedelbart efter regeringens tillträde hösten 1991 då bl.a. förmögenhetsskatten på arbetande kapital i företagen togs bort (jfr prop. 1991/92:60). Vid sidan om de successiva ändringar som hittills gjorts under mandatperioden har den långsiktiga inriktningen av arbetet i fråga om inkomstbeskattningen varit att uppnå vissa viktiga strukturella förändringar främst för att få ett neutralare system för företagsbeskattning.

Den högst prioriterade frågan har gällt beskattningen av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Utgångspunkten har varit att 1990 års skattereform bör kompletteras så att enskilda näringsidkare och handelsbolag kan arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag.

Avkastningen på riskfritt sparande i bank eller obligationer beskattas för närvarande efter en skattesats på 30 %. Om en enskild näringsidkare eller delägare i handelsbolag placerar sitt kapital i det egna företaget beskattas avkastningen enligt dagens regler ofta efter en skattesats som överstiger 60 %. Regeringens mål har varit att ta bort denna överbeskattning. Skatten bör vara densamma oavsett om kapital sparas i företag eller i riskfritt sparande. Dessutom bör lägre beskattade inkomster kunna användas för att expandera verksamheten. Därmed ökar möjligheterna att kunna skapa nya arbetstillfällen avsevärt. Bättre soliditet och större möjligheter till egenfinansiering bidrar dessutom till att det bör bli lättare att komplettera den egna insatsen med lånat kapital.

Det långsiktiga arbetet på företagsskatteområdet har omfattat även bolagsbeskattningen. Vid skattereformen gjordes en genomgripande omläggning av bolagsbeskattningen. Omläggningen anslöt till en fortgående internationell utveckling som innebar att skattebasen breddades samtidigt som skattesatsen sänktes. Den nya bolagsbeskattningen framstår som konkurrenskraftig vid en internationell jämförelse. Trots detta har regeringen sett det som nödvändigt att pröva ändamålsenligheten av vissa lösningar i det nuvarande systemet.

Genom skattereformen infördes en ny allmän reserveringsmöjlighet, skatteutjämningsreserv (surv), samtidigt som ett antal äldre reserveringsmöjligheter avskaffades. Regeringens uppfattning var tidigt att det fanns anledning att närmare överväga att fullfölja tankarna bakom skattereformen genom en ytterligare sänkning av bolagsskattesatsen och bredd-

ning av skattebasen. Ett skäl var att allmänna reserveringar är internationellt avvikande.

Vidare finns en koppling till den önskvärda förändringen av beskattningen för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. En ofrånkomlig effekt av aktiebolagslika regler för dessa företagare är nämligen att systemet kompliceras. Erfarenheterna från flera utredningars arbete liksom av lagstiftning i våra grannländer visar detta. Ett avskaffande av surven skulle innebära att ett komplicerande inslag i företagsbeskattningen försvann. Även denna fråga borde belysas. Slutligen har vissa frågor från skattereformen inte kunnat slutbehandlas, t.ex. frågan om periodiseringsfonder och nuvärdesavskrivning.

En annan fråga som efter hand fått allt större aktualitet gäller den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad och kvarhållen aktiebolagsinkomst. Den svåra ekonomiska situation som råder i Sverige till följd av främst åttiotalets ekonomiska politik accentuerar det i sig angelägna att i skattehänseende likställa beskattningen av eget och lånat kapital som finansieringskälla för investeringar i bolagssektorn. De små och medelstora företagens svårigheter att skaffa riskkapital är dokumenterad. Soliditeten är i många företag oroande låg. Dessutom tenderar svenskt aktieägande att trängas undan till följd av den i förhållande till vår omvärld höga ägarbeskattningen i Sverige.

För att ge ett underlag för ett ställningstagande i nu berörda frågor har ett omfattande utredningsarbete genomförts. Det har av tidsskäl inte varit möjligt att låta remissinstanserna ta ställning till ett enda sammanhållet förslag. Förslagen om beskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har samordnats med förslagen om ändringar i bolagsbeskattningen i departementspromemorian Ds 1993:28. Förslaget om lättnader i dubbelbeskattningen har redovisats separat i betänkandet SOU 1993:29.

Huvuddragen i förslagen kan sammanfattas enligt följande.

I *promemorian* föreslås att överbeskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag tas bort genom att avkastningen på det kapital som investerats i näringsverksamheten beskattas i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet (positiv räntefördelning). Det sker genom att ett belopp motsvarande en schablonmässigt beräknad avkastning dras av i näringsverksamheten. Ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt i kapital. Vidare föreslås att företagarna med motsvarande beskattning som i ett enmansaktiebolag skall kunna återinvestera vinstmedel i sin verksamhet (ökning av expansionsmedel).

I fråga om bolagsbeskattningen föreslås att skattesatsen sänks till 25 % samtidigt som surven avskaffas. Som ersättning för survens förlustutjämningsfunktion föreslås ett generellt system för förlustutjämning bakåt i tiden.

Ett system för periodiseringsfonder (avsättning med högst 30 % av årsinkomsten som får behållas under högst sex år) föreslås med syfte att möjliggöra att resultatet mellan olika beskattningsår utjämnas även i vinstsituationer och för att ge en investeringsstimulans. Förslaget innebär ingen reserveringsmöjlighet eftersom fondavsättningen inte skall medföra

rätt till avdrag. I stället gottskrivs den skattskyldige ett belopp motsvarande skatten på avsättningen när den upplöses.

För att främja riskkapitalförsörjning och nyföretagande föreslås en möjlighet att kvitta underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst.

Utredningen föreslår att lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen skall ske genom åtgärder på ägarsidan. Mottagen utdelning på aktier i svenska aktiebolag tas enligt förslaget upp till beskattning med halva beloppet. Detsamma gäller i fråga om aktievinster. Den nuvarande lättnaden på bolagsnivån, Annell-avdraget, föreslås avskaffad.

Flertalet remissinstanser är positiva till en förändring av företagsbeskattningen med den inriktning som förslagen har. I fråga om beskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag tillstyrks förslagen i sina huvuddrag av nästan samtliga remissinstanser.

Beträffande synen på beskattningen av bolagsinkomster (bolagsskatt och beskattningen av utdelningsinkomster och aktievinster hos aktieägarna) dominerar två uppfattningar. En grupp remissinstanser tillstyrker förslagen i princip. Företrädarna för den andra linjen, bl.a. flertalet näringslivsorganisationer, har samlats kring ett alternativt förslag som innebär längre gående lättnader i dubbelbeskattningen än de remitterade förslagen.

Enligt det alternativa förslaget tas utdelningsbeskattningen bort helt i stället för att halveras. En andra avvikelse gäller den begränsning av reserveringsmöjligheter som det remitterade förslaget innebär. Näringslivsföreträdarna anser att en generell reserveringsmöjlighet inte kan undvaras ens med en så låg bolagsskattesats som 25 %. Man föreslår därför i första hand att periodiseringsfonder med avdragsrätt vid avsättningstillfället (30 %, återföring efter sex år) införs i stället för surven och att fondavsättningarna inte räntebeläggs. Systemet bör enligt förslaget också kompletteras med en lönebaserad reserv med inriktning på de mindre företagen. Vidare föreslås att bolagsskattesatsen inte sänks till 25 % utan ligger kvar på 30 % som ett bidrag till en finansiering av de tillkommande lättnaderna.

Förslagen i promemorian och i betänkandet har inte undgått kritik. LO och TCO intar ståndpunkten att några ändringar i skattereformen inte bör vidtas innan de nya reglerna tillämpats en längre tid. En annan kritisk synpunkt av övergripande slag är att vissa förslag, särskilt förslagen för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag om räntefördelning och expansionsmedel, inte uppfyller rimliga krav på att vara enkla, begripliga och hanterliga.

Regeringens sammanfattande bedömning av remissutfallet är att det ger ett starkt stöd för att radikalt förbättra de små och medelstora företagens skattesituation. Med hänsyn till dagens ekonomiska förhållanden är det synnerligen angeläget att åtgärder kan vidtas omgående. En sådan stimulans åt näringslivet kommer verksamt att bidra till att de små och medelstora företagen kan växa, vilket direkt bör ge effekter på sysselsättningen. Det skulle också ge en stabil grund för framtida tillväxt och välfärd.

Regeringen delar uppfattningen att skatterna i möjligaste mån bör vara neutrala. Den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelade bolagsinkomster bör därför avvecklas. Från vissa ekonomiska utgångspunkter kan skäl anföras för att lindra beskattningen på bolagsnivån. Bl.a. internationella hänsynstaganden medför emellertid att lättnaden bör göras på ägarnivån.

Värdet av att avskaffa beskattningen på utdelade inkomster i ett steg kan inte överskattas. En sådan åtgärd ger låga avkastningskrav för nyemitterat kapital. Den bidrar till ökade investeringar. Soliditeten förbättras vilket stärker företagens motståndskraft.

Ett motsvarande synsätt gör sig gällande även i fråga om beskattningen av aktievinster. Med hänsyn till risken för skattearbitrage och att aktievinster normalt inte i sin helhet är att hänföra till inom bolagen beskattade och där kvarhållna inkomster bör emellertid hälften av en aktievinst tas upp till beskattning.

I fråga om bolagsbeskattningen finns en allmän uppslutning kring förslaget att avskaffa surven. För en sådan åtgärd kan flera argument åberopas, bl.a. att den effektiva skattesatsen bör ligga så nära den formella skattesatsen som möjligt. Vidare medför surven stora tillämpningsproblem, särskilt för koncerner och för handelsbolag. Näringslivets tillstyrkan villkoras dock av att en mer begränsad reserveringsmöjlighet baserad på årsinkomsten införs i stället.

Regeringens bedömning är att skattesatsen bör sänkas samtidigt som företagens reserveringsutrymme begränsas. Det bör ske genom att surven avskaffas och periodiseringsfonder med en avsättningsmöjlighet om 25 % av årsinkomsten utan räntebeläggning av fondavsättningarna införs. Av förslaget att lindra dubbelbeskattningen på ägarnivå följer att Annellavdraget tas bort. Mot bakgrund av vad som nu anförts och med hänsyn till bl.a. den slutliga avvägningen av de samlade förslagen i propositionen anser regeringen att bolagsskattesatsen bör sänkas till 28 %.

Utgångspunkten för förslagen om enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är att en skattskyldig skall kunna räkna med i princip samma skattemässiga behandling oavsett om han driver sin verksamhet genom ett aktiebolag eller ett handelsbolag eller som enskilt bedriven verksamhet. Ett genomförande av dessa förslag leder till att den nuvarande skattemässiga diskrimineringen av verksamhet som drivs utanför aktiebolagssfären upphör. Expansion av verksamheten kan i fortsättningen finansieras med vinstmedel som beskattas med 28 % mot dagens regler som oftast ger en skatteeffekt på över 60 %. Marginalskatten på avkastning av eget kapital sänks från nu nämnda skattesats till skattesatsen för övriga kapitalinkomster, för närvarande 30 %.

I sitt yttrande konstaterar *Lagrådet* inledningsvis att de remitterade förslagen tillgodoser syftet att förbättra skattesituationen för främst de små och medelstora företagen men att regleringen i vissa stycken — främst de nya reglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag — blivit mycket komplicerad vilket kan förväntas leda till problem vid tillämpningen. Lagrådet anser att det hade varit värdefullt att ytterligare ansträngningar gjorts för att förenkla systemet, om inte annat genom att slå av på ambitionen att för de enskilda näringsidkarna och

handelsbolagen uppnå helt neutrala regler i förhållande till aktiebolagsreglerna.

Lagrådet tangerar här en fråga som vissa remissinstanser pekat på, nämligen att ersätta räntefördelning och expansionsmedel med en möjlighet att bygga upp obeskattade reserver för att lindra beskattningen. Syftet med de föreslagna reglerna är att de skall komplettera 1990 års skattereform. En omfattande allmän reserveringsmöjlighet skulle i stället innebära ett avsteg från reformen och ge negativa samhällsekonomiska effekter. Enskilda näringsidkare skulle på nytt få möjligheter att använda skattekrediter för privat konsumtion. Det skulle innebära att gränsen mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget näringsverksamhet skulle förändras på ett oacceptabelt sätt. Detta alternativ är därför inte aktuellt.

Om Lagrådets påpekande i stället uppfattas som en uppfordran till förenkling inom ramen för ett system som utgår från aktiebolagslika regler kan följande noteras. Under beredningsarbetet har avsteg gjorts från aktiebolagsnormen i förenklande syfte. Det gäller både sådana justeringar som är till de skattskyldigas nackdel och sådana som är till deras fördel. Som exempel kan nämnas begränsningen i möjligheten att utjämna resultat mellan olika handelsbolag eller mellan ett handelsbolag och enskild näringsverksamhet (jfr avsnitt 7.2.2) eller att beskattningen av minskning av expansionsmedel skall göras i inkomstslaget näringsverksamhet och inte i tjänst (jfr avsnitt 7.1.3). Det är regeringens bedömning att det inte är lämpligt att göra ytterligare avsteg innan erfarenheter finns från den praktiska tillämpningen.

Enligt regeringens uppfattning kan den föreliggande situationen sammanfattas på följande sätt. Ett allvarligt missförhållande på företagsbeskattningens område är den överbeskattning som sker av fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet eller näringsverksamhet genom ett handelsbolag. Att avskaffa överbeskattningen kommer att medföra betydande samhällsekonomiska vinster. Mot det skall ställas de olägenheter som kan uppkomma vid den praktiska tillämpningen av det föreslagna systemet. Regeringen är inte beredd att minska ambitionen att så långt möjligt åstadkomma neutralitet mellan beskattningen av eget kapital i företaget och kapitalplaceringar utanför företaget. Det är också viktigt att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skall kunna expandera med lågbeskattade medel på samma sätt som gäller för aktiebolag. De samhällsekonomiska mål som uppställs — bl.a. att ge bättre förutsättningar för nya arbetstillfällen — måste prioriteras högre än de i sig viktiga förenklingsaspekter som Lagrådet betonar.

En bedömning av hur stora svårigheter som den föreslagna lagstiftningen kan förväntas leda till är svår att göra. Lagrådet förutser att den detaljreglering som förekommer i bl.a. lagarna om räntefördelning och expansionsmedel kommer att vålla problem. Mot det kan anföras att en lagstiftningsteknik med få och allmänt hållna bestämmelser är problematisk på grund av att svar alltför sällan ges på olika frågor innan utfyllnad skett via praxis. En sådan ordning framstår som särskilt olämplig när det gäller lagstiftning som riktas mot en mycket stor grupp av skattskyldiga. Flertalet mindre näringsidkare har relativt enkla

förhållanden. Detta talar för att tillämpningen i normalfallen bör kunna bli förhållandevis okomplicerad när väl systemet satt sig.

Den ytterligare bearbetning som gjorts av de remitterade förslagen sedan lagrådsremissen innebär att vissa brister undanröjts. Den praktiska tillämpningen av ett nytt system bör följas upp noga. Som Lagrådet pekar på pågår ett utredningsarbete som syftar till att bl.a. göra en systematisk översyn av inkomstskatteförfattningarna (dir. 1991:39). Resultatet av det arbetet bör medföra att regelsystemen förenklas ytterligare.

Det är självfallet angeläget att RSV och skatteförvaltningen i övrigt vidtar de åtgärder i fråga om information, utbildning, blankettutformning m.m. som behövs för att så långt som möjligt underlätta hanteringen både för de skattskyldiga och inom skatteförvaltningen.

En konsekvens av att det i fråga om inkomstbeskattningen införs aktiebolagslika regler för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är att företagarna också i den dagliga verksamheten måste göra en tydligare åtskillnad mellan företaget och privatekonomin än vad som många gånger sker i dag. Ansvaret för att ett ändrat synsätt snabbt skall slå igenom kommer i första hand att vila på skatteförvaltningen och redovisningsbyråerna. Den nyordning som måste inskärpas är sammanfattningsvis att uttag ur näringsverksamheten får konsekvenser vid den löpande beskattningen. Uttagen måste därför i fortsättningen planeras noga.

Sammanfattningsvis innebär det anförda enligt regeringens uppfattning att förslagen om räntefördelning och expansionsmedel av samhällsekonomiska skäl bör genomföras utan vidare dröjsmål. Övriga förslag som rör enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har i stort sett blivit väl mottagna av remissinstanserna. Förslagen bör därför — med vissa undantag — läggas till grund för lagstiftning.

Förslaget att införa en möjlighet att kvitta underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst framstår som särskilt viktigt när det gäller att stimulera nyföretagandet. För närvarande remissbehandlas ett förslag om ett särskilt riskkapitalavdrag. Förslaget innebär i stora drag att avdrag medges vid förvärv av nyemitterade aktier i onoterade industriföretag. Internationella erfarenheter visar att denna form av riskkapitalsatsning för småföretag varit positiv. Ett ställningstagande till ett förslag som också beaktar remissinstansernas synpunkter och genomförda reformer på skatteområdet bör kunna ske senare detta år.

De varaktiga budgeteffekterna för förslagen uppgår till -1,2 mdkr vad gäller enskilda näringsidkare, till 1,4 mdkr vad gäller juridiska personer och till -3,7 mdkr vad gäller lättnader i dubbelbeskattningen. Förslaget om månatlig uppbörd av F-skatt beräknas ge en varaktig inkomstförstärkning med 0,2 mdkr. Sammantaget medför de föreslagna åtgärderna ett varaktigt inkomstbortfall på 3,3 mdkr. Detta finansieras med 1,7 mdkr inom ramen för statsbudgeten. Resterande del finansieras genom dels en höjning av folkpensionsavgiften — och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och på pensionskostnader — med 0,2 procentenheter vilket ger intäkter på ungefär 1,2 mdkr, dels genom att reglerna om avdrag

för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresor anpassas till reglerna för inrikes tjänsteresor (jfr prop. 1993/94:90).

Det finns ett antal frågor med nära anknytning till dem som tas upp i propositionen som inte får en slutlig behandling här. I flertalet fall är det frågor som aktualiserats i remissvaren men som är av så komplicerad natur att det inte är lämpligt att de föreläggs riksdagen utan sedvanlig beredning. Det finns därför skäl att efter det att riksdagen tagit ställning till regeringens förslag ta initiativ till att frågorna utreds. De frågor som åsyftas finns närmare redovisade i anslutning till behandlingen av närliggande frågor.

BESKATTNING AV BOLAGSINKOMST

5 Lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen

5.1 Beskattningen av utdelad bolagsinkomst

Regeringens förslag: Mottagen utdelning på aktier i svenska aktiebolag undantas från beskattning. Annell-avdraget avskaffas.

Utredningens förslag: Mottagen utdelning på aktier i svenska aktiebolag tas upp till beskattning med halva beloppet. Annell-avdraget avskaffas.

Remissinstanserna: Med ett par undantag är remissinstanserna positiva till en reform. Flertalet remissinstanser tillstyrker att lättnader i dubbelbeskattningen sker genom åtgärder på ägarnivån. *NUTEK*, *Riksgäldskontoret* och *Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet* anser att lättnader bör sättas in på bolagsnivån. En del remissinstanser med anknytning till näringslivet förordar att mottagen utdelning helt undantas från beskattning. *Skogsstyrelsen* föreslår att utdelningsinkomster beskattas efter 20 %. *Näringslivets Skattedelegation* anser att Annell-avdraget bör finnas kvar i någon form om inte utdelningsinkomster helt undantas från beskattning. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att en lättnad i beskattningen av utdelningsinkomster bör omfatta även aktier i utländska aktiebolag. *LO* och *TCO* har uppfattningen att nuvarande system inte bör ändras och avstyrker därför en reform.

Skälen för regeringens förslag: En allmän utgångspunkt för beskattningen är att skatterna i möjligaste mån bör vara neutrala om inte en annan lösning visats vara bättre. I önskemålet om neutralitet ligger såvitt nu är aktuellt att beskattningen inte skall påverka företagens val av finansiering med nyemission eller lån. Neutraliteten bör även omfatta kvarhållna inkomster. Den aspekten behandlas i avsnitt 5.2.

Av önskemålet om neutralitet följer att utdelade bolagsinkomster och räntor bör behandlas likvärdigt i skattehänseende om inte särskilda skäl talar mot det. Regeringen tar i det följande först upp frågan om hur ett neutralt system bör vara utformat. Därefter behandlas frågan om ett sådant system bör införas. Slutligen tas vissa frågor med internationell anknytning upp.

Utformningen av ett neutralt system

Olika hänsynstaganden medför att behandlingen av lånat kapital måste vara styrande vid utformningen av ett neutralt system. Såväl i andra

länder som i Sverige enkelbeskattas avkastning på sådant kapital genom att bolaget får avdrag för utgiftsräntor och långivare som är fysisk person beskattas för inkomsträntor som intäkt av kapital. Skattesatsen för detta inkomstslag är för närvarande 30 %. Fr.o.m. 1996 års taxering sänks den till 25 %.

Det gällande systemet för beskattning av bolagsinkomster innebär att utdelade inkomster i princip är föremål för dubbelbeskattning. Första ledet utgörs av bolagsskatten. Skattesatsen är 30 %. Enligt förslagen i avsnitt 6 sänks den till 28 %. Andra ledet utgörs av skatten hos aktieägarna på utdelningsinkomster. Beskattningen sker i inkomstslaget kapital för fysiska personer.

Dubbelbeskattningen av utdelad inkomst begränsas genom det s.k. Annell-avdraget. Föreskrifterna om detta finns i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Avdraget avser utdelningar på nyemitterat kapital. De årliga avdragen får uppgå till högst 10 % av emitterat belopp under högst 20 år efter emissionen. Sammanlagt får avdragen inte överstiga det emitterade beloppet. Avdrag förutsätter i princip att mottagaren är skattskyldig för utdelningsinkomsten.

Skatteuttaget på utdelad inkomst bestäms av den sammanlagda effekten av bolagsskatten och skatten på mottagen utdelning hos ägarna (den *resulterande skattesatsen*). Av utredningens undersökningar följer att den resulterande skattesats som ger samma effektiva beskattning som den som lånat kapital utsätts för (den *neutrala resulterande skattesatsen*) varierar med inflationen och riskersättningen till lånat kapital. Vid rimliga antaganden om storleken av inflationen och riskersättningen till lånat kapital ligger den neutrala resulterande skattesatsen något över kapitalskattesatsen.

Regeringen drar slutsatsen att den resulterande skattesatsen i ett neutralt system bör överensstämma med eller något överstiga kapitalskattesatsen. Den resulterande skattesatsen i det gällande systemet är högre, ca 40 % (vid jämförelsen uttrycks värdet av Annell-avdraget som ett årligt evigt avdrag).

Ett neutralt system kan erhållas antingen genom att inkomsten hos bolaget undantas från beskattning eller genom att skatt inte utgår på mottagen utdelning. Den förra lösningen innebär i princip att Annell-avdraget utvidgas genom att de kvantitativa begränsningarna tas bort. Den senare lösningen kan bestå i att mottagen utdelning undantas från beskattning. En annan möjlighet är att mottagare av utdelning får räkna av bolagsskatten från skatten på utdelningen.

I andra länder undanröjs eller lindras dubbelbeskattningen med endast enstaka undantag genom åtgärder på ägarnivån. Det talar för att neutralitet bör åstadkommas genom någon sådan åtgärd. Utredningens analys visar att Annell-avdraget är problematiskt i ett internationellt sammanhang. Bl.a. kan svenskt beskattningsunderlag i vissa fall överföras till andra länder. Vidare ges möjlighet till vissa former av skatteundandragande. Det synes inte möjligt att konstruera ett utdelningsavdrag som inte är behäftat med svagheter av detta slag. En allmän invändning

mot ett utdelningsavdrag är att det av andra stater inte utan rätt kan uppfattas som en åtgärd som innefattar otillbörlig skattekonkurrens i syfte att förmå utländska investerare att investera i Sverige.

Ett motiv för en lättnad i dubbelbeskattningen på bolagsnivån i stället för på ägarnivån som ibland förs fram är att lösningen skulle göra det möjligt att begränsa lättnaden till nyemitterat kapital och därigenom minska den statsfinansiella kostnaden. En sådan begränsning är av tekniska skäl inte möjlig vid åtgärder på ägarnivån. En betydande andel av nu utgående utdelningar omfattas emellertid redan av en lättnad, nämligen Annell-avdraget. Vid en utökad lättnad på bolagsnivån skulle det inte vara aktuellt att avveckla rätten till Annell-avdrag i fråga om redan emitterat kapital. Den statsfinansiella vinsten av att begränsa åtgärder till nyemitterat kapital är därför mindre än vad den skulle vara om obegränsad dubbelbeskattning rådde i utgångsläget.

Sammantaget delar regeringen utredningens uppfattning att neutralitet bör åstadkommas genom åtgärder på ägarnivån.

En vanlig lösning i många av de länder med vilka Sverige har ett betydelsefullt ekonomiskt utbyte är att dubbelbeskattningen undanröjs eller lindras genom att aktieägarna får räkna av bolagsskatten från skatten på mottagen utdelning. Vid beräkning av den senare skatten läggs därvid bolagsskatten till utdelningen.

Syftet med valet av skatteavräkning i stället för den alternativa metoden — hel eller delvis skattefrihet för mottagen utdelning — torde i huvudsak ha varit att upprätthålla en progressiv beskattning hos aktieägarna.

I ett skattesystem som det svenska som saknar progressiva inslag i beskattningen av kapitalinkomster har ett avräkningssystem och ett system med skattefrihet för mottagen utdelning samma effekter i väsentliga hänseenden. Ett avräkningssystem är till sin karaktär komplicerat och svårtillgängligt. Regeringen anser med hänsyn härtill att den av utredningen anvisade lösningen med skattefrihet för mottagen utdelning är att föredra.

Ett neutralt system bör införas

Nyss redovisades uppfattningen att den lämpligaste lösningen för ett neutralt system är att utdelad bolagsinkomst beskattas endast på bolagsnivån. En övergång till ett sådant system innebär att Annell-avdraget avskaffas och att skattefrihet för utdelningsinkomster införs. Regeringen tar nu upp frågan om en sådan övergång bör ske. Med utgångspunkt i utredningens överväganden gör regeringen följande bedömning.

Vid en analys av tänkbara effekter av ett avskaffande av dubbelbeskattningen av utdelad bolagsinkomst är det instruktivt att utgå från en hypotetisk svensk situation med neutral beskattning. Beskattningen av utdelad bolagsinkomst antas ske på bolagsnivån. Vi tänker oss så att utdelad bolagsinkomst belastas med en merskatt på ägarnivån. Initialt

sjunker då avkastningen efter skatter på aktier. Ett incitament uppkommer att sälja aktier och i stället köpa obligationer.

Effekten på sikt får antas bero av graden av svenska aktiers rörlighet mellan placerare som är skattskyldiga för utdelningsinkomst i Sverige — vilka träffas av den tänkta merskatten — och andra placerare. Till den senare kategorin hör utländska placerare och vissa svenska placerare, t.ex. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser. I syfte att underlätta framställningen benämns kategorierna i det följande svenskar resp. utlänningar. Två extremfall diskuteras, obegränsad rörlighet och orörlighet.

Vid *obegränsad rörlighet* kommer de svenska aktievärdena på sikt inte att påverkas. I stället kommer det svenska ägandet av svenska aktier att övergå på utlänningar. Vid *orörlighet* absorberas inte det ökade utbudet från svenskar av utlänningar. Värdet av svenska aktier sjunker därför. Obligationsräntan får antas vara internationellt bestämd och påverkas således inte av den ökade efterfrågan på obligationer i någondera fallet.

De nämnda extremfallen leder således till två olika nya situationer. I den ena (obegränsad rörlighet) är avkastningskravet för nyemitterat kapital oförändrat men aktier i svenska företag ägs endast av utlänningar. I den andra (orörlighet) är avkastningskravet för nyemitterat kapital förhöjt medan aktierna oförändrat ägs av svenskar.

Aktier i svenska stora börsnoterade företag omsätts inte bara på den svenska aktiebörsen utan även på börser i andra länder. På den svenska börsen agerar inte bara svenskar utan även utlänningar. Börsföretag har legala och praktiska möjligheter att anskaffa eget kapital genom nyemission utomlands. För små och medelstora företag är situationen en annan. Omsättningen av aktier i sådana företag sker i huvudsak endast inom Sverige mellan subjekt som är skattskyldiga för utdelningsinkomster. Några nämnvärda möjligheter i praktiken att anskaffa eget kapital från utlänningar föreligger inte.

Detta innebär att aktier i börsföretag befinner sig på den del av skalan där extremfallet är obegränsad rörlighet. Den närmare graden av lättrörlighet kan inte anges. Aktier i små och medelstora företag befinner sig på den andra delen av skalan, sannolikt ganska nära extremläget orörlighet.

Om den tidigare analysen kompletteras med hänsyn till vad som nu anförts om olika rörlighet mellan börsaktier och aktier i små och medelstora företag blir bilden följande.

När i utgångsläget med neutral beskattning utdelad bolagsinkomst belastas med en merskatt sjunker initialt avkastningen efter skatter på båda kategorierna av aktier. I fråga om börsaktier sker en överströmning av ägandet till utlänningar. I den mån det ökade utbudet från svenskar inte absorberas av utländsk efterfrågan kommer även aktievärdena att sjunka.

Det bästa placeringsalternativet för de ursprungliga innehavarna av såväl börsaktier som aktier i små och medelstora företag är obligationer. Placerare kan dock ha preferenser för ett visst innehav av aktier i sina portföljer. Det ökade utbudet av aktier i små och medelstora företag torde

sammantaget endast i begränsad omfattning fångas upp av ökad efterfrågan på sådana aktier. Värdet av aktier i små och medelstora företag får därför antas sjunka. En konsekvens av sjunkande aktievärden är stigande avkastningskrav för investeringar som finansieras genom nyemission.

Som en följd av merbeskattningen uppkommer på sikt en situation som i huvudsak karaktäriseras av att ägandet av börsföretag förskjutits till utlänningar och av att avkastningskravet för investeringar i små och medelstora företag som finansieras med nyemission är högre än i utgångsläget. Det får antas att utgångsläget återtas vid ett borttagande av merbeskattningen av utdelad bolagsinkomst.

I den nuvarande svenska situationen merbeskattas utdelad bolagsinkomst i förhållande till räntor. Analysen tyder på att avkastningskravet för nyemitterat kapital i små och medelstora företag som en konsekvens av detta är högre än vad det skulle vara i frånvaro av denna merbeskattning. I fråga om stora företag kan en tendens till ökat utlandsägande noteras. Andelen utländska ägare till svenska börsaktier ökade från 8 % år 1983 till 18 % i början av år 1993. Denna utveckling har fortsatt. Till viss del kan det utländska ägandet bero på den svenska merbeskattningen av utdelade bolagsinkomster.

I det sagda ligger att det är svårt att dra några slutsatser rörande storleken av effekterna. *Riktningen* är emellertid entydig. Merbeskattningen av utdelade bolagsinkomster påverkar avkastningskravet för investeringar som finansieras med nyemitterat kapital i *höjande* riktning. Effekten är mest markerad för små och medelstora företag. I fråga om stora företag sker en förskjutning av ägandet till utlandet.

Det är av strategiskt intresse för utvecklingen av Sveriges ekonomi att inslag som höjer avkastningskraven för investeringar som finansieras med nyemitterat kapital och som därmed hämmar investeringarna och sänker soliditeten tas bort. Det är också angeläget att ägandet av svenska företag inte av skatteskäl förskjuts till utlandet. Inledningsvis anfördes att önskemålet om neutralitet i beskattningen medför att utdelade bolagsinkomster och räntor bör behandlas likvärdigt om inte särskilda skäl talar mot det. Såvitt framkommit föreligger inga sådana skäl. Tvärtom visar analysen att det gällande systemet bör ändras så att neutralitet uppkommer.

Regeringens principiella uppfattning är således att dubbelbeskattningen av utdelade bolagsinkomster bör undanröjas. Enligt vad som anförts i det föregående bör det ske genom att utdelningsinkomster undantas från beskattning. Utredningen har samma principiella inställning men anser ändå att man åtminstone för närvarande bör begränsa sig till att lindra dubbelbeskattningen på så sätt att endast hälften av en utdelningsinkomst behöver tas upp till beskattning.

Utredningens ställningstagande har sin grund i uppfattningen att halva beloppet av en aktievinst bör tas upp till beskattning. Enligt utredningen bör utdelningsinkomster inte beskattas lindrigare är aktievinster. Utredningen befarar att företagen i annat fall skulle sträva efter att i största möjliga utsträckning dela ut sina inkomster och tillgodose sitt

kapitalbehov genom nyemission. Denna utstötningseffekt skulle även medföra bl.a. ett incitament för överlåtelse av inkråmet i bolag med efterföljande utskiftning av likviden i stället för överlåtelse av aktierna i bolaget.

Enligt regeringens uppfattning är sådana farhågor överdrivna. Visserligen kan en viss utstötningseffekt antas uppkomma om hälften av en aktievinst skall tas upp till beskattning — vilket regeringen föreslår (avsnitt 5.2) — samtidigt som utdelningsinkomster är undantagna från beskattning. Denna effekt motverkas emellertid avsevärt av två förhållanden. För det första är bolagsskatten på kvarhållen inkomst något lägre än på utdelad inkomst på grund av möjligheten till avsättning till periodiseringsfond. För det andra är den effektiva skattesatsen i ägarledet för kvarhållen inkomst lägre än 12,5 % till följd av att beskattning sker först vid realisationstillfället (den s.k. deferraleffekten). Den begränsade utstötningseffekten får i ett effektivitetsperspektiv anses vara ett mindre problem än den inlåsningseffekt som skulle uppkomma vid formell symmetri i ägarledet.

Sammantaget anser regeringen att de fördelar som är förenade med att utdelningsinkomster helt undantas från beskattning kan antas vara så betydande att risken för olägenheter av det slag som utredningen befarar bör tas. Utvecklingen bör emellertid följas med stor uppmärksamhet. Skulle det visa sig att olägenheter uppkommer får motverkande åtgärder övervägas.

Vissa internationella frågor

I fråga om investeringar i utlandet brukar man skilja mellan *portföljinvesteringar* och *direktinvesteringar*. En portföljinvestering föreligger när en fysisk person äger aktier i ett utländskt börsföretag eller när ett svenskt aktiebolag innehar en aktiepost som inte ger ett ägarinflytande i ett utländskt företag. Med direktinvestering avses en investering av ett svenskt aktiebolag i ett utländskt dotterbolag eller intressebolag.

Vad först gäller *portföljinvesteringar* talar önskemålet om neutralitet med avseende på placeringar i svenska och utländska aktier för att skattefriheten bör omfatta även utdelning på utländska aktier. En första förutsättning för en sådan lösning bör dock vara att med svensk bolagsskatt jämförlig skatt utgått i utlandet. Ett sådant krav uppställs i gällande rätt för att utdelning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag skall vara skattefri. Det kan vara förenat med betydande svårighet att utreda om kravet är uppfyllt, t.ex. i sådana fall då utdelningen lämnats av ett bolag som tillhör en koncern med verksamhet i många länder. Med hänsyn härtill är det olämpligt att uppställa ett krav av det aktuella slaget för utdelning som tas emot av fysiska personer.

Ett annat krav som bör uppställas är att utdelning från ett svenskt bolag till en person hemmahörande i en främmande stat, erhåller sådana lättnader i dubbelbeskattningen som i den främmande staten medges beträffande utdelning från där hemmahörande bolag.

Andra länder som infört lättnader i dubbelbeskattningen har oftast valt att medge gottgörelse för erlagd bolagsskatt genom avräkning. Sådan gottgörelse ges enligt dessa länders lagstiftningar endast för bolagsskatt som erlagts i den egna staten. Utdelning som en aktieägare uppbär direkt från utlandet beskattas därför utan gottgörelse. I det fall utdelningen erhålls av ett moderbolag från dotterbolag i utlandet utgår en kompletteringsskatt vid vidareutdelning. Endast genom dubbelbeskattningsavtal har vissa av länderna medgivit lättnader i beskattningen av från utlandet mottagen utdelning resp. för utdelning till utlandet.

Undantag från beskattning i Sverige av utdelningar på utländska aktier bör därför endast göras i dubbelbeskattningsavtal om en med svensk bolagsskatt jämförlig skatt utgår i den främmande staten och under förutsättning att den staten medger lättnader i dubbelbeskattningen beträffande utdelning från svenska bolag. Utdelning på utländska portföljaktier bör således vara skattepliktig. Detta överensstämmer med internationell praxis.

En särskild fråga är vilken effekt som förslaget om slopad utdelningsbeskattning får på svenska aktiebolags portföljinvesteringar utomlands. I många av de nu gällande svenska dubbelbeskattningsavtalen har skattskyldigheten för en från utlandet erhållen utdelning knutits till vad som skulle ha gällt om utdelningen i stället hade erhållits från ett svenskt bolag. Det nu föreslagna systemet innebär att utdelning mellan svenska aktiebolag blir skattefri. Genom den särskilda bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalen skulle därför utdelning på svenska aktiebolags utländska portföljinvesteringar också bli skattefri. En sådan ordning strider mot den nyss nämnda slutsatsen att beskattning bör ske av sådana utdelningar. Frågan övervägs emellertid för närvarande i Företagsskatteutredningens fortsatta arbete. Ett delbetänkande med förslag till lösning av bl.a. det nu aktuella problemet kan förväntas i december i år. Regeringen har för avsikt att genom en skrivelse till riksdagen före årsskiftet avisera en kommande lagstiftning i denna fråga på grundval av Företagsskatteutredningens förslag. Det blir därigenom möjligt att remissbehandla och slutbereda förslaget under våren 1994 samtidigt som reglerna kan ges verkan fr.o.m. den 1 januari 1994, då övriga ändringar i företags- och kapitalbeskattningen sätts i kraft.

Vid *direktinvesteringar* i utlandet är som nyss framgått utdelning som tas emot av det svenska moderbolaget i allmänhet skattefri. Mottagen utdelning som vidareutdelas bör vara skattefri hos mottagaren trots att svensk bolagsskatt inte utgått. Den motsatta lösningen kan nämligen befaras allvarligt minska Sveriges lämplighet som bas för internationellt verksamma koncerner.

Kupongskatten

Genom att utdelning på svenska aktier till här hemmahörande ägare inte beskattas uppnås enkelbeskattning av bolagsinkomst, dvs. inkomsten beskattas endast i bolaget. Utdelning till i utlandet hemmahörande

aktieägare beskattas regelmässigt i hemlandet, som medger avräkning för den erlagda kupongskatten. Ett slopande av kupongskatten skulle därför i allmänhet inte leda till enkelbeskattning i dessa fall utan endast till svenskt skattebortfall och motsvarande ökat skatteuttag i den skattskyldiges hemland.

Med hänsyn till detta bör undantag från kupongskatteskyldigheten endast göras i dubbelbeskattningsavtal så att ömsesidiga lättnader i utdelningsbeskattningen kan åstadkommas. Något förslag om ändring av kupongskattelagen med anledning av den ändrade aktiebeskattningen läggs således inte fram. Däremot föreslås några ändringar i kupongskattelagen till följd av ändringar i andra delar av skattesystemet. Dessa ändringar behandlas i författningskommentaren.

5.2 Beskattningen av kvarhållen bolagsinkomst

Regeringens förslag: Vid försäljning av svenska aktier tas endast hälften av vinsten upp till beskattning.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Nästan alla remissinstanser som är positiva till att den ekonomiska dubbelbeskattningen lindras (jfr avsnitt 5.1) tillstyrker utredningens förslag. I yttrandet från *Näringslivets Skattedelegation* föreslås att den s.k. JIK-metoden tillämpas på aktier i icke noterade företag. *Skogsstyrelsen* anser att aktievinster bör beskattas efter 20 %. *Grossistförbundet Svensk Handel* anser att aktievinster bör vara helt skattefria.

Skälen för regeringens förslag: Den ekonomiskt riktiga konsekvensen av förslaget om att utdelade bolagsinkomster undantas från beskattning hos aktieägarna (avsnitt 5.1) är att kvarhållna inkomster behandlas på motsvarande sätt. Med en sådan lösning föreligger nämligen skattemässig neutralitet med avseende på finansiering genom nyemission och kvarhållen inkomst.

Utredningen har presenterat en modell för en sådan lösning, JIK-metoden (Justering av Ingångsvärdet med Kvarhållen inkomst). Modellen baseras på det system för enkelbeskattning av kvarhållen inkomst som nyligen införts i Norge (RISK-metoden). JIK-metoden går ut på att ingångsvärdet för en aktie justeras årligen för den kvarhållna inkomst i bolaget som belöper på aktien. Kvarhållen inkomst beräknas som beskattningsbar inkomst minskad med skatt och utdelning. Kvarhållen inkomst kan vara både positiv och negativ.

Enligt regeringens uppfattning kan det för närvarande inte vara aktuellt att införa metoden för aktier i noterade företag. JIK-metodens utformning för aktier i onoterade företag utreds för närvarande av Företagsskatteutredningen. Regeringen har erfarit att utredningen avser att lämna ett förslag i frågan under innevarande år. Vi avser att återkomma till

riksdagen med en skrivelse i sådan tid att JIK-metoden kan gälla från ingången av år 1994, om den av utredningen framlagda lösningen framstår som lämplig.

Ett tänkbart alternativ till JIK-metoden kunde vara att helt undanta aktievinster från beskattning. Ett skattemässigt spann på 25 procentenheter mellan aktievinster och räntor skulle emellertid som utredningen visar kunna öppna vissa möjligheter till skatteundandragande genom att ränteinkomster omvandlas till aktievinster. Vidare skulle det kunna bli alltför förmånligt att avyttra aktiebolag med tillgångar som stigit i värde.

En lämplig avvägning erhålls enligt regeringens uppfattning om aktievinstbeskattningen i överensstämmelse med utredningens förslag lindras på så sätt att endast hälften av en aktievinst tas upp till beskattning. Det innebär att den faktiska skattesatsen för vinster som tas upp som intäkt av kapital blir 12,5 %. För aktievinster hos aktiebolag blir den faktiska skattesatsen 14 % mot bakgrund av förslaget om att sänka bolagsskattesatsen till 28 % (avsnitt 6).

I detta sammanhang kan det vara lämpligt att ta upp *Lagrådets* synpunkter i den del de avser kapitalbeskattningen i allmänhet. Lagrådet påpekar i sitt yttrande att slopandet av utdelningsbeskattningen och halveringen av reavinstbeskattningen av aktier innebär att man i framtiden får flera olika beskattningsnivåer inom inkomstslaget kapital. Dessutom framhålls i yttrandet att spännvidden ökar mellan kapitalbeskattningen och beskattningen av inkomst av tjänst och näringsverksamhet. Lagrådet befarar att dessa förhållanden kommer att leda till oönskad skatteplanering och försök att kringgå reglerna om inte gränserna mellan de olika inkomstformerna är klara.

Regeringen vill med anledning av Lagrådets synpunkter anföra följande. Dagens regler för beskattning av utdelning och kvarhållen vinst medför bristande neutralitet i jämförelse med beskattningen av räntor. Den överbeskattning av eget kapital i förhållande till främmande kapital som nu gäller försvagar företagens soliditet och och leder till sämre riskkapitalförsörjning. Därmed försämras förutsättningarna för expansion, särskilt för de mindre och medelstora aktiebolagen. Regeringens förslag leder till att neutralitet i stort sett uppnås, vilket kommer att ge betydande samhällsekonomiska vinster.

Det är i och för sig riktigt att flera beskattningsnivåer uppkommer om man utesluter den beskattning som sker i bolaget och endast ser till inkomstslaget kapital. Om man enbart tar hänsyn till den del av beskattningen som sker hos ägaren kommer vidare en större skattemässig skillnad att finnas mellan olika slag av inkomster i framtiden än vad som gäller för närvarande. Dessa problem påpekades även av utredningen.

Ett av dessa problem är risken för att kapitalinkomster som skall beskattas i sin helhet omvandlas till lägre beskattade inkomster. Det är särskilt risken för omvandling av räntor till reavinster som är aktuell i detta hänseende. Vi vill emellertid påpeka att utredningen visade att det inte är möjligt att på ett lönsamt sätt omvandla normalbeskattad ränteinkomst till lågbeskattad reavinst (SOU 1993:29 s. 89). Regeringens för-

slag om en reavinstbeskattning på 12,5 % medför således ingen risk i detta hänseende.

Vidare bör framhållas att avgränsningen av de finansiella instrument som åtnjuter lägre beskattning från övriga instrument görs på ett mycket tydligt sätt i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL och 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL (jfr avsnitt 5.3.1). Åtskillnaden mellan de båda grupperna är vidare sådan att instrument med både en aktiedel och en räntedel inte omfattas av lättnadsreglerna. Risken bör därför vara liten för att nya finansiella instrument skapas som kan utnyttjas för transformering av inkomster över denna gräns. Utvecklingen på detta område måste dock följas uppmärksamt.

När det gäller den skattemässiga skillnaden mellan kapitalinkomster och inkomster av tjänst är det främst fåmansföretagen som kommer i blickpunkten. På det området finns emellertid särskilda bestämmelser som är avsedda att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster i 3 § 12 mom. SIL. Som framgår av det följande (avsnitt 5.3.4) är det av flera skäl motiverat att se över dessa bestämmelser. I det sammanhanget är det lämpligt att också frågan om möjligheterna till omvandling av högre beskattad arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst tas upp till prövning. Inriktningen på arbetet i den delen bör vara att de särskilda bestämmelserna alltjämt skall utgöra ett effektivt hinder mot inkomstomvandling.

Ytterligare ett problem som bör nämnas här är möjligheterna till avdrag för förluster som inte motsvaras av tidigare beskattade vinster, t.ex. därför att säljaren av värdepapper inte beskattas för reavinst. Ett exempel på frågeställningen är de förluster som köpare av ett aktiebolag med beskattade vinstmedel kan få om de säljer aktierna sedan skattefri utdelning skett.

Denna och likartade frågor om förluster övervägs för närvarande inom Företagsskatteutredningen, som väntas komma med ett delbetänkande i sådan tid att lagstiftning även i denna fråga kan gälla fr.o.m. år 1994 (jfr vad som sagts i avsnitt 5.1 om vissa internationella frågor).

Regeringens sammanfattande bedömning är att det föreslagna systemet är motståndskraftigt mot vissa vanligt förekommande former av skatteplanering. Samtidigt kommer en översyn att ske på de övriga områden som i detta sammanhang är särskilt betydelsefulla. De redan vidtagna och planerade åtgärderna är enligt vår mening tillräckligt långtgående för att göra systemet acceptabelt också ur den nu diskuterade synvinkeln. Som tidigare framhållits bör emellertid utvecklingen följas med stor uppmärksamhet och motverkande åtgärder övervägas om olägenheter skulle uppkomma. Vissa av de nu nämnda problemen skulle lösas med en JIK-metod. Även ur denna synvinkel är det således angeläget med en prövning om metoden kan införas med verkan redan från det kommande årsskiftet.

Förslagen om avvecklad utdelningsbeskattning och en i förhållande till nuläget halverad aktievinstbeskattning behöver kompletteras och preciseras i olika avseenden. Förslagen får också återverkningar på

beskattningen av ekonomiska föreningar och deras medlemmar. Dessa frågor behandlas i avsnitt 5.3. Vidare bör förändringar göras beträffande sparande i allemansfond, se avsnitt 5.4. Slutligen är det påkallat att justera beskattningen av avkastningen på pensionsmedel. Den frågan tas upp i avsnitt 5.5.

5.3 Särskilda frågor

5.3.1 Finansiella instrument som omfattas av lättnaderna

Regeringens förslag: Förslagen om skattefrihet för utdelning och en halverad skatt på reavinst omfattar följande tillgångar: aktier i svenska aktiebolag, teckningsrätter och delrätter som avser sådana aktier, andelar i svenska ekonomiska föreningar, vissa vinstandelsbevis samt optioner och terminer som avser dessa tillgångar eller ett svenskt aktieindex.

Någon ändring i nuvarande regler föreslås inte i fråga om utdelning på lagertillgångar eller vinst på andelar i bostadsrättsföreningar.

För andelar i svenska värdepappersfonder med en förmögenhet som består av aktier är skatten på reavinst halverad. En särreglering gäller för fonder med blandad förmögenhet. Omfattningen av skattefriheten för utdelning från värdepappersfond bestäms av karaktären på fondens inkomster.

Utdelning och reavinst på tillgångar som innehas av handelsbolag omfattas inte av lättnaderna.

Utredningens förslag: Utredningsförslaget motsvarar i huvudsak regeringens förslag men i regeringsförslaget preciseras och utvidgas i viss mån den grupp av tillgångar som omfattas av lättnaderna. I utredningens förslag behandlas dock andelar i svenska värdepappersfonder på samma sätt som aktier e.d.

Remissinstanserna: *Riksgäldskontoret* understryker vikten av att konvertibla skuldebrev och andra finansiella instrument med ränteinslag inte ges en skattelättnad som inte också omfattar skuldebrev på obligationsmarknaden. *Bankföreningen* anser däremot att s.k. hybridinstrument med både risk- och lånedel bör få del av lättnaderna. *Riksgäldskontoret, Finansbolagens förening* och *Bankföreningen* pekar på att s.k. blandade värdepappersfonder, som innehåller räntebärande värdepapper, missgynnas. Bl.a. *Försäkringsförbundet* vänder sig mot att lagertillgångar generellt undantas från de föreslagna lättnaderna. Förbundet anser att endast lageraktier i företag som bedriver handel med värdepapper bör uteslutas från den grupp av instrument som får en gynnad ställning.

Skälen för regeringens förslag: För att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen bör som tidigare föreslagits utdelning på svenska aktier vara skattefri. Dessutom bör reavinst på sådana tillgångar endast

tas upp till beskattning med hälften eller med andra ord beskattas med en faktisk skattesats på 12,5 % (14 % inom bolagssektorn). Ägarkapital i ekonomiska föreningar bör behandlas på samma sätt. En med aktier likvärdig behandling föreslås därför för andelar i ekonomiska föreningar. Detta bör gälla även för förlagsinsatser i ekonomiska föreningar eftersom avkastningen på sådant kapital beskattas som utdelning.

En viktig fråga är hur gränsdragningen i övrigt skall göras mellan tillgångar som skall omfattas av skattefrihet för löpande avkastning och reducerad skatteplikt för vinst samt sådana som inte skall omfattas. Frågan ställs på sin spets beträffande räntebärande värdepapper vars värdeförändring till viss del beror på ändrade aktiekurser.

En utgångspunkt för gränsdragningen är att endast avkastning på ägarkapital skall jämställas skattemässigt med avkastning på lånat kapital. En annan utgångspunkt bör vara att gränsdragningen måste göras tydlig för att undvika tvister och andra praktiska komplikationer. Vidare bör reglerna utformas så att oönskade ekonomiska snedvridningar i största möjliga mån undviks.

Vissa värdepapper med inslag av såväl delägarrätt som fordringsrätt förekommer i relativt rikt mått på värdepappersmarknaden, t.ex. konvertibla skuldebrev. Andra former av hybridinstrument har tillkommit på senare tid, t.ex. aktieindexobligationer. Den del av värdet på hybridinstrumentet som är aktierelaterat kan självfallet variera. Om alla hybridinstrument eller alla sådana instrument med ett visst minsta aktieinslag skulle bli föremål för den reducerade skatteplikten är det risk för allvarliga störningar på obligationsmarknaden. I så fall skulle de hybridinstrument som får en lägre beskattning på grund av att de återfinns på "rätta sidan" närmast gränsen mot värdepapper med oreducerad beskattning gynnas starkt på bekostnad av de senare.

En lösning vore att proportionera beskattningen efter de olika hybridernas inslag av aktie resp. obligation. Sådana proportioneringsregler måste emellertid i praktiken göras starkt schabloniserade. Trots detta skulle reglerna bli mycket svåra att hantera för såväl placerare som skatteförvaltning. Slutsatsen måste därför bli att en lösning efter dessa riktlinjer inte är godtagbar.

Med de angivna utgångspunkterna blir vår slutsats i stället att bestämmelserna måste vara restriktiva och så långt som möjligt endast ge skattelättnad för aktier och andra rena delägarrätter utan inslag av fordringsrätt, som emitterats av svenska företag. Genom en sådan lösning undviks omotiverade lättnader för lånat kapital samtidigt som åtgärderna inriktas direkt mot ägarkapitalet. Skattereglerna blir dessutom begripliga och praktiskt hanterbara.

De värdepapper som bör omfattas av de föreslagna reglerna är därför - utöver svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar - delrätter, teckningsrätter, vissa vinstandelsrätter samt optioner och terminer med nu nämnda värdepapper som underliggande egendom. De vinstandelsrätter som bör jämställas med aktier är sådana för vilka det emitterande företaget inte till någon del medges avdrag för den utbetalade räntan. I dessa fall bestäms räntan helt med utgångspunkt i det låntagande

företagets resultat. Räntan bör därför i detta sammanhang anses jämställd med utdelning på samma sätt som gäller för utdelning på förlagsinsatser i ekonomiska föreningar. Mot denna bakgrund är det logiskt att också reavinst på vinstandelslån behandlas på motsvarande sätt. De vinstandelslån för vilka avdragsrätt för utbetalad ränta inte föreligger anges i 2 § 9 mom. SIL.

Det bör i detta sammanhang påpekas att i fråga om skuldebrev förenade med optionsrätt sker reavinstbeskattningen av optionsrätten enligt aktiereglerna och av skuldebrevet enligt reglerna för fordringsrätter.

Ett särskilt avgränsningsproblem uppkommer i fråga om behandlingen av indirekt ägande av värdepapper genom värdepappersfonder och investmentföretag. Dessa företag kan inneha såväl svenska aktier e.d. som andra finansiella instrument.

Bortsett från allemansfonder finns det i dag två huvudtyper av värdepappersfonder. En grupp av fonder placerar på riskkapitalmarknaden och en annan placerar i räntebärande värdepapper. Det finns även kombinationer av dessa typer av fonder med ett mer varierat värdepappersinnehav. I lagen (1990:1114) om värdepappersfonder görs inte någon skillnad mellan inhemska och utländska fondpapper.

De gällande placeringsreglerna för allemansfonder innebär att en sådan fonds medel till minst 75 % skall vara placerade i svenska aktier och andra svenska aktierelaterade instrument som exempelvis konvertibla skuldebrev [lagen (1983:890) om allemanssparande]. Allemansfonder får således placera i räntebärande värdepapper upp till 25 % av fondförmögenheten.

En lösning på avgränsningsproblemen för fonder vore att inskränka skattelättnaden för andelsägaren till att avse andelar i fonder som endast investerar i svenska aktier. En renodlad sådan lösning skulle emellertid sannolikt leda till att fonder med blandad förmögenhet får svårt att hävda sig på marknaden och kanske slås ut.

En sätt att lösa problemet med blandad fondförmögenhet är att dra gränsen för skattelättnaden på fondnivå i stället för på ägarnivå. En sådan lösning skulle innebära att fonden inte får möjlighet att eliminera beskattningen genom utdelningsavdrag. Detta för dock med sig vissa problem av teknisk natur. Bl.a. uppkommer en kedjebeskattningseffekt för pensionskapital som placerats i fondandelar. En relativt komplicerad reglering krävs för att häva denna effekt. Det är också angeläget att behålla de svenska värdepappersfondernas konkurrensförmåga gentemot placeringar i utlandsbaserade fonder. Övervägande skäl talar därför för att gränsdragningen för skattelättnaden bör ske på ägarnivå med en särreglering för fonder av blandad förmögenhetskaraktär. Innehav av svenska och utländska aktier kan dock likabehandlas på ägarnivå genom att fonderna påförs en schablonintäkt som uppgår till 2 % av marknadsvärdet av utländska aktier i fonden. Schablonintäkten skall huvudsakligen balansera den lägre reavinstbeskattning som föreslås på andelsägarnivå i förhållande till reavinstbeskattningen på direktägda utländska aktier. Denna intäkt bör därför göras effektiv genom att kostnadsavdrag inte får ske mot intäkten.

Utdelningar på andelar i värdepappersfonder av annat slag än rena räntefonder beskattas efter relationerna mellan de skilda slagen av fondinkomster under det år för vilket utdelningen bestäms. En vidareutdelad utdelning på svenska aktier är inte skattepliktig. En vidareutdelad reavinst på svenska och utländska aktier beskattas med 12,5 %. Övriga vidareutdelade fondinkomster beskattas i princip fullt ut med 25 %. Den skattepliktiga utdelningen redovisas på kontrolluppgift och preliminär skatt dras i enlighet med kontrolluppgiften.

En andel i en svensk fond vars förmögenhet till minst 90 % utgörs av svenska och utländska aktier e.d. bör behandlas som en svensk aktie i reavinsthänseende. Endast halva vinsten är skattepliktig. För en motsvarande fond med en minsta andel svenska och utländska aktier på 60 % bör reavinsten på andelar beskattas med (40 % x 25 % + 60 % x 12,5 % =)17,5 %. I andra fondfall än de nu angivna bör utdelning och reavinst på andelarna beskattas fullt ut med 25 %.

För att möjliggöra en "mjuk" övergång till det nya systemet för beskattning av fondandelar föreslås en särskild övergångsregel i fråga om kraven på fondförmögenhetens sammansättning. Kravet på 90 % aktier bör därför under första halvåret 1994 sättas ned till 75 %.

Den föreslagna ordningen för fonder är mindre lämplig för investmentföretag. Utdelning från investmentföretag lämpar sig inte för en skattemässig uppdelning beroende på vad slags inkomster i företaget som vidareutdelas. Vidare kan en skiktad reavinstbeskattning på grundval av sammansättningen av företagets tillgångar knappast upprätthållas i praktiken. Likheten mellan investmentbolag och vanliga aktiebolag är också större än den mellan värdepappersfonder och vanliga aktiebolag. Värdepappersfonder är dessutom i vissa avseenden ett mer närliggande alternativ till hushållens direkta sparande än investmentbolag. Aktier i investmentbolag bör därför behandlas som övriga aktier. I förhållande till värdepappersfonderna betyder det för investmentföretagens del att den skattemässiga skillnaden mellan olika slags värdepapper kommer att ligga på företagsnivå. Den närmare regleringen för beskattning av värdepappersfonder och investmentbolag redovisas i avsnitt 5.3.3.

Från principen att aktier och andelar i svenska företag blir föremål för skattelättnader bör tre undantag göras.

Det första undantaget syftar till att motverka att den sänkta skatten på aktievinster utnyttjas för att kringå beskattningen av reavinster på fastigheter. I frånvaro av särskilda regler skulle det bli förmånligt att äga fastigheter i bolag och tillgodogöra sig värdestegring på fastigheterna genom försäljning av aktierna i stället för genom en fastighetsförsäljning. En särskild regel föreslås därför för aktier eller andelar i företag som äger fastigheter som taxeras som hyreshusenhet i avsnitt 5.3.7.

Utredningen föreslår att aktier och andelar som är lagertillgångar inte bör omfattas av lättnaderna i dubbelbeskattningen. Det framstår enligt utredningen som olämpligt om avdrag för vissa kostnader kan medges samtidigt som endast hälften av en vinst skulle beskattas. Vid remissbehandlingen har den föreslagna gränsdragningen ifrågasatts. Bankföreningen framhåller att en strävan bör vara att ta bort de särskilda

beskattningseffekterna för lageraktier. Föreningen utgår från att frågan tas upp i Företagsskatteutredningens fortsatta arbete.

Regeringen delar uppfattningen att en utveckling mot en likabehandling av lageraktier och övriga aktier vore önskvärd av flera skäl. Frågan är emellertid komplicerad och bör därför utredas närmare. Fram till dess att ett underlag för vidare ställningstaganden tagits fram bör undantag göras för aktier och andra finansiella instrument som utgör lager.

En vinst vid försäljning av en andel i en äkta bostadsrättsförening eller bostadsförening resp. aktie i ett äkta bostadsaktiebolag bör inte omfattas av de nu aktuella skattelättnaderna. För dessa vinster gäller i stället de särskilda vinstreglerna för bostadsrätter i 26 § SIL.

Ett system med skattefrihet för utdelning och en halverad reavinstbeskattning föranleder vissa frågor beträffande bl.a. handelsbolag. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag hänförs enligt gällande regler utdelningsinkomster och reavinster på aktier och andra värdepapper generellt till inkomstslaget näringsverksamhet (punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § KL). Härigenom tillgodoses kravet att beskattningen inte bör bli lindrigare än vad som skulle följa av bestämmelserna om fåmansägda aktiebolag med uppdelning av beskattningen i kapital och tjänst (3 § 12 mom. SIL).

Med skattefrihet för utdelning och halverad reavinstbeskattning i handelsbolag skulle det öppnas möjlighet att uppbära förvärvsinkomst som endast beskattas med 28 %. Detta är givetvis inte acceptabelt. En reglering med bestämmelserna om fåmansägda aktiebolag som förebild skulle inte innebära en gångbar lösning på problemet. Det skulle nämligen förutsätta att inte bara, som i dag, bolagets inkomst fördelas och beskattas hos delägarna utan också att olika poster som ligger till grund för inkomstberäkningen fördelas på delägarna (jfr prop. 1989/90:110 s. 593 ff.). Svårigheter skulle också uppkomma vid ägarskiften i handelsbolaget. Lättnaderna bör därför inte gälla för handelsbolag och detta oavsett om det bland delägarna finns enbart juridiska personer, enbart fysiska personer eller om delägarkretsen är blandad.

Förslaget om skattefrihet för utdelning resp. begränsad skatteplikt för reavinst på svenska delägarrätter har tagits in i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL och 3 § 1 mom. SIL.

Regeringens förslag: Rätten till avdrag i en ekonomisk förening för annan utdelning än pristillägg och rabatter avskaffas.

Utredningens förslag: Några särskilda förslag i dessa delar framfördes inte.

Skälen för regeringens förslag: Andelar i ekonomiska föreningar tillhör de tillgångar som omfattas av förslaget om skattefrihet för löpande avkastning och reducerad skatteplikt för vinst. En konsekvens av detta förslag är att vissa ändringar bör genomföras beträffande beskattningen av föreningen eftersom en förutsättning för att lindra dubbelbeskattningen är att beskattningen på företagsnivå är effektiv.

I det nuvarande systemet dubbelbeskattas i princip vinster i ekonomiska föreningar. Denna princip har dock luckrats upp i fråga om ekonomiska föreningar som i beskattningshänseende anses som kooperativa. En förening anses som kooperativ om den är öppen och i sina angelägenheter tillämpar lika rösträtt (2 § 8 mom. tionde stycket SIL).

Har en kooperativ förening av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar har föreningen rätt till avdrag för sådan utdelning. Kooperativ utdelning som utgör en besparing av levnadskostnaderna är skattefri för medlemmen. I övriga fall utgör utdelningen skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

En kooperativ förening har också rätt till avdrag för insatsutdelning, dvs. vinstutdelning i förhållande till medlemsinsatsernas storlek. För den medlem vars andel är betingad av den verksamhet som bedrivs skall sådan utdelning tas upp som intäkt av näringsverksamhet. I annat fall skall utdelningen tas upp som intäkt av kapital. Rätt till avdrag gäller även för utdelning på förlagsinsatser. Det är här fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men som intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital. Avkastning på förlagsinsatser behandlas hos mottagaren som skattepliktig utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

I konsekvens med förslaget att insatsutdelning och utdelning på förlagsinsatser skall vara skattefri hos medlemmen bör rätten till avdrag i föreningen slopas för sådan utdelning. Det finns däremot inte någon anledning att ändra principerna för sådan utdelning som avser pristillägg och rabatter eftersom det i detta fall endast är fråga om en justering av avräkningspriset mellan föreningen och medlemmen. I denna del föreslås således inte någon ändring.

Det slopade avdraget för vinstutdelning resp. utdelning på förlagsinsatser föranleder ändring i 2 § 8 mom. SIL.

Regeringens förslag: För investmentföretag gäller den allmänna regeln om skattefrihet för mottagna utdelningsinkomster från svenska aktiebolag m.fl. Den nuvarande rätten till avdrag för lämnad utdelning slopas därför. Vid inkomstberäkningen tas inte någon hänsyn till reavinster resp. reaförluster på svenska resp. utländska aktier e.d. Utdelning av helt eller delvis skattefria reavinster skall dock föranleda avskattning i företaget. Schablonintäkten sänks till 1 % i fråga om svenska aktier. För utländska aktier kvarstår schablonintäkten på 2 % och avdrag medges inte mot denna intäkt.

Värdepappersfonder är befriade från skatteplikt för utdelning på svenska aktier och för reavinster på såväl svenska som utländska aktier e.d. I övrigt gäller allmänna regler för vinstberäkningen. Fonderna får möjlighet att eliminera beskattningen helt genom ett utdelningsavdrag som dock inte får föranleda underskott. Den schablonintäkt som tas ut på värdet av svenska aktier m.m. sänks till 0,75 %. På utländska aktier utgår en schablonintäkt på 2 %. Mot denna intäkt medges inte något annat avdrag än utdelningsavdrag.

Utredningens förslag: Som en konsekvens av det allmänna förslaget om en sänkning av beskattningen av reavinst föreslås en sänkning av schablonintäkten till 1 % för investmentföretag och till 0,75 % för värdepappersfonder.

Remissinstanserna: Några särskilda erinringar framförs inte.

Skälen för regeringens förslag: Som tidigare har redovisats (avsnitt 5.3.1) har olika lösningar valts för skattelättnaderna för utdelning och reavinster vid indirekt ägande av värdepapper. För investmentföretag läggs skillnaden i den skattemässiga behandlingen av olika värdepapper på företagsnivå och för värdepappersfonder på andelsägarnivå. Aktier i ett investmentföretag kommer alltså att behandlas som övriga aktier.

Investmentföretag utgör tillsammans med värdepappersfonder två olika slag av mellanhänder. I 1990 års skattereform utformades reglerna för beskattning av dessa mellanhänder med utgångspunkt från följande krav (prop. 1989/90:110, s. 564).

— Neutralitet mellan direkt och indirekt ägande kräver att beskattningen hos mellanhanden i princip tas bort.

— Skattereglerna bör utformas så att det inte blir förmånligare med indirekt än med direkt ägande.

— Olika mellanhänder bör beskattas på ett och samma sätt.

— Beskattningen av mellanhänder bör möjliggöra omplaceringar av aktieinnehavet.

Investmentföretag och värdepappersfonder är i dag i princip skattebefriade för utdelningsinkomster. Tekniskt har reglerna utformats så att mottagna utdelningar är skattepliktiga medan avdrag medges för lämnad utdelning. För att möjliggöra omplaceringar är reavinster på aktier

skattefria. För att likställa direkt och indirekt ägande kräver dock denna skattefrihet åtgärder för att undvika s.k. sparbösseeffekter som uppkommer genom att omsättning av en aktieportfölj kan ske skattefritt till skillnad från vad som gäller för en direktägd aktieportfölj. Detta sker genom schablonbeskattning av aktieinnehavet. En skattepliktig schablonintäkt tas ut på ett underlag som utgörs av aktiernas marknadsvärde vid beskattningsårets ingång. För investmentföretag uppgår schablonintäkten till 2 % och för värdepappersfonder till 1,5 % av underlaget. Skillnaden i schablonintäkt motiveras av att investmentföretag till skillnad från värdepappersfonder har möjlighet att vid belåning kvitta schablonintäkten mot ränteutgifter.

De utgångspunkter som var avgörande för ställningstagandet i 1990 års skattereform är fortfarande aktuella. Det är här fråga om att tillämpa dessa villkor i en miljö med skattefrihet för utdelningsinkomster och en halvering av beskattningen av reavinster. Förslaget att för värdepappersfonder lägga gränsdragningen för skattelättnaderna på andelsägarnivå och i fråga om investmentföretag på bolagsnivå innebär emellertid att beskattningen av investmentföretag resp. värdepappersfonder måste utformas på olika sätt. Det är därför inte möjligt att helt upprätthålla de ovan nämnda principerna.

Investmentföretag

För investmentföretag bör utgångspunkten vara att dessa företag skall omfattas av den generella skattefriheten för mottagna utdelningsinkomster på svenska aktier. För utdelning på utländska aktier kan avdragsrätten för lämnad utdelning inte bestå eftersom detta skulle leda till total skattefrihet för sådan utdelning. Det innebär således att rätten till avdrag för lämnad utdelning helt bör slopas. I likhet med nuvarande regler bör reavinster på svenska aktier vara skattefria. Som ovan nämnts gynnar emellertid en skattefrihet för reavinster indirekt ägande i förhållande till direkt ägande genom en sparbösseeffekt. På samma sätt som i gällande regler krävs därför en kompenserande åtgärd i form av en schablonbeskattning av aktieinnehavet. Med hänsyn till att endast hälften av en reavinst är skattepliktig i ägarledet bör schablonintäkten bestämmas till 1 %.

Nuvarande regler innebär att investmentföretagen är befriade från skatt även för reavinster på utländska aktier. Med hänsyn till att dessa vinster inte omfattas av förslaget om skattelättnader föreslogs i lagrådsremissen att denna skattefrihet skulle slopas. En merbeskattning skulle emellertid uppkomma om reavinster vid avyttring av utländska aktier först beskattas fullt ut i företaget och därefter — om vinsterna behålls i företaget — hos aktieägaren när aktien avyttras. För att undvika en sådan merbeskattning föreslogs att beskattningen i företaget skulle reduceras till 60 %. Detta skulle i kombination med reavinstbeskattningen hos aktieägaren ge ungefär samma resultat som vid ett direktägande.

De skäl som motiverar en möjlighet att omplacera svenska aktier utan reavinstbeskattning gäller givetvis även utländska aktier. Det finns därför

argument som talar för att skattefriheten för reavinster på utländska aktier bör behållas. I likhet med vad som gäller för svenska aktier måste givetvis denna skattefrihet kompenseras genom en schablonbeskattning. Eftersom reavinster på utländska aktier inte omfattas av den generella skattelättnaden är denna möjlighet till omplacering mera värd i förhållande till omplacering av svenska aktier. En högre schablonintäkt bör alltså tas ut på värdet av utländska aktier. Det är emellertid inte enbart möjligheten till skattefri omplacering som denna schablonintäkt skall ersätta. Reavinster på aktier i investmentbolag omfattas av den föreslagna skattelättnaden som innebär en halvering av beskattningen på aktieägarnivå. Denna skillnad i reavinstbeskattning i förhållande till direkt ägande av utländska aktier bör också den balanseras av schablonintäkten. Under förutsättning att schablonintäkten beskattas effektivt i investmentföretaget är en intäkt på 2 % av marknadsvärdet på aktierna tillräckligt kompenserande. Regeringen föreslår att beskattningen utformas på det nu angivna sättet.

En skattefrihet för reavinster får dock inte medföra att företaget kan dela ut sådana vinster utan att det uppkommer några skatteeffekter. Dessa vinster skulle i så fall förbli obeskattade även i ägarledet vilket skulle skapa en oacceptabel obalans till det direkta ägandets nackdel. Utdelning av obeskattade reavinster måste därför föranleda avskattning i bolaget.

Den tekniska lösning som här föreslås för denna avskattning utgår från att de intäkter som har beskattats fullt ut i företaget skall kunna delas ut utan skattekonsekvenser. Denna möjlighet till utdelning fastställs med utgångspunkt från ett beräknat gränsbelopp. Gränsbeloppet utgörs av skattepliktiga intäkter i företaget med avdrag för kostnader och årets beräknade skatt med tillägg för mottagna skattefria utdelningsinkomster. Om beslutad utdelning överstiger detta gränsbelopp bör 40 % av det överskjutande beloppet tas upp till beskattning i bolaget. Understiger beslutad utdelning gränsbeloppet får resterande utdelningsutrymme sparas till nästa år.

Regler behövs också för det fallet att ett investmentföretag inte längre uppfyller kravet för att vara ett sådant företag. Den bestämmelse som skall förhindra att obeskattade reavinster kan delas ut utan beskattning blir då inte längre tillämplig. För att inte komplicera systemet föreslås en metod som innebär att de obeskattade reavinster som finns i företaget uppskattas schablonmässigt med utgångspunkt från marknadsvärdet på aktieportföljen. Schablonintäkten bestäms med hänsyn till vissa antaganden om avkastning och omsättningshastighet på aktieportföljen. Den genomsnittliga innehavstiden antas vara 12 år. Vidare antas reavinster ha ackumulerats i bolaget under 10 år. Med beaktande av att hälften av en reavinst på aktier är skattepliktig kan schablonintäkten bestämmas till 30 %. Denna intäkt beskattas i företaget med den föreslagna skattesatsen på 28 % (jfr avsnitt 6). För företag som haft obeskattade reavinster uppgående till ett lägre belopp finns möjlighet att beräkna intäkten på grundval av summan av faktiska reavinster och reaförluster.

Förslagen föranleder ändringar i 2 § 10 mom. SIL.

I fråga om investmentföretagen bör ytterligare två frågor behandlas.

Den första gäller beskattningen vid 1994 års taxering. För vissa företag kan beslut om utdelning för år 1993 tas på bolagsstämma under år 1994. När aktieägarna får utdelningsinkomsten har enligt det här lämnade förslaget bestämmelsen om skattefrihet för utdelning trätt i kraft. De bestämmelser som skall förhindra att bolaget utan skatteeffekter delar ut obeskattade reavinster tillämpas emellertid första gången vid 1995 års taxering. För dessa situationer krävs en bestämmelse som förhindrar att obeskattade medel delas ut med skattefrihet för mottagaren. Den andra frågan rör behovet av en övergångsreglering i den del som gäller beskattningen av överskjutande utdelning. Förslaget innebär att sådan beskattning kommer att ske utan hänsyn till att bolaget kan ha redan beskattade vinstmedel inklusive beskattade reavinster från tiden före 1990 års skattereform då skattefriheten för reavinster infördes. Sådana vinstmedel bör inte beskattas ytterligare en gång.

De nu redovisade frågorna har inte kunnat beaktas i det förslag till lagstiftning som nu läggs fram. Frågorna kommer att beredas vidare med sikte på att ett förslag till lösning skall presenteras före utgången av detta år och kunna tillämpas fr.o.m. ingången av år 1994.

Värdepappersfonder

För värdepappersfonder läggs lindringen i dubbelbeskattningen på ägarnivå. Det innebär att beskattningen på fondnivå bör kunna elimineras. En skattefrihet för fonden bör på samma sätt som i dag utformas som ett utdelningsavdrag vilket i princip förutsätter att skattepliktig avkastning vidareutdelas. Den allmänna skattefriheten för utdelning på svenska aktier bör dock gälla även för värdepappersfonder. Vidare bör den nuvarande möjligheten till omplacering av aktieinnehavet kvarstå.

Som en konsekvens av halveringen av beskattningen av reavinster bör den schablonintäkt som skall tas ut på värdet av svenska aktier sänkas till 0,75 %. Möjligheten till skattefri omplacering omfattar även utländska aktier. I lagrådsremissen föreslogs att en schablonintäkt på 1,5 % skulle tas ut på värdet av utländska aktier. Skillnaden i reavinstbeskattning mellan svenska och utländska aktier beaktades genom att det vid beskattningen av fondandelsägaren togs hänsyn till vilka inkomster som ingick i utdelningen från fonden. På samma sätt som för investmentföretag är det emellertid möjligt att kompensera för skillnaden i reavinstbeskattning genom att ta ut en schablonintäkt på 2 % på värdet av utländska aktier. Under förutsättning att denna schablonintäkt beskattas effektivt kan vidareutdelade reavinster på svenska och utländska aktier behandlas på samma sätt hos fondandelsägaren. En effektiv beskattning behöver dock inte ske i fonden. Det bör vara möjligt att genom utdelningsavdrag eliminera beskattningen i fonden även i denna del och i stället föra över beskattningen av schablonintäkten på fondandelsägaren. Regeringen förordar att förslaget om beskattning av fonden utformas på detta sätt.

Förslagen föranleder ändringar i 2 § 10 mom. SIL.

Regeringens förslag: Den del av en utdelningsinkomst från ett fåmansföretag som enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom. SIL hänförs till inkomst av kapital är på samma sätt som annan utdelning från svenska aktiebolag skattefri. Den del av en reavinst som efter en försäljning av aktie i ett sådant företag skall tas upp i tjänst höjs från 50 % till 70 %. Resterande del beskattas i kapital varvid hälften av denna del av reavinsten tas upp som intäkt.

Möjligheten att vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet utnyttja aktiernas värde vid utgången av år 1990 begränsas vid 1995 års taxering.

Utredningens förslag: Kvoteringen av vinst vid avyttring av aktier ändras så att 75 % skall tas upp som intäkt av tjänst och resterande som intäkt av kapital. Utrymmet för kapitalinkomstbeskattning höjs med 3 procentenheter till statslåneräntan + 8 %. Närståendebegreppet justeras genom att syskon undantas. Den bestämmelse som begränsar det belopp som vid en avyttring skall tas upp som intäkt av tjänst höjs från 100 till 200 basbelopp. Lön som tagits ut under de senaste tio åren får avräknas från beloppet.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* m.fl. avstyrker en höjning av den kvot som reglerar hur stor del av en reavinst som skall tas upp som intäkt av tjänst. Delegationen anser att i stället för en höjning av tillägget till statslåneräntan med 3 procentenheter vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet bör utrymmet räknas upp med 10 % av summan av de anställdas löner och socialavgifter. Delegationen anser vidare att vissa andra tekniska ändringar bör vidtas. Bl.a. föreslås att reglerna överhuvudtaget inte skall vara tillämpliga om företaget har ett visst antal anställda per aktiv delägare och delägaren har tagit ut en viss lägsta lön.

Skälen för regeringens förslag: Utredningens förslag om en höjning av den del av en reavinst som skall tas upp som intäkt av tjänst från 50 till 75 % bygger på samma norm som i 1990 års skattereform, nämligen att en aktievinst i fåmansföretag sammanlagt skall beskattas efter ca 40 %. Denna utgångspunkt har bl.a. *Näringslivets skattedelegation* framfört invändningar mot.

Inte heller utredningens förslag om att höja utrymmet för kapitalinkomstbeskattning med 3 procentenheter till statslåneräntan + 8 % tillstyrks av skattedelegationen. I stället för delegationen fram ett förslag om att det vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet skall tas hänsyn till viss del av de anställdas löner etc.

En lönesummeanknuten beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet framstår som ett intressant alternativ. Det är emellertid inte lämpligt att göra en sådan ändring i systemet utan att ytterligare beredning sker. Innan ställning kan tas till detta förslag måste således effekterna av det

närmare analyseras. Detta gäller också frågan om vilket skatteuttag som bör gälla för aktier i fåmansföretag i ett system med skattefrihet för utdelningsinkomster. Slutligen är det befogat att överväga närståendebegreppet ytterligare.

Det är alltså av flera skäl motiverat att närmare analysera effekterna av de förslag till ändringar av beskattningen av inkomster från fåmansföretag som har framförts av utredningen och vid remissbehandlingen. Ett sådant arbete bör påbörjas i anslutning till att riksdagen tagit ställning till de förslag om reformering av företagsbeskattningen som nu förs fram. Syftet bör vara att — med beaktande av att reglerna skall utgöra ett effektivt hinder mot att omvandla arbetsinkomster — så långt möjligt lindra effekterna av särskilda spärregler. Regeringen avser att återkomma med förslag till riksdagen våren 1994. I det sammanhanget bör också frågan om tillämpligheten av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL vid avyttring av andel i handelsbolag och därmed anknutna frågor övervägas.

En följd av att beskattningen av reavinster på aktier föreslås bli halverad är att kvoteringen i fråga om reavinst på aktier i fåmansföretag bör ändras. En sådan ändring bör innebära att 70 % av en reavinst tas upp som intäkt av tjänst och 30 % som intäkt av kapital. Skatteuttaget kommer då att ligga kvar på nuvarande nivå, vilket är lämpligt i avvaktan på resultatet av den översyn av regelverket som skall genomföras.

Vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet för utdelning resp. reavinst gäller särskilda regler om aktierna har anskaffats före år 1990. Anskaffningskostnaden för aktierna får räknas upp med beaktande av den allmänna prisutvecklingen fram till år 1990. En alternativ uppräkningsmetod infördes fr.o.m. 1992 års taxering. Den innebär att anskaffningskostnaden bestäms med utgångspunkt i värdet på aktierna vid utgången av år 1990 enligt de regler som gällde för förmögenhetsvärderingen vid denna tidpunkt.

Alternativet att beräkna det kapitalbeskattade utrymmet med utgångspunkt i förmögenhetsvärdet på aktierna infördes i en miljö där utdelningsinkomster beskattades med en skattesats på 30 %. I ett system med skattefrihet för utdelning är det lämpligt att överväga alternativregeln på nytt. Även detta är en fråga som bör ingå i det nämnda översynsarbetet. Innan en analys har kunnat genomföras bör möjligheterna att tillämpa värderingsmetoden inskränkas vid utdelningsbeskattningen. Begränsningen bör även gälla vid beräkning av reavinst om aktierna avyttras till närstående.

Förslagen om en ändrad kvotering av reavinsten och begränsning i fråga om beräkningen av anskaffningskostnaden tas in i 3 § 12 mom. SIL.

Regeringens förslag: Reglerna för utskiftning från aktiebolag samordnas med de bestämmelser som gäller vid utskiftning från en ekonomisk förening. Det innebär att utskiftning huvudsakligen kommer att hanteras inom reavinstsystemet. Vinst som uppkommer vid likvidation av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening är normalt skattefri om det inte är fråga om likvidation av ett fåmansföretag. Avdrag för förlust medges enligt reglerna för reaförlust. Skattefrihet föreligger även vid utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i ett svenskt aktiebolag. Vinst vid fusion mellan fristående aktiebolag är däremot skattepliktig.

De särskilda regler som innebär att ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan dela upp verksamheten på mindre enheter behövs inte längre till den del de avser skattefrihet för utdelning. Detsamma gäller de regler om skattefrihet vid likvidation av en ekonomisk förening som ombildas till ett aktiebolag. Däremot behålls de särskilda bestämmelserna om möjlighet att underlåta uttagsbeskattning resp. behandling av sådana skattskyldiga hos vilken utdelade eller utskiftade aktier utgör lager.

Utredningens förslag: Några särskilda förslag i dessa delar framfördes inte.

Skälen för regeringens förslag: Ett aktiebolag kan lämna vederlagsfri utbetalning till aktieägare dels som utdelning, dels som utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet och reservfonden eller vid likvidation av bolaget. Skatterättsligt hänförs vederlagsfria utbetalningar till aktieägarna numera till utdelning.

Utskiftning från ett företag kan endast avse i företaget beskattade medel. Vid utskiftning av annat än kontanta medel kommer det utskiftande bolaget att uttagsbeskattas. Det blir alltså fråga om en beskattning som om tillgångarna hade sålts till marknadspris.

När beskattning av tillgångar redan har skett i bolagssektorn har normen om en effektiv ettledsbeskattning i bolagssektorn uppfyllts. Det finns därför allmänt sett inte något skäl att också beskatta mottagaren av ett utskiftat belopp. Utskiftning från en ekonomisk förening bör i princip behandlas på samma sätt.

Utskiftning från aktiebolag resp. ekonomiska föreningar behandlas i dag i allt väsentligt skattemässigt materiellt lika. Däremot har olika lagtekniska lösningar valts.

I fråga om aktiebolag behandlas samtliga utbetalningar från ett bolag till dess aktieägare som utdelning. Hänsyn till tillskjuten kapitalinsats tas först om bolaget upphör att existera till följd av likvidation. Aktien anses då avyttrad utan vederlag och aktieägaren får avdrag med ett belopp motsvarande aktiernas anskaffningspris.

Utskiftning från ekonomiska föreningar behandlas också som utdelning men här tas hänsyn till tillskjuten kapitalinsats genom att endast den del av utskiftat belopp som överstiger insatsen behandlas som utdelning.

I ett system med en i princip generell skattebefrielse för utdelning är det mindre lämpligt att behandla utskiftning från aktiebolag som utdelning och att anse aktien avyttrad utan vederlag. En bättre lösning är att behandla likvidation e.d. helt inom reavinstsystemet. Det innebär att aktien anses avyttrad mot ett vederlag som motsvaras av utskiftat belopp. Uppkommer en vinst bör denna undantas från skatteplikt om utdelning på aktien skulle ha varit skattefri. Ett undantag bör gälla vid likvidation av fåmansföretag. Det är också lämpligt att i så stor utsträckning som möjligt samordna behandlingen av utskiftning från aktiebolag resp. ekonomiska föreningar. Det innebär att utskiftning från en ekonomisk förening inte längre behandlas som utdelning utan som reavinst.

Förslaget innebär att bestämmelsen i 3 § 1 mom. SIL att utskiftning från ett aktiebolag skall behandlas som utdelning slopas. Vidare slopas de bestämmelser i 3 § 8 mom. SIL som innebär att utskiftning från en ekonomisk förening skall behandlas som utdelning. Bestämmelsen om skatteplikt för vinst vid likvidation av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening tas in i 24 § 4 mom. SIL. I denna paragraf behandlas även vinst vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden. En särskild bestämmelse om nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett genom minskning av aktiernas nominella belopp finns i 3 § 7 mom. SIL.

En fråga som aktualiseras bl.a. i samband med utskiftning är behandling av förlust som uppkommit vid likvidation. Förslaget innebär att avdrag för sådan förlust medges enligt allmänna regler. Förlusten kan helt eller delvis bero på att tillgångar har delats ut till aktieägaren. Är det fråga om utdelning från svenska aktiebolag är sådan utdelning i allmänhet skattefri. Företagsskatteutredningen behandlar som tidigare redovisats (avsnitt 5.1) en fråga om utdelning från utländska bolag. Även frågan om förlust vid likvidation e.d. kommer att tas upp av utredningen.

Omstrukturering av företag

Ett allmänt önskemål är att skattereglerna inte skall motverka omstruktureringar av företag. Detta önskemål har föranlett att särskilda regler införts för att underlätta samhällsekonomiskt önskvärda omstruktureringar.

I 3 § 7 mom. SIL finns bestämmelser som innebär att ett aktiebolag under vissa förutsättningar kan dela upp verksamheten på mindre enheter utan att det uppkommer några omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Bestämmelserna tar sikte på det fallet att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktierna i ett dotterbolag. Denna utdelning är under vissa förutsättningar skattefri för mottagaren. Till regleringen hör särskilda bestämmelser som innebär dels att utdelning på lageraktier är

skattefri för mottagaren, dels att utdelning av aktier inte skall föranleda uttagsbeskattning hos det utdelande företaget.

Förslaget att utdelning från svenska aktiebolag skall vara skattefri gäller oavsett i vilken form utdelning lämnas. Det finns därför inte något behov av den särskilda regleringen för utdelning av aktier i ett dotterbolag. Regeringen föreslår därför att den slopas.

För ekonomiska föreningar finns en särskild bestämmelse i 3 § 8 mom. SIL som reglerar ombildning till aktiebolag. Utgångspunkten är här att föreningen bildar ett aktiebolag och sedan skiftar ut aktierna i detta till sina andelsägare. Denna utskiftning är skattefri för andelsägaren. Även till denna bestämmelse hör en särskild reglering om lageraktier resp. uttagsbeskattning. Eftersom vinst som uppkommer vid upplösning av en svensk ekonomisk förening i det föreslagna systemet är skattefri saknas behov av den särskilda lagstiftningen. Även denna kan alltså upphävas.

De särskilda bestämmelserna om utdelning på lageraktier resp. undantag från uttagsbeskattning knyter an till huvudregleringen i 3 § 7 mom. resp. 3 § 8 mom. SIL. I lagrådsremissen föreslogs att även dessa bestämmelser skulle slopas. Eftersom Företagsskatteutredningen i tilläggsdirektiv (dir. 1993:54) har fått i uppdrag att göra en översyn av reglerna om beskattning vid omstruktureringar ansågs det lämpligt att i det sammanhanget se över behovet av dessa bestämmelser. Det innebär emellertid att omstruktureringar som genomförs enligt något av de nu beskrivna alternativen i vissa skulle kunna medföra skattekonsekvenser. För att inte lägga hinder i vägen för sådana omstruktureringar förslås därför att till dess Företagsskatteutredningen kan ta ställning till frågan och lagstiftning kan ske, bestämmelserna till den del de avser uttagsbeskattning resp. utdelning på lageraktier i princip behålls i oförändrat skick. När det gäller den reglering som har som utgångspunkt att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktier i ett aktiebolag föreslås dock den ändringen att det utdelande bolaget inte får vara ett investmentföretag.

Förslagen medför ändringar i 3 § 7 mom. och 8 mom. SIL samt i punkt 1 av anvisningarna till 22 § och punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Den nya regleringen avseende uttagsbeskattning och lageraktier tas in i en ny anvisningspunkt, 1 a till 22 § KL.

5.3.6 Avdrag vid konkurs

Regeringens förslag: Aktier e.d. anses avyttrade redan när ett företag har försatts i konkurs. Särskilda regler gäller för bl.a. det fallet att utdelning erhålls i konkursen eller att en konkurs läggs ned.

Utredningens förslag: Något förslag i denna del lämnades inte.

Skälen för regeringens förslag: Realisationsprincipen innebär att beskattning sker först när tillgångar avyttras. Före 1990 års skattereform

ansågs därför att rätt till avdrag inte förelåg för en förlust på aktier som uppkommit till följd av att aktierna blivit värdelösa på grund av en konkurs. Någon avyttring ansågs inte ha skett i ett sådant fall. Detta resulterade i att sådana aktier såldes för en symbolisk köpeskilling i syfte att erhålla en avdragsgill förlust.

Genom 1990 års skattereform infördes en bestämmelse som innebär att aktier e.d. skall anses avyttrade när det bolag som har ställt ut instrumentet upplösts genom konkurs eller en efterföljande likvidation (24 § 2 mom. första stycket SIL).

Ett annat problem som uppmärksammats hänger samman med möjligheten att kvitta en förlust vid avyttring av marknadsnoterade aktier mot reavinster på andra marknadsnoterade aktier. Viss tid efter det att ett bolag har försatts i konkurs avför Stockholms fondbörs regelmässigt aktierna i bolaget från notering. Det fick tidigare till följd att förlust vid avyttring inte längre kunde kvittas mot vinst vid avyttring av marknadsnoterade aktier. Förlusten blev föremål för den generella avdragsbegränsningen för reaförluster till 70 %. Reglerna om kvittningsrätt i 27 § 5 mom. SIL har numera ändrats (prop. 1991/92:166). Det innebär att reaförluster på aktier i företag som har försatts i konkurs är fullt avdragsgilla i samma utsträckning som förluster på marknadsnoterade aktier om aktien var marknadsnoterad när bolaget försattes i konkurs.

Reglerna om avyttring i samband med konkurs innebär alltså att en avyttring anses föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder först när konkursen har avslutats eller bolaget har upplösts genom likvidation. Ett särskilt problem med aktier i bolag som har försatts i konkurs är att en konkursutredning i vissa fall kan pågå under lång tid. Det förhållandet har föranlett en konstlad handel med aktier och andra finansiella instrument i bolag som har försatts i konkurs. Syftet är att tidigarelägga rätten till avdrag för förlust. För att undvika detta föreslår vi att sådana finansiella instrument skall anses avyttrade redan när det företag som ställt ut dem försätts i konkurs. En sådan ordning medför att avdrag kommer att medges för en förlust när den i praktiken inträffar, dvs. vid konkursutbrottet.

Den föreslagna lösningen kräver en särskild bestämmelse för de undantagsfall när konkursen avslutas med överskott. Företaget skall i sådant fall träda i likvidation. Om aktieägaren erhåller utdelning i samband med likvidationen skall det tidigare gjorda avdraget i princip återföras till beskattning. Även om konkursen skulle läggas ned skall avdraget för reaförlust återföras till beskattning. Anskaffningsvärdet för det finansiella instrumentet bör sedan anses vara detsamma som gällde vid konkursutbrottet.

En bestämmelse att försättande i konkurs skall jämställas med avyttring bör tas in i 24 § 2 mom. SIL. I 24 § 4 mom. SIL bör tas in bestämmelser som reglerar bl.a. den situationen att konkursen avslutas med överskott eller att konkursen läggs ned.

Regeringens förslag: Lättnaden i aktievinstbeskattningen begränsas vid avyttring av aktier i ett företag som innehar fastighet som taxeras som hyreshusenhet. Den del av reavinsten som kan anses utgöra ersättning för företagets innehav av fastigheter undantas från skattelättnaden. Detta gäller även i de fall fastigheter innehas av företag i intressegemenskap. Bestämmelsen om begränsning av skattelättnaden tillämpas emellertid inte vid avyttring av aktier i börsnoterade bolag.

Utredningens förslag: Fastighetsbeskattningsutredningen bör ges i uppdrag att utreda möjligheterna att införa en särskild löpande skatt för fastighetsbolag i syfte att motverka de fördelar som uppnås genom att äga fastigheter i bolag. Problemet med förmånligare skatteregler för indirekta fastighetsöverlåtelser anses dock inte större än att lättnaderna i aktievinstbeskattningen bör kunna genomföras utan att resultatet av Fastighetsbeskattningsutredningens arbete avvaktas.

Remissinstanserna: *RSV* och *FAR* anser att problemet måste lösas innan aktievinstbeskattningen sänks. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *Byggentreprenörerna* delar utredningens bedömning att aktievinstbeskattningen kan sänkas nu och eventuella motverkande regler införas senare. *Sveriges Fastighetsägareförbund* kan inte acceptera en ny objektskatt. Övriga remissinstanser har inte kommenterat frågan.

Skälen för regeringens förslag: En fysisk person beskattas för reavinst vid avyttring av fastighet i inkomstslaget kapital. Det gäller såväl försäljning av privatbostadsfastighet som näringsfastighet. Vissa skillnader gäller emellertid vid beräkning av den skattepliktiga reavinsten. Vid försäljning av näringsfastighet återförs medgivna värdeminskningsavdrag e.d. till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Skattesatsen i inkomstslaget kapital är 30 % t.o.m. 1995 års taxering och 25 % fr.o.m. 1996 års taxering.

Ägs fastigheten av ett aktiebolag beskattas vinsten som intäkt av näringsverksamhet. Skattesatsen är 28 % fr.o.m. 1995 års taxering enligt det förslag som regeringen redovisar i avsnitt 6. Ägs fastigheten indirekt av ett bolag och avyttras i stället aktierna i fastighetsbolaget sker beskattningen enligt aktievinstreglerna. Den faktiska skattesatsen blir enligt vad regeringen ovan föreslagit 12,5 % fr.o.m. 1995 års taxering genom att endast halva aktievinsten tas upp till beskattning. Lättnaden i aktievinstbeskattningen medför att det blir förmånligt att sälja fastigheter indirekt och tillgodogöra sig inflationsvinst och annan fastighetsvinst genom avyttring av aktierna i det bolag som äger fastigheten. Enskilda fastighetsägare skulle inför en försäljning kunna överföra fastigheter till ett aktiebolag för att få del av den lägre beskattningen.

I prop. 1993/94:45 har regeringen föreslagit att vid avyttring av privatbostadsfastighet skall endast halva vinsten tas upp till beskattning.

Det innebär att den faktiska skattesatsen i dessa fall motsvarar hälften av gällande kapitalskattesats. Den gynnsammare beskattning som kan erhållas genom att fastigheter överförs till ett bolag varefter aktierna säljs gäller således näringsfastigheter. Även inom bolagssektorn är det möjligt med ett motsvarande förfarande. Genom att överföra en fastighet till ett annat bolag och sälja aktierna i stället för fastigheten skulle vinsten beskattas efter 14 % i stället för 28 %.

En sådan bristande neutralitet med avseende på beskattningen av fastighetsvinster bör enligt utredningen inte godtas. I betänkandet anges som en tänkbar lösning att aktievinster beskattas med en effektiv skattesats på 25 % om bolaget innehar fastigheter. En sådan regel måste dock, enligt utredningen, kompletteras med regler om att vissa fastighetsinnehav inte medför tillämpning av regeln, t.ex. ett industriföretags innehav av en fabriksfastighet eller fastigheter med ett begränsat värde i förhållande till det samlade värdet av tillgångarna i företaget. Utredningen framhåller också att en strikt regel skulle kunna medföra omstruktureringar av befintliga fastighetsinnehav som är svåra att förutse.

Utredningen anser i stället att det bör undersökas om inte den förmån som förslaget om sänkt skattesats för aktievinster medför i fråga om fastigheter som innehas av aktiebolag kan motverkas genom en särskild löpande skatt på sådana fastigheter. Utredningen nämner två möjligheter — en skatt grundad på förändringar i taxeringsvärdet eller en särskild fastighetsskatt på fastigheter som innehas av bolag. Utredningen föreslår att Fastighetsbeskattningsutredningens uppdrag (dir. 1992:111) utvidgas till att även avse frågan om en sådan skatt. Mot bakgrund av bl.a. värdefallet för fastigheter under senare tid kan dock lättnaderna i dubbelbeskattningen enligt utredningens uppfattning genomföras utan att resultatet av Fastighetsbeskattningsutredningens arbete avvaktas.

Många länder har lägre reavinstbeskattning på aktier än på fastigheter. En metod som går ut på att undanta fastighetsbolag från reavinstreglerna för aktier tillämpas i bl.a. Frankrike. Där beskattas aktievinster avseende fastighetsbolag i likhet med reavinster avseende direktägda fastigheter progressivt tillsammans med förvärvsinkomster.

En stoppregel som riktades mot fastigheter i aktiebolag fanns tidigare i KL. Bestämmelsen infördes år 1967 (35 § 3 mom. sjunde stycket KL). Regleringen föranleddes av att evig reavinstbeskattning infördes på fastigheter samtidigt som aktievinstbeskattningen enbart gällde för aktier som innehafts kortare tid än fem år. Avsikten var att hindra att en skattskyldig fick skattelättnader genom att först avyttra en fastighet till ett eget bolag och därefter överlåta aktierna i detta i stället för själva fastigheten. Hade så skett skulle reavinsten beräknas enligt stoppregeln som om försäljningen avsett en mot aktierna svarande del av fastigheten. Bestämmelsen förutsatte för sin tillämpning att fastigheten utgjorde bolagets väsentliga tillgång. Departementschefen uttalade att regeln med denna utformning inte var tillämplig om företaget drev rörelse av inte alltför obetydlig omfattning (prop. 1967:153 s. 143).

Enligt regeringens uppfattning är det inte acceptabelt att fastighetsvinster systematiskt kan förvandlas till lågt beskattade aktievinster.

Därför bör en regel med syfte att motverka omvandling av fastighetsvinster till aktievinster införas samtidigt som den ekonomiska dubbelbeskattningen lindras. Även detta problem skulle lösas om JIK-metoden infördes. I avvaktan på en prövning av metodens lämplighet måste emellertid en alternativ lösning väljas.

En särskild fastighetsskatt under innehavstiden framstår inte som en lämplig utväg. Det alternativet bör således inte komma i fråga. En annan möjlighet är att införa en regel som innebär att beskattningen vid avyttring av aktier i ett fastighetsbolag beskattas enligt reavinstreglerna för fastigheter. Sådana lösningar förekommer som nämnts utomlands och ingick också i det svenska skattesystemet före 1990 års skattereform. Det kan dock inte undvikas att regler med den inriktningen blir komplicerade. Med hänsyn till nuvarande skattesatser torde det heller inte vara nödvändigt att använda sig av en så komplicerad lösning. Det är tillräckligt att beskattningen i de nu avsedda fallen ligger på ungefär samma nivå som bolags- och kapitalskattesatserna.

En ny spärregel skulle kunna konstrueras så att aktievinster vid försäljning av aktier i fastighetsbolag undantas från lättnadsregeln och görs fullt skattepliktiga. Frågan blir då vilka företag som skall fångas upp av bestämmelsen och om det skall göras skillnad mellan olika slag av fastigheter.

En utgångspunkt bör vara att spärren skall riktas endast mot fastigheter som primärt innehas i kapitalplaceringssyfte, dvs. fastighetsförvaltning. Däremot bör industrifastigheter och olika slag av specialfastigheter inte träffas av spärregeln. En annan utgångspunkt bör vara att börsnoterade företag undantas. Det torde inte vara praktiskt möjligt att hantera beskattningsfrågan för aktier som omsätts marknadsmässigt samtidigt som behovet av motverkande åtgärder i de fallen måste anses vara mindre framträdande. I övrigt talar tillämpningsskäl för en strikt regel. Det bör inte spela någon roll om fastigheten överförts till bolaget i samband med försäljningen av fastigheten eller sedan länge har innehafts av detta.

Slutsatsen i lagrådsremissen var att endast aktier som inte är börsnoterade skulle omfattas av bestämmelsen och detta endast i de fall hyresfastigheter utgör en väsentlig tillgång i företaget. Förslaget innebar att spärren skulle utlösas om innehavet av hyresfastigheter mätt som bokfört värde eller taxeringsvärde översteg 40 %.

För att spärren inte skall kunna kringgås genom att andra tillgångar lyfts in i bolaget så att fastighetsvärdet kommer att understiga den uppställda gränsen har förslaget ändrats i förhållande till lagrådsremissen. Förslaget innebär nu att skattelättnaden inte gäller den del av reavinsten som schablonmässigt kan anses utgöra ersättning för fastighetsinnehavet. Denna del bör anses motsvara så stor del som värdet av fastighetsinnehavet utgör av samtliga tillgångar i företaget. Det bokförda värdet av bolagets hyresfastigheter — eller det sammanlagda taxeringsvärdet om detta är högre — jämförs med det bokförda värdet av bolagets samtliga tillgångar vid försäljningstillfället. Motsvarande fördelning görs av reavinsten.

En annan ändring i förhållande till lagrådsremissen är att hänsyn även skall tas till fastigheter som innehas av företag i intressegemenskap. I dessa fall skall bedömningen av tillgångarnas sammansättning avse hela den överlåtna koncernen.

Förslaget är fortfarande begränsat till avyttringar av aktier i företag som inte är börsnoterade. Den bestämmelse som tar sikte på företag i intressegemenskap bör inte vara tillämplig när moderbolaget är ett börsnoterat bolag.

Förslagen bör tas in i punkt 2 a andra stycket c av anvisningarna till 22 § KL resp. 3 § 1 mom. fjärde stycket b SIL.

5.4 Allemanssparande

Regeringens förslag: De särskilda skattelättnaderna för sparande i allemansfond slopas fr.o.m. år 1994.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i saken tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skattelättnaderna för inlåning på allemanssparkonto och i ungdomsbosparandet slopades hösten 1992 med verkan fr.o.m. år 1993 (prop. 1992/93:50, bet. 1992/93:FiU1 och 1992/93:SkU18, SFS 1992:1488). Dessa sparformer beskattas således numera med den allmänna skattesatsen för kapitalinkomster. Beskattningen av försäljningsvinster och utdelning på andelar i allemansfonder ändrades dock inte och denna avkastning beskattas därför alltjämt med ett skatteuttag på 20 %. Regeringen aviserade dock förra hösten att ett slopande av förmånsbehandlingen av fondsparandet skulle kunna komma under prövning i framtiden (prop. 1992/93:50 bil. 5 s. 3).

Ett bibehållande av den relativa förmån som allemansfondsparandet åtnjuter i förhållande till beskattningen av reavinster på aktier och övrigt fondsparande skulle leda till en faktisk skattesats på 10 %. En skillnad i skattesats på endast 2,5 % skulle alltså uppkomma gentemot reavinster på aktier. Denna obetydliga skillnad kan inte motivera bibehållna särregler på skattesidan för allemansfondssparandet. Regeringen delar således den uppfattning i frågan som utredningen och remissinstanserna intagit.

Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande bör därför upphävas fr.o.m. kommande årsskifte. Förmånerna för viss äldre bonusränta på ungdomsbosparandet och för sparpremier enligt reglerna om premiegrundande allemanssparande bör kvarstå.

När särreglerna på skatteområdet upphör faller det egentliga skälet för de särskilda spar- och placeringsregler som finns i lagen (1983:890) om allemanssparande. Det finns emellertid ett behov av en genomgång av dessa regler bl.a. utifrån placeringsreglernas inverkan på värdepappers-

marknaden. Avvecklingen av spar- och placeringsreglerna bör därför föregås av en översyn. Denna bör ske skyndsamt. Regeringen avser att snarast möjligt återkomma i frågan.

5.5 Avkastningsskatt på pensionssparande

Regeringens förslag: Avkastningsskatten på pensionssparandet sänks som en anpassning till den nya aktiebeskattningen. Anpassningen görs genom ändrade värderingsregler. Svenska aktier tas upp till 80 % av det noterade värdet om de är hänförliga till pensionssparkonto, pensionsförsäkring eller innehas av pensionsstiftelser. Om aktierna är hänförliga till kapitalförsäkring tas de upp till 65 % av det noterade värdet.

Utredningens förslag: Utredningen anser att förslaget om halverad utdelnings- och reavinstbeskattning inte bör föranleda någon nedsättning av avkastningsskatten på pensionssparandet.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* delar utredningens mening att det inte finns tillräckliga skäl att behålla nuvarande relationer mellan avkastningsskattenivån och nivån för inkomstbeskattningen. *Bankföreningen*, *Försäkringsförbundet* och *S-E-Banken Försäkring* har motsatt sig utredningens ställningstagande och understrukit vikten av att den relativa fördelen för det långsiktigt bundna pensionssparandet behålls. Bankföreningen m.fl. har också framhållit att kapitalförsäkringar missgynnas av förslaget. *Försäkringsförbundet* begär härutöver en skattesänkning till följd av den sänkta bolagsskattesatsen.

Skälen för regeringens förslag: Riksdagen antog våren 1993 ett förslag om ett nytt individuellt pensionssparande som också föranledde förändringar i avkastningsskatten på pensionsmedel (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:947). Enligt de nya reglerna beskattas all avkastning på olika former av pensionssparande med avkastningsskatt. Denna skatt beräknas på en schablonmässigt bestämd avkastning genom att pensionskapitalet vid årets ingång multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret före beskattningsåret. Avkastningen beskattas med en skattesats på 9 % om kapitalet hör till pensionsförsäkring. För kapital som är hänförligt till kapitalförsäkring sker beskattningen på samma sätt men efter en skattesats på 20 %. Den senare nivån gäller även för vissa andra personförsäkringar, t.ex. sjuk- och olycksfallsförsäkringar.

Beträffande de sist nämnda slagen av försäkringar föreslås dock i en den 22 oktober 1993 överlämnad lagrådsremiss om vissa skattefrågor rörande livförsäkring att beskattningen i princip skall ske med vanlig inkomstskatt.

Skattesatserna 9 resp. 20 % på den schablonmässigt bestämda avkastningen motsvarar de tidigare skattesatserna 10 resp. 25 % på ett skatteunderlag som beräknas med stöd av inkomstskattereglerna.

Utredningen har ansett att det inte är motiverat att behålla den relativa skatteförmånen för pensionssparandet bl.a. mot bakgrund av att aktier utgör endast 20 % av det totala värdet av pensionskapitalet.

Regeringen gör följande bedömning.

Riksdagen har efter förslag från regeringen nyligen beslutat om ett långsiktigt bundet pensionssparande med skattesubvention. Det principiella ställningstagande för en skattesubvention som ligger i riksdagens beslut talar för att en relativ förmån behålls i fråga om avkastningsskatten på pensionssparande. Med hänsyn även till förhållandena för dem som tidigare bundit sitt kapital för lång tid är det inte lämpligt att mer genomgripande ändra relationerna mellan bundna och obundna sparformer. Behovet av följdåtgärder är särskilt stort på fondförsäkringsområdet (unit linked-försäkring). Fondförsäkringskapitalet är nämligen i stor utsträckning placerat i aktier e.d. För kapitalförsäkring med koppling till fondförsäkring blir en bibehållen nivå på avkastningsskatten direkt oförmånlig i förhållande till den nya faktiska inkomstskattesatsen 12,5 % på aktievinster. Det kan också hävdas att skillnaden i skattesats på pensionskapital och på aktievinster innebär en för låg grad av skattesubventionering för pensionssparandet.

För sparande i pensionsförsäkring resp. på pensionssparkonto bör värderingen göras så att en betydande relativ skattefördel kvarstår. Lättnaden bör sättas in vid värderingen av de aktier som ingår i underlaget för avkastningsskatten. Endast aktier i svenska aktiebolag och andra tillgångar som föreslås få en begränsad inkomstskatteplikt bör bli föremål för lättnader vid värderingen. Detta bör dock inte gälla andelar i värdepappersfonder vars förmögenhet helt eller delvis består av utländska aktier och räntebärande värdepapper. I sådana fall bör värderingen anpassas till skatteplikten på lämnad utdelning.

En lämplig nivå uppnås om aktier e.d. som är hänförliga till pensionsförsäkring eller de nya pensionssparkontona tas upp till 80 % av det noterade värdet.

För kapitalförsäkring bör motsvarande andel vara 65 %. Genom denna justering ligger beskattningen av kapital hänförligt till kapitalförsäkring kvar på en nivå som motsvarar den vanliga nivån för kapitalinkomstskatt.

Det finns anledning att noga följa utvecklingen på pensionssparområdet med hänsyn bl.a. till de nu föreslagna beskattningsnivåerna. Skulle utvecklingen visa sig bli negativ för sparandet får övervägas om en ytterligare nedsättning av beskattningsunderlaget bör göras.

6 Bolagsskattesatsen sänks, periodiseringsfonder införs och surven avskaffas

Regeringens förslag: Bolagsskattesatsen sänks till 28 %, surven avskaffas och en ny allmän reserveringsmöjlighet — periodiseringsfonder — införs.

Skattskyldig som gjort avsättning till periodiseringsfond får vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet göra avdrag för avsättningen. Avdraget får uppgå till högst 25 % av årets inkomst. Har en fond inte frivilligt återförts till beskattning i sin helhet senast vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det år då avsättningen gjordes sker en obligatorisk återföring av återstående del.

Avdrag för avsättning till surv återförs till beskattning genom att ett belopp motsvarande i princip hälften av avsättningarna vid 1993 års taxering tas upp till beskattning under en femårsperiod. Vid 1995 års taxering återförs dessutom den del av survavdraget som överstiger avdraget vid 1993 års taxering.

De särskilda reglerna för skadeförsäkringsföretag vid beräkning av kapitalunderlag för surv förlängs att gälla även vid 1994 års taxering.

Promemorians förslag: Avviker från regeringens förslag dels om nivån för bolagsskattesatsen (25 %), dels vad gäller syftet med periodiseringsfonderna (ingen allmän reserv endast resultatutjämningsmöjlighet), dels genom att generella regler för förlustutjämning bakåt i tiden föreslås.

Juridiska personer föreslås vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet få göra avsättning till periodiseringsfond med 30 % av årsvinsten. Avdrag medges inte för avsättningen. När fonden upplöses tas beloppet upp till beskattning samtidigt som 25 % av upplöst belopp gottskrivs den skattskyldige vid debitering av slutlig skatt. Obligatorisk återföring till beskattning av fonden i dess helhet sker senast vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det år då avsättningen gjordes.

Något förslag till hur survavsättningar skall återföras till beskattning läggs inte fram.

Remissinstanserna: Flertalet företrädare för näringslivet ställer sig bakom ett förslag från Näringslivets Skattedelegation som innebär att bolagskattesatsen 30 % behålls och att surven ersätts av en mer begränsad reserveringsmöjlighet som baseras på årsinkomsten (periodiseringsfond). Befintliga survavsättningar bör enligt förslaget i viss omfattning föras över till eget kapital utan beskattning.

Av övriga remissinstanser tillstyrker flertalet förslagen i promemorian om att sänka inkomstskattesatsen till 25 % och avveckla surven. Däremot avstyrks förslaget om periodiseringsfonder. Sammanfattningsvis framhåller kritikerna mot förslaget — bl.a. *RSV, BFN, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *Redovisningsrådet* — att fonderna strider mot centrala principer i skattesystemet, att de är internationellt

avvikande och att de ytterligare skulle försvåra begripligheten av svenska företags bokslut. Från flera håll påpekas att det är såväl praktiskt som systematiskt olämpligt med ett kompletterande system för förlustutjämning bakåt (periodisieringsfonder) vid sidan av det generella system för förlustutjämning bakåt som föreslås i promemorian.

Skälen för regeringens förslag:

Bolagsbeskattningens huvuddrag

Vid 1990 års skattereform ersattes en rad reserveringsmöjligheter (resultatutjämningsfond, lagernedskrivning, investeringsfondsavsättningar, fartygsfonder m.fl.) av en ny generell reserveringsmöjlighet — skatteutjämningsreserv (surv). Juridiska personer får göra avdrag för avsättning till surv med högst 30 % av kapitalunderlaget eller 15 % av löneunderlaget. Den som är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Kapitalunderlaget utgörs i princip av skillanden mellan tillgångar och skulder vid beskattningsårets utgång. Därvid skall hänsyn tas till den på årets vinst belöpande inkomstskatten på så sätt att vinsten minskas med 30 %. För fysiska personer gäller att avdraget får uppgå till högst 30 % av kapitalunderlaget vid beskattningsårets ingång och 20 % av inkomstunderlaget eller 15 % av löneunderlaget. Vid 1994 års taxering får avdraget uppgå till högst 25 % av inkomstunderlaget. För alla skattskyldiga gäller att avdraget skall återföras till beskattning närmast följande beskattningsår. Vidare skall den som är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Genom att utnyttja möjligheten till survavdrag reduceras skattebelastningen från 30 till cirka 25 %.

I fråga om bolagsbeskattningen finns nu en allmän uppslutning kring förslaget att avskaffa surven. För en sådan åtgärd kan flera argument åberopas, bl.a. att den effektiva skattesatsen bör ligga så nära den formella skattesatsen som möjligt. Vidare medför surven stora tillämpningsproblem, särskilt för aktiebolag som ingår i koncern och för handelsbolag.

Näringslivets företrädare tillstyrker förslaget. Flertalet av dem anser dock att en mer begränsad reserveringsmöjlighet baserad på årsinkomsten bör införas i stället samt att bolagsskattesatsen 30 % behålls.

Förslaget grundas bl.a. på att det hos företagen — i vart fall i dagens situation — finns ett önskemål om en viss reserveringsmöjlighet även till priset av en högre skattesats. Vidare framhålls att en ökad beskattning på bolagsnivån skulle bidra till finansieringen av förslaget om lindrad dubbelbeskattning.

Regeringens övergripande bedömning är att skattesatsen bör sänkas samtidigt som företagens reserveringsutrymme bör begränsas. Som ett led i en sådan förändring bör — av skäl som redovisats ovan — surven

avvecklas. Det leder till frågan om ett system med periodiseringsfonder bör införas.

För en sådan åtgärd talar bl.a. den omständigheten att företagens finansiering av investeringar med eget kapital även framgent bör underlättas (jfr nuvarande surv och Annell-avdrag). Periodiseringsfonder enligt modellen i promemorian skapar förutsättningar för en omfördelning över tiden av företagens utrymme för skattemässiga avskrivningar. Den föreslagna modellen har emellertid inte fått stöd vid remissbehandlingen. Med hänsyn härtill och till den betydelse som man från näringslivshåll tillmäter en allmän reserveringsmöjlighet anser regeringen att periodiseringsfonder med rätt till avdrag vid avsättningstillfället bör införas. Därigenom kan vissa likviditetsförstärkande inslag i skattesystemet bevaras. Något krav på räntebeläggning för utnyttjande av en sådan reservering bör inte uppställas. Vid dimensioneringen av systemet bör även hänsyn tas till hur förlustutjämning bakåt lämpligen hanteras.

I dagens system tillgodoses möjligheterna till förlustutjämning bakåt genom surven. Förslagen i promemorian innebär att survens förlustutjämningsfunktion ersätts av särskilda regler för förlustutjämning bakåt med en förlustutjämningsperiod på tre år. Valet av en treårsperiod betingas i första hand av en avvägning mellan önskemål om en så effektiv förlustutjämning som möjligt (en lång tidsperiod) och risken för tillämpningsproblem (kort tidsperiod). Även förslaget i promemorian om periodiseringsfonder innebär möjligheter till förlustutjämning bakåt.

Vid remissbehandlingen har framförts bl.a. att det av systematiska skäl är olämpligt att införa två regeluppsättningar som båda ger möjlighet till förlustutjämning bakåt.

Regeringen delar den principiella uppfattningen att man bör undvika att ha två skilda system för förlustutjämning bakåt. Med hänsyn till förslaget om periodiseringsfonder bör särskilda regler för sådan förlustutjämning inte införas. I stället bör systemet med avdrag för avsättning till periodiseringsfonder utformas så att det ger en möjlighet till förlustutjämning bakåt som är likartad med den som surven ger.

En utgångspunkt kan vara att avdrag medges för avsättning till periodiseringsfond med högst 25 % av årsinkomsten och att en fondavsättning skall återföras till beskattning senast efter fem år. Tidsperioden fem år motsvarar en normal konjunkturcykel. I survsystemet baseras avsättningen på det beskattade egna kapitalet, bl.a. på den beskattade årsinkomsten. Det innebär att avsättningen till surv kan uppgå till maximalt 23 % av den obeskattade inkomsten. Det anförda talar för att det nu skisserade periodiseringsfondssystemet — i vilket som nämnts avsättningen grundas på den obeskattade inkomsten — bör vara likvärdigt med survsystemet ur förlustutjämningssynpunkt.

Enligt regeringens mening bör ett avdragsutrymme om 25 % av årsinkomsten med en återföringsskyldighet på fem år innebära ett lämpligt avvägt reserveringsutrymme.

En särskild fråga är om ett system med periodiseringsfonder bör kompletteras med en möjlighet till nuvärdesavskrivning. URF föreslog ett system med både periodiseringsfonder och nuvärdesavskrivning. Frågan

har därefter övervägts vidare i olika sammanhang. I promemorian föreslås att ett system för periodiseringsfonder skulle införas. Något förslag om nuvärdesavskrivning lades däremot inte fram. Ställningstagandet grundades på att positiva effekter av periodiseringsfonder ansågs uppkomma även i förening med vanliga avskrivningsregler samt hänsyn till den kritik som riktats mot systemet för nuvärdesavskrivning. Remissinstanserna intar i princip samma ståndpunkter som när förslag om periodiseringsfonder och nuvärdesavskrivning behandlats tidigare. Från näringslivshåll framhålls behovet av nuvärdesavskrivning som ett komplement till periodiseringsfonder för att ytterligare stimulera risktagande och investeringsvilja. Många andra remissinstanser instämmer dock i promemorians bedömning att nuvärdesavskrivning inte bör införas.

Regeringen föreslår nu att periodiseringsfonder införs. Något förslag om nuvärdesavskrivning läggs däremot inte fram nu. Med hänsyn till de gynnsamma likviditetseffekter som en möjlighet till nuvärdesavskrivning innebär för företagen är det emellertid angeläget att — trots de invändningar som riktas mot förslaget — frågan bereds ytterligare.

Förslagen så långt kan sammanfattas enligt följande. Surven avvecklas och periodiseringsfonder med en avsättningsmöjlighet om 25 % av årsinkomsten införs. Någon räntebeläggning av avsättningen sker inte. Av förslaget att lindra dubbelbeskattningen på ägarnivå följer vidare att Annell-avdraget tas bort.

Den nya bolagsskattesatsen bör avvägas mot bakgrund av vad som nu redovisats och med hänsyn till de samlade förslagen i propositionen. Enligt regeringens uppfattning bör bolagsskattesatsen sänkas till 28 %.

Periodiseringsfondssystemets närmare utformning

En första fråga är vilka förctag som bör omfattas av ett system med periodiseringsfonder. I promemorian föreslås att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer inte bör kunna göra avsättning till periodiseringsfonder. Skälet till denna begränsning kan sökas i att promemorians förslag till periodiseringsfonder främst ger möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår. Systemet innebär således ingen möjlighet till allmän reservering. Vidare anses att kravet på förlustutjämning bakåt tillgodoses på ett rimligt sätt genom förslaget om expansionsmedel (varken särskilda regler för förlustutjämning bakåt eller periodiseringsfonder föreslås). Nästan samtliga remissinstanser delar den bedömningen. I det förslag till beskattning av fysiska personer — enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag — som nu läggs fram (avsnitt 7) — och som i sina huvuddrag överensstämmer med förslagen i promemorian — tillgodoses kravet på förlustutjämning bakåt av möjligheten att göra avsättning till expansionsmedel. Avdragsgilla periodiseringsfonder även för fysiska personer fyller därför typiskt sett enbart ett reserveringsbehov. Ett ytterligare sådant inslag gör naturligtvis systemet mer svåröverskådligt.

Önskemålen om att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skall få aktiebolagslika regler talar för att systemet skall gälla även för fysiska personer. Systemen för periodiseringsfonder och expansionsmedel griper inte in i varandra på det sätt som gäller för förlustutjämning bakåt och periodiseringsfonder. Tillämpningsproblem av det slag som skulle uppkomma vid två sådana parallella system för bolagen bör därför inte uppkomma om periodiseringsfonder införs för fysiska personer. Regeringen anser mot bakgrund av det anförda att även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag bör ha rätt att få avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

I fråga om vilka juridiska personer som bör omfattas av systemet gjordes ingen begränsning vare sig i Företagsskatteutredningens förslag eller i promemorian. Med hänsyn till de särskilda skattereglerna för schablonbeskattade bostadsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder bör dessa dock undantas från lagens tillämpningsområde.

En avsättning till periodiseringsfond bör för bl.a. aktiebolagen ha karaktären av en bokslutsdisposition i företagets räkenskaper. Det bör därför vara ett villkor för avdrag att avsättning till periodiseringsfond görs i räkenskaperna.

Enligt vad som föreslås i avsnitt 7 kommer inkomsten för en fysisk person som driver näringsverksamhet i en enskilt bedriven firma eller ett handelsbolag att bli föremål för räntefördelning. Räntefördelning innebär att den del av inkomsten från verksamheten som är att hänföra till kapitalavkastning räknas av från inkomsten och i stället beskattas i inkomstslaget kapital. Underlaget för avsättning till periodiseringsfond bör inte avse den del av inkomsten som är att hänföra till kapitalinkomst. Det innebär att underlaget för avsättning till periodiseringsfond för fysiska personer bör vara inkomsten efter räntefördelning. I författningskommentaren redovisas närmare hur underlaget bör beräknas.

För delägare i handelsbolag görs räntefördelningen på delägarnivå. Någon skyldighet att göra avsättning till periodiseringsfond i handelsbolagets räkenskaper aktualiseras därför inte, vilket är en avvikelse från vad som varit vanligt i liknande lagstiftningar tidigare.

Det anförda leder alltså till att avsättning till periodiseringsfond för inkomst från handelsbolag alltid bör göras på delägarnivå. Om delägaren är ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper. En fysisk person bör göra avsättningen i deklarationen. Även enskilda näringsidkare bör göra avsättningen i deklarationen.

För fysiska personers inkomstberäkning behövs särskilda "turordningsregler" (jfr författningskommentaren till 7 § räntefördelningslagen, avsnitt 20.1). Bestämmelsen om hur underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond bör beräknas bör därför utformas olika för juridiska och fysiska personer. Underlaget kommer dock i princip att beräknas på samma sätt.

Bl.a. bör underlaget ökas med det återförda beloppet när en fond upplöses. Belopp som återförs till beskattning enligt lagen om återföring av obeskattade reserver — uppskovsbelopp — bör däremot inte ingå i avsättningsbasen.

Varje avsättning bör bilda en särskild fond. Detta gör det enkelt att hålla reda på när obligatorisk återföring skall ske. En skattskyldig kan således ha högst fem fonder vid en viss tidpunkt.

Efter förebild av Företagsskatteutredningens modell till periodiseringsfonder bör en fondavsättning disponeras och avdraget återföras till beskattning efter den skattskyldiges bestämmande.

Om ett års fond inte återförts i sin helhet till beskattning senast femte året efter det beskattningsår avdraget gjordes bör återstående del automatiskt återföras. Effekterna av en sådan återföring bör blir desamma som om återföringen gjorts frivilligt. Lagrådet har i sitt yttrande tagit upp frågan om behovet av särskilda regler när verksamheten upphör och vid fusion. Regeringen delar uppfattningen att en sådan reglering bör göras. Motsvarande regler i lagen (1990:663) om ersättningsfonder bör tas som förebild. En periodiseringsfond bör omedelbart återföras till beskattning om verksamheten upphör, vid annan fusion än sådan där fond får övertas och vid konkurs. En närmare redogörelse lämnas i författningskommentaren. Om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet upphör med verksamheten och periodiseringsfonder på grund därav återförs till beskattning bör inkomsten av återföringen få räknas som ackumulerad inkomst.

Periodiseringsfond bör normalt få övertas vid sådan fusion som är skattemässigt gynnad även i andra sammanhang. Periodiseringsfond bör också få övertas om en fysisk person eller ett handelsbolag överför näringsverksamheten till ett aktiebolag och någon uttagsbeskattning inte sker. Personen resp. handelsbolaget och aktiebolaget bör betraktas som ett och samma företag. De villkor som gällde för periodiseringsfonden hos den fysiska personen kommer därmed att gälla även för aktiebolaget.

Det är naturligt att överväga spärregler för att motverka att företag med periodiseringsfonder går i handel. Ett företag med underskott kan exempelvis tänkas vilja förvärva ett företag med periodiseringsfonder i syfte att kvitta underskottet mot koncernbidrag från det förvärvade företaget. Koncernbidragen skulle därigenom kunna neutralisera återföringen av periodiseringsfonderna. Koncernbidragsspärren i de föreslagna spärreglerna mot förlustutjämning hindrar emellertid att ett förlustföretags gamla underskott kvittas mot koncernbidrag från en nytt koncernbolag under en femårig spärrtid (avsnitt 8.2). Någon särskild spärregel för förlustbolagsfallen synes därför inte behövas i lagstiftningen om periodiseringsfonder.

Spärreglerna mot förlustutjämning hindrar inte att kvittning kan ske mot underskott som uppkommer efter ägarförändringen. Ett företag som förväntar ett underskott under beskattningsår 2 kan således förvärva ett företag med periodiseringsfond under beskattningsår 1 för att under beskattningsår 2 kvitta underskottet mot en upplösning av fonden. En spärr mot sådana förfaranden skulle kunna utformas så att efter ägarskiften avdrag vägras för koncernbidrag som motsvaras av upplöst periodiseringsfond under en period på t.ex. fem beskattningsår. Med hän-

syn till att de skattemässiga vinsterna med det angivna förfarandet är begränsade framstår en sådan spärr som obehövlig.

Bestämmelserna om periodiseringsfond bör tas in i en ny lag.

Avvecklingen av surven

Olika synsätt kan läggas på frågan hur befintliga survavsättningar skall behandlas. Det gäller i normalfallet avsättningarna vid 1994 års taxering. Ett upphävande av survlagen innebär utan särskilda regler att survavdraget skall återföras i sin helhet vid 1995 års taxering. En sådan ordning kan ge olämpliga effekter i många fall.

En motsvarande fråga fanns att ta ställning till vid övergången till det nuvarande systemet i 1990 års skattereform. Den diskussion som fördes först i URF och sedan under den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet visar att skäl kan anföras för olika lösningar. Ett synsätt är att företagen aldrig återför sina obeskattade reserver annat än i förlustsituationer. De obeskattade reserverna bör därför få föras över till eget kapital utan beskattning. Den motsatta argumentationslinjen mynnar ut i att reserverna bör beskattas efter samma skattesats som gällde då avdraget gjordes.

I promemorian diskuteras olika alternativ utifrån ett förslag om en tioårig återföringsperiod (jfr förslaget om återföring av survavsättningar i betänkandet SOU 1992:67). Enligt ett alternativ ges företagen möjlighet att skjuta på avskattningen mot att den skattekredit som ett sådant uppskov innebär räntebeläggs. En annan möjlighet som nämns är att företagen får föra över en del av surven (kvotdel eller visst belopp) till eget kapital utan skattekonsekvenser. Ytterligare ett alternativ som framförs är att dämpa survavskattningens negativa effekter genom att tillåta företagen att bygga upp en ny reservering.

Enligt regeringens uppfattning bör effekterna av en avveckling av survlagstiftningen mildras. Det avgörande skälet till att återföringsreglerna principiellt sett bör vara generösa är att survavdrag har gjorts mot bakgrund av att avdraget inte skall behöva skattas av annat än i förlustsituationer. För skattskyldiga som befinner sig i en sådan situation leder en avveckling som innebär att avdraget skall återföras till beskattning omedelbart eller inom en begränsad tid till en omotiverad skatteskärpning.

Det är vidare angeläget att företagandet i rådande ekonomiska läge inte utsätts för ytterligare avtappning av kapital. Ett krav på full avskattning av survavsättningarna kan, även om avskattningen sprids över en längre period, förstärka företagens problem. Å andra sidan bör av förenklingsskäl den avskattning som aktualiseras göras under en så kort tidsperiod som möjligt. De budgetmässiga förutsättningarna som gäller för det samlade förslag som nu läggs fram innebär en annan restriktion.

Från näringslivets sida hänvisas till en modell för återföring som går ut på att koppla återföringen till det av Näringslivets Skattedelegation föreslagna systemet för periodiseringsfonder. Enligt modellen skall —

utan att förslaget preciseras närmare — en retroaktiv fiktiv beräkning göras av periodiseringsfondsutrymmet för de senaste åren. Avsikten är att den surv som skall återföras till beskattning förs över till periodiseringsfonder så långt utrymmet medger. Vid 1995 års taxering återförs den "först avsatta" periodiseringsfonden osv. tills hela surven återförts. Återstående surv, utöver vad som beräknas rymmas inom periodiseringsfondssystemets ramar, upplöses utan beskattning.

Utgångspunkten för det redovisade förslaget är att man kan beräkna hur stor avsättning till periodiseringsfond ett företag skulle kunna ha gjort vid de närmast föregående taxeringarna om periodiseringsfonderna funnits då. Hur det enskilda företaget skulle ha handlat i en sådan tänkt situation är naturligtvis inte möjligt att ha någon närmare uppfattning om med tanke på bl.a. alternativa reserveringsmöjligheter. Det är inte heller tänkbart att skattemyndigheterna vid 1995 års taxering skall kunna besluta om de "fiktiva" periodiseringsfondernas storlek för samtliga företag med surv om inte grova schabloner används.

Av det anförda följer att utfallet av den föreslagna modellen — dvs. hur stor del som återförs till beskattning via periodiseringsfonder resp. upplöses utan beskattning — beror på vilka antaganden som görs vid beräkningen av de "fiktiva" periodiseringsfonderna. Det är uppenbart att den nu redovisade avskattningsmodellen är förenad med betydande komplikationer. Det finns därför enligt regeringens mening anledning att välja en enklare modell för avskattningen.

Regeringen anser att en rimlig avvägning uppnås om ett belopp motsvarande i storleksordningen hälften av de sammanlagda survarna får upplösas utan beskattningskonsekvenser. Den andra hälften av survarna skall återföras till beskattning. En utgångspunkt för den närmare regleringen av avskattningen kan lämpligen vara lagen om återföring av obeskattade reserver, vilket föreslagits i betänkandet SOU 1992:67. Återföringsperioden bör begränsas till fem år.

Förslaget för avveckling av surven skall avse avdrag som gjorts för avsättning i bokslut till ledning för 1994 års taxering. Nästan samtliga företag har möjlighet att göra survavsättning vid 1994 års taxering med kännedom om att survlagstiftningen skall avvecklas. Mot bakgrund av vad som anförts ovan om grunden för generösa avskattningsregler saknas motiv för att låta den del av en survavsättning i bokslutet till ledning för 1994 års taxering som överstiger avsättningen vid närmast föregående taxering omfattas av generösa avskattningsregler. Härtill kommer att om ingen begränsning görs i nu berört hänseende skulle företagen ges incitament att vid 1994 års taxering vidta särskilda åtgärder för att göra så stora survavsättningar som möjligt, eftersom surven under en femårsperiod till hälften får återföras utan beskattning och till hälften utan räntebeläggning.

Exempelvis skulle kvarvarande uppskovsbelopp enligt lagen om återföring av obeskattade reserver kunna återföras till beskattning tidigare än vad lagen föreskriver och periodiseringsmöjligheter utnyttjas så långt det är möjligt. Vidare skulle det vara fördelaktigt att inför bokslutet vidta

andra åtgärder för att öka kapitalunderlaget. Sammanfattningsvis skulle en omfattande skatteplanering kunna förväntas.

Ett sätt att motverka beteenden av nämnt slag är att knyta de generösa återföringsreglerna till survavsättningen vid taxeringen närmast före 1994 års taxering, dvs. normalt 1993 års taxering. I de fall surven vid 1994 års taxering är större än vid 1993 års taxering kan ett belopp motsvarande ökningen av survavsättningen mellan 1993 och 1994 års taxering i sin helhet återföras till beskattning vid 1995 års taxering och hälftendelningen avse resterande belopp, dvs. surven vid 1993 års taxering.

Ett exempel kan illustrera. AB A har gjort avdrag för avsättning till surv med 1 200 i bokslutet till ledning för 1994 års taxering. Vid 1993 års taxering uppgick avdraget till 1 000. De belopp som får upplösas resp. avskattas på fem år uppgår till 500 vardera (1 000/2). Survökningen på 200 samt 100 (1/5 av 1 000/2) återförs till beskattning vid 1995 års taxering. Vinsten ökas därmed med 300 vilket i sin tur innebär att periodiseringsfondsavsättningen får öka med 75. Detta innebär att de 300 i realiteten endast träffas av en bolagsskatt på 25,43 %, vilket motsvarar nuvärdet av den skatt som betalas i ett system med periodiseringsfonder (efter en diskonteringsränta på 7,5 %).

Förslaget om återföring av surv var i lagrådsremissen utformat enligt nämnda modell. *Lagrådet* anser att regleringen kan få mycket slumpartade effekter och ifrågasätter om den uppfyller rimliga krav på en likformig beskattning. Lagrådet pekar på att förekomsten av survavsättning vid 1993 års taxering kan bero på tillfälligheter och att vissa företag inte gjort negativ survavsättning t.ex. därför att verksamheten gått med förlust.

I flertalet fall känner ett företag vid 1994 års taxering till förslaget om de förmånliga reglerna för survåterföring. I frånvaro av någon särskild spärregel har företagen därför som redovisats anledning att göra större survavsättning vid denna taxering än vad som annars hade varit motiverat. Ett företag kan t.ex. realisera värdestegringsvinster för att öka survavdraget.

Regeringens bedömning är att en spärregel är nödvändig. Lagrådet synes inte ifrågasätta denna bedömning. Den spärregel som föreslagits är såvitt framkommit under beredningen av ärendet den mest ändamålsenliga. Lagrådet har inte pekat på någon alternativ lösning.

Någon formell olikbehandling av skilda företag sker inte enligt förslaget. Lagrådets farhågor för att den föreslagna spärregeln inte skulle uppfylla rimliga krav på en likformig beskattning synes överdrivna. Visserligen behandlas företagen olika beroende på vilka dispositioner de gjort vid 1993 års taxering och att de då inte kände till förslaget om förmånlig survåterföring. Det är emellertid en åsyftad effekt. Om hinder skulle föreligga mot en spärregel med denna innebörd skulle förslaget om förmånliga regler för survåterföringen inte vara genomförbart. Regeringens uppfattning är att något sådant hinder inte föreligger.

Lagrådet pekar på en speciell situation. Det gäller två företag, Stadshypotek AB, och Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag, SBAB. Stadshypotek AB har bildats efter en sammanslagning av Stadshypoteks-

kassan och stadshypoteksföreningarna. De senare företagen hade liksom SBAB avdragsrätt för avsättning till reservfond och säkerhetsfond. I skattereformen gjordes ingen ändring av dessa företags reserveringsregler. Å andra sidan infördes ingen rätt till surv.

I samband med bildandet av Stadshypotek AB beslutades att rätt till avdrag för avsättning till reservfond och säkerhetsfond skulle upphöra (prop. 1991/92:119, bet.1991/92:NU32, SFS 1992:702). Samtidigt avskaffades avdragsrätten för SBAB. De obeskattade reserverna — som uppgår till betydande belopp — skall återföras till beskattning. Återföringsperioden anknyter till vad som gäller för vanliga företag i fråga om återföring av uppskovsbelopp. Det innebär att återföring görs — för Stadshypotekkassans och stadshypoteksföreningarnas del hos Stadshypotek AB — med minst 75 % av beloppet vid 1994 års taxering och återstående del vid 1995 års taxering. Samtidigt infördes en rätt för företagen att göra survavdrag.

En utgångspunkt för utformningen av reglerna för återföring av reservfond och säkerhetsfond var att effekterna skulle kunna begränsas genom survavdrag. Det är mot den bakgrunden rimligt att även Stadshypotek AB och SBAB ges möjlighet att avveckla surven enligt lättnadsreglerna för den förtida survåterföringen trots att de inte kunnat göra survavdrag vid 1993 års taxering. Enligt regeringens uppfattning är en lämplig avvägning att för dessa företag ett belopp motsvarande 50 % av de reserv- och säkerhetsfonder som företagen skall återföra med början vid 1994 års taxering anses utgöra avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering. Förslaget bör utformas i enlighet härmed.

En situation som uppmärksammats i olika sammanhang gäller återföring av obeskattade reserver vid övergången till dagens system för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysiska personer. Återföringen av obeskattade reserver (uppskovsbeloppet) görs enligt huvudregeln vid 1992-1995 års taxeringar med i princip en fjärdedel av beloppet per taxering. För de nämnda kategorierna skattskyldiga infördes en bestämmelse som innebar att det uppskovsbelopp som skulle återföras vid 1992 års taxering i stället kunde tas upp vid 1993 års taxering. Därefter har en likartad justering gjorts avseende 1993 års taxering. Nu föreslås att en återföring av uppskovsbeloppet skall vara frivillig även vid 1994 års taxering (avsnitt 7.4).

Det har framkommit att många enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har valt att skjuta upp återföringen av uppskovsbeloppet. Det har medfört att de inte har haft anledning att göra survavdrag eller att survavdraget i vart fall är mindre än vad det skulle ha varit om uppskovsbeloppet återförts till beskattning. Genom att följa den av lagstiftaren anvisade vägen att skjuta upp återföringen kommer, hävdas det, de skattskyldiga att sammantaget få en större skattekostnad än vad som skulle ha blivit fallet om uppskovsbelopp återförts före 1994 års taxering och grundat survavdrag på vilka de särskilda avvecklingsreglerna kunde ha tillämpats.

En analys visar emellertid att den som valt att skjuta upp återföringen av uppskovsbeloppet inte kommer i en sämre situation än den som valt att återföra uppskovsbelopp och gjort survavdrag som grundats på det återförda beloppet.

Med hänvisning till vad som anförts anser regeringen att lagrådsremissens modell för återföring av surv — med vissa justeringar — bör läggas till grund för lagstiftning.

Modellen innebär bl.a. att om ett företag inte taxeras vid 1994 års taxering skall surven vid närmast föregående taxering återföras enligt de särskilda reglerna utan någon jämförelse med tidigare taxering.

Ett nytt yrkande om högre survavsättning inom taxerings- eller omprövningsperioden bör inte få medföra att syftet med att knyta återföringsreglerna till surven vid närmast föregående taxering kringgås. Därför krävs en kompletterande regel om att skattemyndigheten skall bortse från ett avdrag som grundats på ett sådant yrkande och i stället låta de förmånliga återföringsreglerna grundas på den surv som skulle ha medgetts om det nya yrkandet inte hade framställts, dvs. vanligtvis yrkandet i självdeklarationen. Denna kompletterande föreskrift bör gälla i fråga om yrkanden som framställs efter utgången av september 1993. Tillämpning av föreskriften underlättas genom att skattemyndigheterna redan i samband med årets taxering registrerar de uppgifter och tillskapar de granskningssignaler som behövs för återföringen.

Om survavdraget vid 1993 års taxering medfört underskott av verksamheten vid den taxeringen bör även motsvarande del av underskottet återföras till beskattning omedelbart vid 1995 års taxering. Med hänsyn härtill bör man bortse även från vissa yrkanden som framställs efter utgången av september 1993 i syfte att minska ett underskott.

Om det belopp som skall återföras till beskattning successivt under en femårsperiod inte överstiger 4 000 kr. bör beloppet istället återföras på en gång.

För delägare i handelsbolag behövs en kompletterande regel om hur den skattefria delen av survupplösningen skall påverka det justerade ingångsvärdet.

Den del av avsättningen till surv som får överföras till fritt eget kapital bör överföras successivt med högst en femtedel per år under en femårsperiod, dvs. i samma takt med vilken den skattepliktiga hälften av survavdraget måste återföras. En snabbare återföring bör motverkas genom en föreskrift om att ett särskilt tillägg i form av en skattepliktig intäkt tas ut i sådant fall.

De föreslagna reglerna behandlas utförligare i författningskommentaren, avsnitt 20.5.

Föreskrifterna om avvecklingen av survlagen bör tas in i en särskild lag.

En fråga vid övergången till det nya företagsskattesystemet som inte fått en slutlig lösning gäller skadeförsäkringsföretagens reserveringsmöjligheter och avskattning av obeskattade reserver (se prop. 1991/92:60 s. 94 ff.).

Svårigheterna har sin grund i främst skattefördelar vid byte av företagsform från ömsesidigt bolag till försäkringsaktiebolag. Särskilt de ömsesidiga bolagen har ansett sig missgynnas i jämförelse med till försäkringsaktiebolag ombildade ömsesidiga bolag. Vid en ombildning kan underlaget för survavsättning — det egna kapitalet — och utrymmet för avsättning till säkerhetsreserv ökas. De skattemässiga effekterna av utdelningskrav på aktiebolag motverkas av möjligheten till Annell-avdrag.

I avvaktan på att ett förslag till permanent lösning skulle kunna läggas fram infördes särskilda bestämmelser för 1992 års taxering (prop. 1991/92:60, bet.1991/92:SkU 10, SFS 1991:1845). Enligt dessa räknas säkerhetsreserven som skuld vid beräkning av survunderlaget endast till den del reserven överstiger 70 % av säkerhetsreserven i bokslutet till ledning för 1991 års taxering (punkt 8 av övergångsbestämmelserna till survlagen). Genom lagstiftning hösten 1992 förlängdes de särskilda reglerna att gälla även vid 1993 års taxering (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1345). Bestämmelserna innebär att någon avskattning av obeskattade reserver inte aktualiseras vid 1992 eller 1993 års taxeringar.

De förändringar av de generella reglerna som nu föreslås kommer att medföra att de skattemässiga incitament till ombildning till aktiebolag som finns i dagens system i allt väsentligt kommer att försvinna. Förslagen innebär bl.a. att såväl rätten till survavdrag som Annell-avdrag slopas. Periodiseringsfonden, den reserveringsmöjlighet som föreslås ersätta surven, baseras på årsresultatet i stället för det egna kapitalet.

En ombildning kommer även i fortsättningen att kunna öka utrymmet för avsättning till säkerhetsreserv. Å andra sidan föranleder en ombildning beskattning för återbäring av de försäkringstagare som är näringsidkare. Dessutom innebär aktieägarnas utdelningskrav i praktiken en begränsning av att utnyttja den vidgade reserveringsmöjligheten.

Av det anförda framgår att särskilda åtgärder i fråga om skadeförsäkringsföretagens beskattning inte kommer att behövas när det föreslagna systemet är genomfört. Vid 1994 års taxering bör samma regler gälla som vid 1992 och 1993 års taxeringar.

Beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag

7 Enskilda näringsidkare och handelsbolag, m.m.

7.1 Enskilda näringsidkare

Näringsverksamhet kan bedrivas direkt av näringsidkaren under enskild firma eller genom förmedling av juridisk person. Valet av verksamhetsform har civilrättsliga och skatterättsliga konsekvenser. De skattemässiga skillnaderna mellan verksamhetsformerna har kommit att accentueras genom 1990 års skattereform.

De skattemässiga skillnaderna mellan enskilt bedriven näringsverksamhet och verksamhet som bedrivs genom aktiebolag kan i korthet beskrivas på följande sätt.

Förvärvskälleindelning

Genom att enskild näringsverksamhet delas in i förvärvskällor begränsas möjligheten att kvitta överskott och underskott av olika verksamheter mot varandra. I ett aktiebolag utgör all verksamhet en och samma förvärvskälla.

Kapitalavkastning

Avkastning på kapital som en aktieägare lånat ut till bolaget enkelbeskattas som kapitalinkomst. Avkastning på eget kapital i ett aktiebolag som delas ut beskattas för närvarande enligt regler som innebär att beskattningen blir ett mellanting mellan enkel- och dubbelbeskattning men föreslås enkelbeskattas i fortsättningen (avsnitt 5). I fråga om enskild näringsverksamhet dubbelbeskattas all avkastning på det kapital som är hänförligt till verksamheten.

Expansion med enkelbeskattning

I ett aktiebolag enkelbeskattas inkomst som återinvesteras i verksamheten. Någon möjlighet för en enskild näringsidkare att finansiera expansion av verksamheten med enkelbeskattade medel finns inte.

Regeringens förslag: Nuvarande indelning i förvärvskällor avskaffas. I fortsättningen kommer all enskild näringsverksamhet som bedrivs här i landet av en skattskyldig att beräknas gemensamt i en och samma förvärvskälla. Detta medför att överskott och underskott från olika verksamheter automatiskt kvittas mot varandra i såväl skatte- som avgiftshänseende. Indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet skall avse hela näringsverksamheten. För självständig näringsverksamhet i utlandet skall tills vidare särskilda regler gälla även i fortsättningen. I avvaktan på en fortsatt översyn skall självständig näringsverksamhet i utlandet hänföras till en särskild förvärvskälla.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens bortsett från förslaget om fortsatt särbehandling av självständig näringsverksamhet i utlandet.

Remissinstanserna: Förslaget att slopa förvärvskälleindelningen för enskilda näringsidkare tillstyrks som en betydande förbättring eller förenkling av så gott som samtliga remissinstanser. *Skogsstyrelsen* befarar dock att förslaget bibehåller nuvarande alltför passiva skogsbruk och avstyrker därför förslaget. Åtskilliga remissinstanser påtalar att negativa konsekvenser i enskilda fall kan uppkomma genom att indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet skall avse all näringsverksamhet som den skattskyldige själv bedriver. Fördelarna anses dock över lag överväga nackdelarna. *LRF/Skogsägarna* understryker att den praktiska tillämpningen bör följas. *Jordbruksverket* förordar att inkomst motsvarande arbetsinsats i en passiv näringsverksamhet frivilligt skall grunda sociala förmåner och medföra avgifter. Två remissinstanser berör förslaget att slopa särbehandlingen av självständig näringsverksamhet utomlands. *RFV* anser att ett genomförande i den delen bör avvakta en närmare utredning av konsekvenserna avseende socialförsäkringskonventioner, dubbelbeskattningsavtal och EES-avtal. Även *RSV* efterlyser en sådan analys och påtalar att i frånvaro av särskilda åtgärder blir avgifter och sociala förmåner för utlandsinkomster beroende av vilken metod för undvikande av dubbelbeskattning som dubbelbeskattningsavtalet i fråga föreskriver. RSV understryker även att kontrollproblemen fortlöpande måste bevakas.

Flera remissinstanser är negativa till att kapitalplaceringar i aktier och andra värdepapper inte skall kunna hänföras till den enskilda näringsverksamheten vid beskattningen.

Skälen för regeringens förslag: Genom att enskild näringsverksamhet delas in i förvärvskällor begränsas möjligheten att kvitta överskott och underskott från olika verksamheter mot varandra.

Indelningen av inkomster i olika förvärvskällor härstammar från KL:s tillkomst. Det ansågs inte möjligt att ge en kort och uttömmande definition på vad som utgjorde skattepliktig inkomst. Man valde i stället att

föreskriva att en inkomst var skattepliktig om den härflutit ur någon viss angiven källa. Syftet med förvärvskälleindelningen har varit att skapa en formell ram för sortering av de intäkter och kostnader som hör ihop, vilket har haft betydelse bl.a. för uppdelningen mellan inkomstslagen.

Enligt de regler som gällde före skattereformen beräknades inkomsten inom de olika inkomstslagen särskilt för varje förvärvskälla. I fråga om rörelse utgjorde varje verksamhet som var att anse som självständig rörelse en förvärvskälla. Om rörelse bedrevs huvudsakligen med den enskildes egen arbetskraft ansågs i allmänhet en förvärvskälla föreligga. Var verksamheterna till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang ansågs i regel skilda förvärvskällor föreligga.

Från och med 1988 års taxering blev förvärvskälleindelningen betydelselös för den kommunala taxeringen. Förvärvskälleindelningen hade däremot betydelse vid taxeringen till statlig inkomstskatt genom att underskott i en förvärvskälla inte fick räknas av från överskott i en annan förvärvskälla vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp. Vidare fick vid beräkning av socialavgifter utjämning av underskott eller överskott mellan olika förvärvskällor inte ske.

Genom 1990 års skattereform gavs förvärvskälleindelningen ett nytt innehåll. Enligt 18 § KL gäller följande i fråga om enskilda näringsidkare. Skilda aktiva näringsverksamheter bildar en gemensam förvärvskälla. Varje passiv verksamhet bildar en egen förvärvskälla. Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om näringsidkaren i icke oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs alltid till passiv näringsverksamhet.

I prop. 1989/90:110 (s. 646) anfördes följande beträffande gränsdragningen mellan aktiv och passiv verksamhet. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som går åt för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning driver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.

I fråga om aktiebolag förekommer ingen indelning i förvärvskällor. Reaförluster på kapitalplaceringsaktier m.m. får dock inte kvittas mot andra inkomster utan endast mot vinster på sådan egendom (2 § 14 mom. SIL).

Tidigare har indelningen i förvärvskällor haft betydelse bl.a. för beskattningsorten och för vissa juridiska personers skattskyldighet. Vad gäller inkomstbeskattningen är skälet för förvärvskälleindelningen numera att underskott av en passiv verksamhet, t.ex. passiv fastighetsförvaltning,

inte skall kunna kvittas mot inkomst av en annan verksamhet, t.ex. konsultverksamhet.

En näringsidkare som i dag vill kvitta i skattehänseende mellan olika verksamheter kan normalt göra detta genom att förlägga verksamheterna till ett aktiebolag. Denna olikhet mellan den som driver olika verksamheter som enskild näringsidkare och den som driver verksamheter i form av aktiebolag framstår som en diskriminering av enskilt bedriven näringsverksamhet och bör undanröjas. Detta kan ske genom att indelningen i förvärvskällor avskaffas.

Klassificeringen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse — utom för indelningen i förvärvskällor — även i fråga om sociala förmåner och egenavgifter. Rätt till tilläggspension grundas på, såvitt nu är aktuellt, inkomst av annat förvärvsarbete än anställning. Med inkomst av sådant annat förvärvsarbete avses enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL), såvitt nu är av intresse, inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket. Grunden för beräkning av tilläggspensionsavgift och därmed likställda avgifter utgörs av inkomst enligt 11 kap. 3 § AFL.

Den sjukpenninggrundande inkomsten utgörs bl.a. av den årliga inkomst som en försäkrad kan antas komma att få tills vidare för eget arbete på annan grund än som arbetstagare. Inkomsten får inte beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning.

Beräkningen av egenavgifter baseras på taxeringen till statlig inkomstskatt. Detta gäller för såväl tilläggspensionsavgift och därmed likställda egenavgifter som sjukförsäkringsavgift och därmed likställda avgifter.

En enskild näringsidkare betalar särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) på inkomst av passiv näringsverksamhet här i riket. Har han fyllt 65 år betalar han särskild löneskatt även på bl.a. inkomst som avses i 11 kap. 3 § AFL.

Indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har således betydelse i socialförsäkringshänseende och bör därför behållas. Om den nuvarande indelningen i förvärvskällor avskaffas kommer indelningen att hänföra sig till hela näringsverksamheten. Vid bestämmandet om verksamheten skall hänföras till aktiv eller passiv bör de uttalanden i prop. 1989/90:110 som redovisats i det föregående kunna vara vägledande även i framtiden.

Förslaget om slopad förvärvskälleindelning och om att indelningen i aktiv och passiv verksamhet bör avse hela verksamheten har fått remissinstansernas stöd. Förslaget bör därför genomföras med viss justering som redovisas i det följande.

Några remissinstanser vill införa möjligheter för den skattskyldige att välja om en tidigare passiv näringsverksamhet skall kunna behålla sin status trots att verksamheten enligt allmänna regler är att bedöma som aktiv på grund av en — kanske tillfällig — förändring av verksamheten. Andra remissinstanser har framhållit de negativa konsekvenserna av att en näringsidkare som driver en näringsverksamhet som normalt anses

som aktiv under något enstaka år på grund av t.ex. konjunkturskäl inte uppfyller aktivitetskravet och blir betraktad som passiv.

När det gäller bedömningen av om en verksamhet skall klassificeras som aktiv eller passiv torde en tillfällig ändring av aktivitetsgraden under något beskattningsår inte medföra att verksamheten anses ändra karaktär. Det bör därför inte komma i fråga att ändra regelsystemet på det sätt som ifrågavarande remissinstanser angett.

Det förhållandet att indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet omfattar den skattskyldiges alla aktiviteter som är att hänföra till näringsverksamhet får konsekvens för den pensionsgrundande inkomsten på så sätt att inkomst eller underskott av en passiv delverksamhet som enligt gällande rätt utgör en egen förvärvskälla kommer att påverka inkomsten av en aktiv näringsverksamhet. En liknande effekt uppkommer i avgiftshänseende.

Det är ofrånkomligt att en sådan genomgripande förändring som nu föreslås kan leda till konsekvenser som i enskilda fall innebär en ökad skatte- och avgiftsbelastning. De redovisade effekterna motverkas emellertid av det förslag om positiv och negativ räntefördelning som behandlas i avsnitt 7.1.2. Förslaget om positiv räntefördelning innebär att den del av inkomsten av en näringsverksamhet som motsvarar statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med ett på visst sätt bestämt kapitalunderlag inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. Genom räntefördelningen kommer därmed avkastningen på passiva verksamheter att endast i begränsad omfattning öka den pensionsgrundande inkomsten och därmed underlaget för egenavgifterna. En motsvarande effekt vid negativ räntefördelning medför att underskott av passiv verksamhet som beror på att lånen överstiger de skattemässiga värdena på tillgångarna endast i begränsad omfattning minskar de nämnda posterna. Några mer påtagliga olägenheter i socialförsäkringshänseende bör således inte uppkomma. Till bilden hör att den skattskyldige många gånger kan förlägga en viss delverksamhet till ett handelsbolag. Med regeringens förslag att enskilt bedriven näringsverksamhet och näringsverksamhet i handelsbolag inte skall beräknas gemensamt (avsnitt 7.2.2) separeras verksamheterna med verkan i såväl socialförsäkringshänseende som skattehänseende.

Promemorieförslaget innebär i likhet med det bakomliggande betänkandet (SOU 1991:100) att särbehandlingen av näringsverksamhet i utlandet skall upphöra. Först vid remissbehandlingen av promemorieförslaget har invändningar framförts. Inom ramen för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet har det inte varit möjligt att utreda och analysera konsekvenserna av förslaget tillräckligt ingående. Som *RSV* påtalat i sitt remissyttrande uppkommer särskilda problem i fråga om avgifter och sociala förmåner för utlandsinkomster. Utfallet blir beroende av vilken metod för undvikande av dubbelbeskattning som dubbelbeskattningsavtalet i fråga föreskriver. Gällande dubbelbeskattningsavtal har inte utformats med hänsyn till sociala avgifter eller förmåner. Utan särskilda regler skulle ett genomförande av förslaget kunna innebära slumpartade effekter i fråga om avgifter och förmåner. Regeringen anser därför att förslaget

att slopa särbehandlingen av utlandsinkomster bör övervägas ytterligare. I avvaktan härpå bör nuvarande särbehandling behållas.

I avsnitt 7.2.2 behandlas avskaffandet av indelningen i förvärvskällor för handelsbolagen. En slutsats är att det blir möjligt att kvitta överskott mot underskott från olika verksamheter inom bolaget. Däremot bör någon resultatutjämning inte få göras mellan ett handelsbolag och en enskilt bedriven näringsverksamhet eller mellan flera handelsbolag som innehas av en fysisk person. Mot den bakgrunden finns ett behov av att ha en särskild term för att beskriva den enhet inom vilken näringsinkomst kan utjämnas. Förslaget i promemorian innebär dels att begreppet förvärvskälla avskaffas, dels att för vissa situationer i inkomstslaget näringsverksamhet termen beräkningsenhet införs. Begreppet förvärvskälla används återkommande såväl i KL och SIL som i ett antal andra skatteförfattningar. Den vanligaste användningen är med anknytning till inkomstslaget näringsverksamhet men begreppet förvärvskälla förekommer även i inkomstslagen tjänst och kapital.

En följd av promemorians förslag är att ändringar måste göras i ett stort antal författningar. I inkomstslaget näringsverksamhet byts begreppet förvärvskälla ut mot beräkningsenhet eller mot verksamhet. Särskilt då begreppet förvärvskälla används utanför inkomstslaget näringsverksamhet görs ingen saklig ändring jämfört med vad som gäller i dag. Det är då endast fråga om att byta ut ordet förvärvskälla mot ordet verksamhet.

RSV har i sitt remissvar förordat att den nuvarande termen förvärvskälla i stället behålls. Härigenom undgår man att göra ett stort antal ingrepp i skatteförfattningarna. Regeringen ansluter sig därför till den av RSV förordade ordningen.

Förslaget föranleder ändringar i bl.a. 18 § KL, 2 § 1 mom. SIL, 11 kap. 3 § AFL och 2 § SLF. Härutöver föreslås några ändringar av formell eller närmast formell natur som anknyter till begreppet förvärvskälla.

Kapitalplaceringar i aktier och andra värdepapper hänförs inte till näringsverksamhet. Avkastning och reavinst beskattas som inkomst av kapital. Placerar en enskild näringsidkare överskottsmedel i värdepapper utgör detta skattemässigt ett uttag från verksamheten. I promemorian övervägs möjligheten att ge enskilda näringsidkare rätt att hänföra en placering i värdepapper till näringsverksamheten. Konsekvensen av att näringsidkaren väljer att göra detta skulle vara att värdet av placeringen ingår i underlaget för räntefördelning samt i takbeloppet för expansionsmedel (avsnitt 7.1.2 resp. 7.1.3). Avkastning och reavinst skulle beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Vidare skulle rätten att kvitta förlust vid avyttring av aktier o.d. mot annan inkomst behöva begränsas på samma sätt som gäller för aktiebolagen.

Regeringens förslag om slopad dubbelbeskattning innebär helt nya förutsättningar. Slopandet av dubbelbeskattningen föranleder att de nu redovisade konsekvenserna av att aktier etc. skulle anses hänförliga till näringsverksamheten inte får samma giltighet. Det kan t.ex. inte anses motiverat att tillgångar skall få ingå i underlaget för räntefördelningen

samt i takbeloppet för expansionsmedel om avkastningen inte beskattas. Några särskilda regler bör därför inte införas.

Några remissinstanser bl.a. Jordbruksverket anser att enskilda näringsidkare i likhet med enmansaktiebolagen skall kunna få tillämpa reglerna om näringsbetingade aktier. Verket framhåller att jordbrukets omställning kan motivera kompletterande verksamhet i aktiebolagsform med hänsyn till såväl större risktagande som behov av samverkan mellan flera jordbrukare.

I promemorian avvisas en sådan möjlighet med hänvisning till att behovet av åtgärden inte står i rimlig proportion till svårigheterna att inom ramen för det föreslagna systemet åstadkomma en korrekt beskattning.

Genom förslaget om slopad dubbelbeskattning elimineras de svårigheter som uttryckligen påtalats i promemorian. Slopandet av dubbelbeskattningen föranleder emellertid nya frågor. En är huruvida näringsbetingade aktier skall få ingå i underlaget för räntefördelning och i takbeloppet för expansionsmedel om avkastningen inte beskattas. En möjlig lösning kan vara att aktierna får ingå i underlaget resp. takbeloppet men att å andra sidan avkastningen beskattas — helt eller delvis — i näringsverksamheten. En annan fråga gäller hur bestämmelserna om näringsbetingade aktier skall samordnas med de särskilda fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom. SIL. Som framgått (avsnitt 5.3.4) skall de bestämmelserna bli föremål för fortsatta överväganden. Innan resultatet av dessa föreligger bör ett system med näringsbetingade aktier inte införas.

Regeringens förslag: Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för en schablonmässigt beräknad avkastning på ett underlag som i princip utgörs av det egna kapitalet i verksamheten. Ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital (positiv räntefördelning).

Om kapitalunderlaget i verksamheten är negativt skall ett på visst sätt bestämt belopp i stället tas upp som inkomst av näringsverksamhet. Ett belopp motsvarande inkomsten dras av vid beräkning av inkomst av kapital (negativ räntefördelning).

Räntesatsen för räntefördelning utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet.

Om den skattskyldige har ett negativt eget kapital när de nya reglerna börjar tillämpas skall kapitalet då anses vara noll kronor och kapitalet följande år ökas med det negativa beloppet.

De särskilda reglerna i 44 § KL om fördelning av lånat kapital upphävs.

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget får ett övervägande positivt mottagande. De flesta remissinstanserna är positiva till förslaget om positiv räntefördelning. *RSV* motsätter sig inte att en uppdelning av inkomst av näringsverksamhet i form av räntefördelning införs trots administrativa kostnader. Verket anför bl.a. att beloppsgränsen av förenklingsskäl bör höjas från 50 000 kr till 100 000 kr. Vissa remissinstanser däribland *Näringslivets skattedelegation, LRF/Skogsägarna* samt *Svenska Revisorsamfundet SRS* föreslår en justering av räntesatsen till statslåneräntan plus fem procentenheter. Bibehållandet av den negativa räntefördelningen får ett mer blandat mottagande. *RSV* anser att 44 § KL bör behållas även om negativ räntefördelning införs. Bland näringslivsföreträdarna är flertalet negativa till förslaget. Det godtas av *LRF/Skogsägarna* samt *Fastighetsägarförbundet*. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker. Delegationen anför bl.a. att bokföringen skall ske med iakttagande av god redovisningssed. Utgångspunkten bör vara att endast skulder och räntor som tillhör näringsverksamheten redovisas där. Reglerna om negativ räntefördelning är därför onödiga.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget i promemorian om positiv räntefördelning skall ses mot bakgrund av att den rättsliga miljön för förslaget var det gällande systemet med dubbelbeskattning av utdelade bolagsinkomster. En ägare till ett enmansaktiebolag kan undgå dubbelbeskattningen genom att låna in kapital i bolaget i stället för att skjuta till aktiekapital. Inställningen i promemorian var att en enskild närings-

idkare inte bör behandlas sämre i skattehänseende än en ägare till ett enmansaktiebolag som lånar in kapital i bolaget.

I propositionen föreslås att dubbelbeskattningen av utdelad bolagsinkomst avskaffas genom att utdelningsinkomster undantas från beskattning (avsnitt 5.1). Detta innebär att kapitalavkastning i enmansaktiebolag enkelbeskattas oberoende av om kapitalet skjutits till som eget kapital eller om det lånats in i bolaget.

En konsekvens av detta är att det nu framstår som än mer angeläget att avkastning på kapital som investeras i enskild näringsverksamhet inte utsätts för den merbeskattning i förhållande till beskattning av räntor som en beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet innebär. Promemorieförslaget bör därför i princip genomföras. Huvuddragen i räntefördelningen är följande.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för en schablonmässigt beräknad avkastning på ett underlag som i princip utgörs av det egna kapitalet i verksamheten. Ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital. Denna metod för klyvning av inkomsten i en del som avser avkastning på eget kapital och en del som avser arbetsersättning benämns positiv räntefördelning.

Ett omvänt förfarande aktualiseras om det finns ett kapitalunderskott i näringsverksamheten. Det innebär att räntor som är hänförliga till ett kapitalunderskott dras av i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet (negativ räntefördelning).

Ett exempel illustrerar. Kapitalet i en näringsverksamhet är 100 och inkomsten före räntefördelning 15. Om räntesatsen för fördelning sätts till 10 % får avdrag i verksamheten göras med 10. Samma belopp beskattas i inkomstslaget kapital. Den skattepliktiga inkomsten av verksamheten blir 5. Antas kapitalet i stället vara minus 100 och inkomsten före räntefördelning vara minus 5 tas 10 upp som intäkt i verksamheten. Vid beräkning av inkomst av kapital får avdrag göras med samma belopp. Den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet blir 5 även i detta fall.

Förslaget medför att inkomst av enskild näringsverksamhet i princip beräknas som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas.

Räntefördelning förutsätter att en beräkning görs av kapitalet i den enskilda näringsverksamheten, dvs. att tillgångar och skulder bestäms. Beräkningen av underlaget har framstått som ett hinder för klyvning när frågan övervägts tidigare. Efter skattereformen har emellertid förutsättningarna ändrats. De då införda reglerna om K-survunderlag medför att ett kapitalunderlag som är lämpligt att utgå från redan används i många fall. I gällande rätt (punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL och 3 § 4 mom. SIL) finns också regler om negativ räntefördelning. Dessa regler bygger på förvärvskällans kapitalunderlag enligt 4 och 6 §§ lagen om skatteutjämningsreserv. Tillämpningen av reglerna, som infördes efter förslag i prop. 1989/90:110 s. 582 ff, har skjutits upp två gånger (prop.

1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 och prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343) i avvaktan på nya beskattningsregler för enskilda näringsidkare och handelsbolag.

När tillämpningen aktualiseras av de bestämmelser som nu föreslås — vid 1995 års taxering — har survlagstiftningen tillämpats vid tre taxeringar. Det kan därför förväntas att övergången till ett system med räntefördelning bör kunna ske utan större komplikationer. Skattemyndigheterna och många skattskyldiga har således en viss erfarenhet av att beräkna kapitalunderlag från survsystemet.

Positiv räntefördelning är sammanfattningsvis en metod som ger möjlighet för enskilda näringsidkare att få avkastning på kapital beskattad på ett sätt som är likvärdigt med vad som gäller för ägare till enmansaktiebolag. Reglerna om beräkning av underlaget för räntefördelning utgår från vad som gäller för enskilda näringsidkare vid beräkning av kapitalunderlaget i survlagstiftningen. Det innebär att igångsättningsproblemen bör bli begränsade.

Från principiella utgångspunkter ter det sig naturligt att ett system för räntefördelning görs symmetriskt, dvs. att modellen innehåller både positiv och negativ räntefördelning. Vid remissbehandlingen av förslagen har negativ räntefördelning ifrågasatts främst av företrädare för näringslivet.

Fördelningen av skulder mellan olika förvärvskällor hade ursprungligen betydelse främst för fördelningen av beskattningsunderlaget mellan olika kommuner. Betydelsen för de skattskyldiga var tämligen begränsad.

I det gällande skattesystemet har skuldfördelningen följande konsekvenser. Avdrag för ränta på en skuld som anses hänförlig till privatsfären görs i inkomstslaget kapital, vilket får till effekt att skatten minskas med 30 %, fr.o.m. inkomståret 1995 25 %, av räntan. Anses skulden hänförlig till näringsverksamhet görs avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet. Den samlade effekten av avdraget blir då en minskning av egenavgifter och inkomstskatt med upp till ca 63 % av räntan. En skuld som anses hänförlig till näringsverksamhet minskar kapitalunderlaget enligt survlagen eller ökar underlaget för (negativ) räntefördelning.

De skillnader som råder mellan beskattningen av näringsverksamhet och kapital i det nya systemet ställer stora krav på att en enskild näringsidkare inte kan dra av räntor hänförliga till privata lån i näringsverksamheten.

I 44 § KL finns regler om fördelning av lånat kapital på olika förvärvskällor. Reglerna utgår från en huvudregel om att fördelningen av det lånade kapitalet i första hand skall ske på grundval av utredning. Reglerna blir aktuella i det fallet det inte går att utreda hur det lånade kapitalet fördelar sig. De föreskriver att i den situationen fördelning skall ske på grundval av värdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna.

I fråga om lös egendom skall härvid normalt det bokförda värdet användas. Om tillgångarna i en förvärvskälla tagits upp "orimligt" lågt eller högt i jämförelse med tillgångarna i en annan förvärvskälla skall tillgångarnas värde beräknas till saluvärdet eller anskaffningsvärdet om det är lägre.

Beträffande fast egendom skall taxeringsvärdet användas.

För skattskyldig som inte haft ordnad bokföring skall fördelningen "i regel" ske på grundval av saluvärdena i de olika förvärvskällorna.

Om tillgångarna i en förvärvskälla är i stort sett de samma år från år och storleken av tillgångarna i en annan förvärvskälla växlar "är man ofta berättigad antaga" att skulderna i den förra förvärvskällan är desamma över åren.

Vid tillämpning av huvudregeln torde tidsaspekten ha stor betydelse. Köper en näringsidkare först en segelbåt i samband med att han tar upp ett lån och senare en maskin i samband med att han tar ut besparingar från banken torde lånet vara att anse som hänförligt till privatsfären. Förfar han på motsatt sätt torde lånet vara att anse som hänförligt till näringsverksamheten.

Av exemplet framgår att huvudregeln kan verka på ett godtyckligt sätt och att den ger stort utrymme för skatteanpassning.

Förslaget om negativ räntefördelning innebär att detta problem löses. Alternativet är att fortsätta att tillämpa 44 § KL.

Mot sistnämnda lösning talar till att börja med att det skulle bli komplicerat och resurskrävande att kontrollera systemet. I själva verket är 44 § KL emellertid behäftad med sådana svagheter att en långsiktig lösning som baseras på paragrafen aldrig kan bli tillfredsställande (jfr prop. 1989/90:110 s. 582 ff).

Vad som nu anförts kan sammanfattas enligt följande. Utgångspunkten för den skattskyldiges inkomstberäkning av näringsverksamheten är hans redovisning. God redovisningssed innebär att enskilda näringsidkare i bokföringen skall göra noggrann åtskillnad mellan näringsverksamheten och privatekonomin. På grundval härav beräknas bl.a. kapitalunderlaget för räntefördelningen m.m.

Även om fördelning av skulder i flertalet fall görs i enlighet med god redovisningssed råder enighet om att det finns ett behov av att kunna korrigera fördelningen vid inkomstberäkningen. En del remissinstanser anser att en tillräcklig kontroll kan uppnås med tillämpning av 44 § KL.

Negativ räntefördelning framstår som rättvisare och enklare än det alternativ som finns. Positiva och negativa kapitalunderlag behandlas i princip symmetriskt. Förslaget innebär inte någon ändring i det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning. Det framstår inte som sannolikt att reglerna om räntefördelning leder till att enskilda näringsidkares syn på värdet av en tillförlitlig redovisning påverkas. Motsatsen är snarare fallet eftersom reglerna inte medför skattemässiga incitament som kan påverka redovisningen.

Negativ räntefördelning beslutades i skattereformen men har därefter skjutits upp i avvaktan på det nu behandlade lagförslaget (jfr prop. 1991/92:60 och 1992/93:131). De uppskjutna reglerna innehåller särskilda övergångsregler för skattskyldiga med negativt eget kapital.

Reglerna innebär i korthet följande. För att de skattskyldiga skulle få skälig tid för att stärka det egna kapitalet får en näringsidkare t.o.m. 1999 års taxering bortse från det negativa egna kapital som fanns vid övergången till det nya systemet — normalt den 1 januari 1991. Med negativt eget kapital avses negativa värden som överstiger 50 000 kr. Enligt

reglerna kommer t.o.m. beskattningsåret 1998 endast "nya" kapitalunderskott att träffas av räntefördelning. Det belopp som övergångsvis undantas från räntefördelning benämns "övergångsposten". Övergångsposten behandlas t.o.m. taxeringsåret 1999 som en tilläggspost vid beräkning av survunderlaget. När systemet väl är igång påverkas fördelningsunderlaget inte av ett underskott i verksamheten eftersom underskott skall läggas till kapitalunderlaget.

Många remissinstansers motstånd mot negativ räntefördelning, såsom förslaget var utformat i betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100), synes bero på att ett negativt kapitalunderlag vid övergången till det nya systemet kan utgöras av gamla underskott och inte av för stora uttag. Dessa bör inte påverka kapitalunderlaget. Det är emellertid inte möjligt att i efterhand klarlägga hur stor del av ett negativt underlag som motsvaras av en driftförlust. Kritik kan riktas mot förslaget och även mot nuvarande regler om räntefördelning för att detta inte i tillräcklig omfattning beaktats. En lämplig åtgärd synes vara att, som föreslagits i promemorian och fått ett positivt bemötande, vid beräkningen av kapitalunderlaget bortse från ett belopp motsvarande förslagets negativa kapitalunderlag vid övergången till det nya systemet. Beloppet bör lämpligen benämnas *övergångspost*.

Tidpunkten för nollställning av negativa kapitalunderlag bör vara årsskiftet 1993/1994 (fördelningsunderlaget för räntefördelning vid utgången av året före beskattningsåret, beskattningsåret är 1994).

Med hänsyn till det anförda föreslås att såväl positiv som negativ räntefördelning införs. Underlaget för beräkning av räntefördelning bör benämnas *fördelningsunderlaget*.

Förslaget föranleder dels att punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL upphävs dels ändringar i 2 § 1 mom. och 3 § 4 mom. SIL, i punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1992:1343) om ändring i KL och i punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1992:1345) om ändring i survlagen, dels att en ny lag, (räntefördelningslagen), införs. Förslaget föranleder också att 44 § KL och punkt 12 och 13 i övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i KL upphör att gälla.

Fördelningsunderlaget

Förebilden för fördelningsunderlaget utgörs som framgår ovan av kapitalunderlaget enligt survlagen.

Fördelningsunderlaget bör utgöra skillnaden vid utgången av närmast föregående beskattningsår mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten med följande justeringar.

Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen och belopp som har avsatts till ersättningsfond eller periodiseringsfond.

Tillgångar som avses i 27 § och 29 — 31 §§ SIL räknas inte som tillgång såvida inte vederlag eller reavinst vid avyttring utgör intäkt av

näringsverksamhet. Näringsbetingad andel i ekonomisk förening på vilken mottagits skattefri utdelning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL räknas inte som tillgång.

Skatter som debiteras som preliminär F-skatt räknas inte som tillgång eller skuld.

Kapital som skjutits till vid påbörjandet av en verksamhet bör inte anses tillskjutet under beskattningsåret och bör således ingå i fördelningsunderlaget.

Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen. En utförligare redogörelse för förslaget i denna del finns i författningskommenataren till 13 § i den föreslagna lagen, se avsnitt 20.1.

I survlagen föreskrivs att i fråga om värdering av fastigheter som inte utgör omsättningstillgång får endast 70 % av värdet (anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag) räknas in i kapitalunderlaget. Regeln infördes för att motverka att den totala skattebelastningen blev för låg när näringsfastigheter beskattades i kapital.

Begränsningsregeln leder till besvärande likviditetseffekter under löpande fastighetsinnehav. I det system som nu föreslås skulle betydligt fler skattskyldiga komma att påverkas av begränsningsregeln än vad som är fallet i dagens system. Det innebär att de negativa effekterna av en begränsningsregel skulle förstärkas. I rådande ekonomiska läge måste en sådan situation undvikas. Med hänsyn till det anförda bör begränsningsregeln tas bort.

Den alternativa värderingsmöjlighet som finns för äldre fastigheter tar sikte på fastigheter som förvärvats före ingången av år 1991. Dessa fastigheter får under vissa förutsättningar tas upp till viss del av taxeringsvärdet minskat med vissa värdeminskningsavdrag m.m. Främst av hänsyn till det begränsade utrymme som finns för skattesänkningar bör inte avskaffandet av 70 %-regeln slå igenom fullt ut vid tillämpningen av alternativregeln. Effekten av slopandet bör lämpligen begränsas till hälften. Av praktiska skäl bör de taxeringsvärden som gäller år 1993 vara utgångspunkt för tillämpningen av alternativregeln.

Som framgår av avsnitt 7.1.3 föreslås att regler införs som gör det möjligt för en enskild näringsidkare att finansiera en expansion av verksamheten med lågbeskattade vinstmedel. I deklarationen skall finnas en post benämnd expansionsmedel. Den del av det egna kapitalet som svarar mot expansionsmedel har endast beskattats i ett led (efter 28 % skatt) och är således inte fullbeskattad. Expansionsmedel minus ett belopp motsvarande den skatt som utgått bör därför räknas av vid fastställande av fördelningsunderlaget.

Underskott av näringsverksamhet förs vidare i verksamheten och kan kvittas mot överskott ett senare beskattningsår. Underskott av litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet får dock i vissa fall dras av från intäkt av tjänst. Vidare får underskott av näringsverksamhet dras av från reavinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt och liknande som ingått i förvärvskällan. Anledning saknas att låta underskott för vilket

avdrag inte medgetts inverka på räntefördelningen. Ett belopp motsvarande sådant underskott bör således läggas till kapitalunderlaget vid fastställande av fördelningsunderlaget.

Från teoretisk synpunkt borde räntefördelningen grundas på fördelningsunderlaget dag för dag. Av praktiska skäl är man hänvisad till att grunda fördelningen på förhållandena vid ett årsskifte. En fördelning som grundas på förhållandena vid utgången av beskattningsåret är beräkningstekniskt problematisk. Vid räntefördelning tas nämligen hänsyn till ökning av expansionsmedel samtidigt som räntefördelningen har betydelse för denna post. Fördelningen bör därför grundas på förhållandena vid utgången av närmast föregående beskattningsår.

Det är viktigt att fördelningsunderlaget inte kan manipuleras genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför ett årsskifte och tas ut efter årsskiftet. Det kan undvikas genom att kapital som skjutits till under närmast föregående beskattningsår inte får räknas in i fördelningsunderlaget.

Näringslivets skattedelegation menar att risken för missbruk överskattas. Delegationen pekar på — om det ändå anses önskvärt att förhindra missbruk — att endast kapitaltillskott som görs under viss tid, t.ex. sista månaden det aktuella beskattningsåret, bör reducera fördelningsunderlaget. LRF/Skogsägarna delar uppfattningen att någon särskild regel inte behövs för att förhindra missbruk. Förbunden hänvisar till att med tillskjutet kapital endast kan avses kapital som tillskjutits för stadigvarande användning i näringsverksamheten. Ett tillskott som görs ena dagen och som återtas nästa kan inte anses som tillskjutet kapital.

Det är här fråga om en avvägning mellan vad som är önskvärt från de skattskyldigas synpunkt och möjligheterna till kontrollmässig hantering m.m. Enligt regeringens uppfattning är det angeläget att vid övergången till det nya systemet undvika möjligheter till missbruk så långt som möjligt. De alternativa förslag till lösningar som förts fram ger inte tillräckliga garantier i det avseendet. Innan erfarenheter från det nya systemet föreligger bör det därför inte komma i fråga att tillåta att kapital som skjutits till under närmast föregående beskattningsår får räknas in i fördelningsunderlaget.

När det gäller makar som tillsammans har deltagit i näringsverksamhet bör fördelningsunderlaget delas upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten. Förslaget har i stort sett lämnats utan erinran av remissinstanserna. *RSV* har framhållit att problem skulle kunna uppkomma vid fördelningen. Skälet härtill anges vara att det är mycket sällsynt att enskilda näringsidkare har mer än ett kapitalkonto. En remissinstans hävdar att makar som gemensamt deltagit i enskild näringsverksamhet ofta inte torde känna till sina resp. andelar av det i verksamheten nedlagda kapitalet.

När det gäller fördelningen av kapitalunderlaget bör vanliga bevisvärderingsregler gälla. I de fall en säker fördelning inte kan göras får man med tillgängliga uppgifter om anskaffningen av de i verksamheten ingående tillgångarna söka göra en så rättvisande fördelning som möjligt. Denna fördelning skiljer sig principiellt sett inte från den fördelning som skulle

göras vid förmögenhetstaxeringen under den tid då s.k. arbetande kapital i enskild näringsverksamhet var förmögenhetsskattepliktigt eller den fördelning som måste göras i samband med dödsfall och gåvor då lättnadsreglerna i 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall tillämpas. Såvitt är känt har fördelningsfrågan inte lett till komplikationer i de sammanhangen. Några större problem torde därför inte vara förenade med bestämningen av makarnas resp. kapitalunderlag.

Bestämmelserna om fördelningsunderlag bör tas in i 2, 8 — 12 och 17 — 20 §§ räntefördelningslagen.

Räntesatsen

Positiv räntefördelning syftar till att avkastning på eget kapital som investerats i näringsverksamhet skall beskattas som intäkt av kapital. Härigenom skall skattemässig neutralitet uppnås i förhållande till beskattningen av avkastning på kapital som en ägare till ett enmansaktiebolag tillskjutit till bolaget. Utrymmet för kapitalinkomstbehandling av eget kapital i enmansaktiebolag beräknas efter en räntesats som motsvarar statslåneräntan plus fem procentenheter. För att syftet med positiv räntefördelning skall kunna uppnås fullt ut bör därför i princip utrymmet för kapitalinkomstbehandling bestämmas på samma sätt. Dock bör en justering ske beroende på att den föreslagna bolagsskattesatsen och skattesatsen för inkomst av kapital inte överensstämmer.

I rådande statsfinansiella läge har det emellertid inte bedömts vara möjligt att sätta räntesatsen så högt som statslåneräntan plus fem procentenheter. En något för låg fördelningsränta kompenseras dock till viss del om utrymmet för kapitalinkomstbehandling ej justeras med hänsyn till skillnaden mellan bolagsskattesatsen och skattesatsen för inkomst av kapital.

Med hänsyn till det anförda föreslår regeringen att utrymmet för kapitalinkomstbehandling baseras på en räntesats som motsvarar statslåneräntan plus en procentenhet. Anledning att avvika från denna räntesats vid negativ räntefördelning föreligger inte.

Gränsbelopp

Några remissinstanser har förordat att gränsbeloppet bör ligga på 100 000 kr.

Regeringen anser, i överensstämmelse med förslaget i promemorian, att en lämplig nivå ligger vid ett fördelningsunderlag av plus/minus 50 000 kr. Om räntesatsen för positiv räntefördelning är 8 % motsvarar detta en fördelning av 4 000 kr och en skatteeffekt på som mest ca 1 200 kr. Över- resp. understiger fördelningsunderlaget gränsbeloppet bör fördelningen grundas på hela underlaget.

Promemorians förslag innebär följande. Om utrymmet för positiv räntefördelning överstiger inkomsten före fördelning sparas det överskjutande beloppet. Föreligger senare ett negativt fördelningsbelopp skall kvittning ske mot detta. När utrymmet för positiv räntefördelning beräknas skall ackumulerade sparade belopp läggas till fördelningsunderlaget.

I likhet med promemorieförslaget är reglerna om expansionsmedel justerade i förhållande till det tidigare utredningsbetänkandet så att en minskning av posten expansionsmedel beskattas som inkomst av näringsverksamhet på vanligt sätt. Det innebär att motivet för att ha full valfrihet i fråga om att kunna spara utrymme för räntefördelning försvagats väsentligt. Med hänsyn härtill och till bl.a. förenklingsskäl bör utrymme inte få sparas i de fall årets inkomster räcker till för att utnyttja utrymmet.

7.1.3 Expansionsmedel

Regeringens förslag: Enskilda näringsidkare ges möjlighet att fondera vinstmedel i näringsverksamheten. De fonderade medlen enkelbeskattas och kan användas för expansion av verksamheten utan ytterligare beskattning.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag med en ökning av en särskild post i deklarationen, expansionsmedel. På samma belopp utgår en särskild statlig inkomstskatt (expansionsmedelsskatt) efter 28 %. Beloppet är inte förmånsgrundande i socialförsäkringshänseende och medför inte egenavgifter eller särskild löneskatt.

En minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Minskningen medför egenavgifter och sociala förmåner eller föranleder särskild löneskatt. Expansionsmedelsskatten gottskrivs den skattskyldige vid en minskning av expansionsmedlen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget. Av dessa remissinstanser har några synpunkter på enskildheter. Några remissinstanser förordar att expansionsmedel skall få tillföras aktiekapitalet vid en ombildning av den enskilda näringsverksamheten till aktiebolag.

Några remissinstanser, däribland *RSV*, avstyrker förslaget. Verket anför som främsta skäl härför att den föreslagna lagen komplicerar skatteadministrationen. RSV anför vidare att om regler om expansionsmedel införs, bör ett enklare takbelopp väljas.

Skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för att en verksamhet skall kunna expandera är olika beroende på om verksamheten bedrivs genom ett enmansaktiebolag eller om den bedrivs som enskild

näringsverksamhet. En inkomst som uppkommit i ett enmansaktiebolag kan omedelbart tas ut av ägaren i form av lön eller utdelning. Den kan också fonderas i bolaget. En inkomst som har fonderats kan senare tas ut genom utdelning, utskiftning eller lön. Beskattningen av inkomsten blir olika beroende på hur den behandlas i civilrättsligt hänseende.

Tas inkomsten ut som lön utgår i ett första led arbetsgivaravgifter hos bolaget. I ett andra led beskattas resterande belopp som förvärvsinkomst hos ägaren.

På en inkomst som tas ut som utdelning utgår i ett första led statlig inkomstskatt hos bolaget. I avsnitt 6 föreslås att skattesatsen bestäms till 28 % fr.o.m. taxeringsåret 1995. I ett andra led beskattas det utdelade beloppet hos ägaren enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Utdelning som uppgår till högst ett belopp som motsvarar anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerad med en viss räntesats beskattas inte enligt förslagen i propositionen (avsnitt 5.1). Räntesatsen utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Överskjutande utdelning beskattas som förvärvsinkomst (inkomst av tjänst).

Även på en inkomst som fonderas utgår i ett första led statlig inkomstskatt hos bolaget. Med hänsyn till att inkomst som fonderas grundar rätt till avsättning till surv kan skatten begränsas till 23,1 % av inkomsten. I avsnitt 6 föreslås att möjligheten till survavsättning tas bort. I frånvaro av någon ny reserveringsmöjlighet skulle skatt således utgå efter 28 %. Med beaktande av avdrag för avsättning till periodiseringsfond kan den effektiva skattesatsen sjunka till 25,43 % vid en diskonteringsränta på 7,5 %.

Om inkomsten fonderas i bolaget skjuts således den eventuella beskattningen hos ägaren upp tills utdelning sker. Detta innebär att verksamheten kan expandera med finansiering av vinstmedel som beskattats efter endast 25,43 %.

På en inkomst som uppkommit i enskild näringsverksamhet utgår egenavgifter i ett första beskattningsled. I ett andra led beskattas den resterande delen av inkomsten som förvärvsinkomst. Någon möjlighet för en enskild näringsidkare att finansiera en expansion av verksamheten med lågbeskattade vinstmedel finns inte.

Av neutralitetsskäl bör även den som driver sin verksamhet som enskild näringsidkare ges möjlighet att expandera verksamheten med enkelbeskattat kapital.

Regeringen föreslår följande. Vid beskattning av enskild näringsverksamhet medges avdrag för en post i deklarationen som kallas *expansionsmedel*. Syftet med deklarationsposten är att en ökning av expansionsmedel från närmast föregående taxering skall medföra en beskattning som motsvarar beskattningen hos ett enmansaktiebolag när vinstmedel fonderas. Skatt tas ut genom en särskild statlig skatt. Därigenom undviks att den taxerade förvärvsinkomsten enligt KL resp. SIL skiljer sig. Skatten på en ökning av expansionsmedel benämns expansionsmedelsskatt. Skattesatsen skall vara densamma som skattesatsen för juridiska personer. Av detta och förslagen i avsnitt 6 följer att den uppgår till 28 %. En

minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Härvid återbetalas expansionsmedelsskatten.

En ökning av expansionsmedel bör inte få medföra underskott. Ökning får därför ske med högst ett belopp som motsvarar inkomsten av näringsverksamhet enligt SIL efter vissa justeringar. En utförligare redogörelse för dessa bestämmelser finns i författningskommentaren till 6 § expansionsmedelslagen (avsnitt 20.2).

Vidare bör det högsta tillåtna expansionsmedelsbeloppet kopplas till det egna kapitalet i näringsverksamheten på ett sådant sätt att ett belopp motsvarande expansionsmedel inte är tillgängligt för näringsidkarens privata ändamål. Detta syfte kan uppnås genom att expansionsmedel inte får tas upp till mer än ett visst belopp (takbeloppet). Takbeloppet beräknas på grundval av det egna kapitalet. Det överensstämmer i stora drag med fördelningsunderlaget enligt räntefördelningslagen men beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret. Expansionsmedel får således inte ökas så att takbeloppet överskrids. Om expansionsmedlen kommer att överstiga takbeloppet på grund av en minskning av takbeloppet skall expansionsmedlen minskas med det överskjutande beloppet.

I avsnitt 4 behandlar regeringen från allmänna utgångspunkter den kritik för komplexitet som förslaget om beskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har fått. Eftersom en hel del av kritiken har sin grund i den tekniska utformningen av förslaget om expansionsmedel med dess koppling till räntefördelningen finns det anledning att diskutera frågan närmare utifrån den ovan gjorda redovisningen av grunddragen i en sådan modell. I den här frågan tar framställningen även sikte på handelsbolagen.

Svårigheterna med räntefördelning och expansionsmedel hänför sig främst till hur underlagen bestäms (fördelningsunderlag resp. takbelopp). Beträffande enskilda näringsidkare är det till stora delar fråga om att använda sig av en teknik som förekommer i survlagen i dag (jfr avsnitt 7.1.2). För en delägare i ett handelsbolag beräknas fördelningsunderlag och takbelopp på grundval av andelens justerade ingångsvärde (jfr avsnitt 7.2.3). Reglerna är samordnade så att man i princip behöver redovisa endast ett underlag vid varje taxering. Takbeloppet för expansionsmedel vid en viss taxering kan nämligen läggas till grund för fördelningsunderlaget vid räntefördelningen vid den närmast följande taxeringen.

Posten expansionsmedel medför vissa särskilda komplikationer. Det beror på att den inkomst som motsvaras av en ökning av expansionsmedel i ett första skede endast beskattas delvis, med en skattesats motsvarande bolagsskattesatsen. Den fulla skatten tas ut först vid en minskning av expansionsmedlen. Det föreslagna systemet förutsätter att särskild hänsyn tas till den omständigheten i olika avseenden. Vid bestämmandet av underlaget för räntefördelning får t.ex. endast den del av en expansionsmedelsökning som motsvarar den skatt som belöper på ökningen ingå i underlaget, eftersom expansionsmedlen inte är att anse som fullbeskattat kapital.

Enligt regeringens uppfattning är det inte lämpligt att av förenklingshänsyn helt bortse från ökning av expansionsmedel vid ränteförde-lningen. Det skulle leda till ett mindre fördelningsunderlag och därmed en ökad skattebelastning jämfört med förslaget. För delägare i handelsbolag skulle det justerade ingångvärdet bli för lågt, vilket skulle få konsekvenser även vid reavinstbeskattningen.

Det finns två sätt att tekniskt hantera expansionsmedlen. I betänkandet SOU 1991:100 föreslås att hänsyn till expansionsmedel tas när avdraget beräknas. Det innebär att den uppdelning av expansionsmedel som består av dels ett belopp motsvarande den skatt som belöper på ökningen, dels resterande belopp görs genom att avdraget beräknas som ett belopp motsvarande ökningen av expansionsmedel inkl. den på ökningen belöpande skatten. En följd av att uppdelningen görs på "avdragsnivå" är att hänsynstagande till expansionsmedel vid beräkning av underlag kan göras utan uppdelning.

Förslaget i promemorian att medge avdrag för enbart ökningen av expansionsmedel och i stället göra uppdelningen i ett senare skede gjordes för att tillmötesgå remisskritiken mot förslaget i SOU 1991:100. En jämförelse av de nu diskuterade teknikerna — det i promemorian och det i SOU 1991:100 — visar att de ger ekonomiskt likvärdiga resultat. Förslaget i promemorian har uppfattats som mindre besvärligt. Med hänsyn härtill bör det väljas. Regeringen förutsätter att de svårigheter som även promemorieförslaget är behäftat med kan underlättas genom information och krav på tydliga redovisningar i deklarationen.

Som tidigare nämnts bör en minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt av näringsverksamhet och grunda egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomst och sociala förmåner. För att inte en överbeskattning skall uppkomma bör som också redan nämnts expansionsmedelsskatten på ökningen av expansionsmedlen få avräknas mot den skatt som skall utgå på en minskning av expansionsmedlen. Detta kan åstadkommas genom att den skattskyldige gottskrivs den erlagda expansionsmedelsskatten vid beräkning av skatt och avgifter på en minskning av expansionsmedlen. När expansionsmedlen minskar bör den skattskyldige alltså gottskrivas expansionsmedelsskatten på minskningen.

Ett exempel illustrerar hur systemet med expansionsmedel kan fungera (expansionsmedel = EM, näringsverksamhet = NV).

År 1

Inkomst av NV före EM	400
Ökning av EM	100
Inkomst av NV efter EM	300
Expansionsmedelsskatt	28

År 2

Inkomst av NV före EM	460
Ökning av EM	180
Inkomst av NV efter EM	280
Expansionsmedelsskatt	50

År 3

Underskott av NV före EM	280
Minskning av EM	280
Inkomst av NV efter EM	0
Återbetalad expansionsmedelsskatt	78

Minskningen av EM år 3 innebär att tidigare betald skatt på 78 återbetalas.

Ytterligare ett exempel kan illustrera. När expansionsmedlen ökas med 100 erläggs expansionsmedelsskatt med 28. Expansionsmedlen uppgår således till 100. Vid en minskning av expansionsmedlen skall detta belopp ligga till grund för egenavgifter och inkomstskatt. Egenavgifter beräknade på bruttobeloppet 100 uppgår till 23. Efter avgiftsuttaget återstår 77. Om den skattskyldige befinner sig i marginalskatteskiktet 51 % blir inkomstskatten 39. Egenavgifter och inkomstskatt uppgår alltså sammanlagt till 62 %. Från detta avräknas den erlagda näringsskatten på ökningen av expansionsmedel med 28. På minskningen av expansionsmedel erlägger den skattskyldige ca 34 % i statlig och kommunal inkomstskatt och egenavgifter.

Om en näringsidkare upphör med sin verksamhet tas befintliga expansionsmedel i princip upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet. Inkomsten bör vara egenavgiftsgrundande och medföra sociala förmåner.

Vid gåva, bodelning, arv och testamente av samtliga realtillgångar i verksamheten bör expansionsmedel få övertas av förvärvaren för att inlåsningseffekter skall undvikas. Vid gåva och bodelning bör krävas att parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente bör mottagaren skriftligen ha förklarat att han övertar expansionsmedlen. Som förutsättning bör vidare gälla att mottagaren är en fysisk person som är bosatt här i riket.

Möjligheten att överföra expansionsmedel kan i vissa fall ge utrymme för att omfördela skattepliktiga förvärvsinkomster mellan närstående med olika skatte- och avgiftsbelastning. En begränsning bör därför införas. Begränsningen innebär att en skattskyldig inte får överföra expansionsmedel till ett belopp som överstiger värdet av realtillgångarna i verksamheten. För att motverka att tillgångar läggs in i verksamheten i samband med överlåtelsen bör en komplettering göras som innebär att expansionsmedel dock inte får överföras till ett belopp som överstiger värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av tredje året före beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Vid byte av företagsform bör beskattning av expansionsmedel kunna skjutas upp. Se vidare om detta i författningskommentaren (avsnitt 20.2).

Vid avyttring av näringsverksamhet bör expansionsmedel inte få övertas. Om intäkt av näringsverksamhet har sin grund i minskning av expansionsmedel till följd av att näringsverksamheten har upphört bör den få räknas som ackumulerad inkomst om expansionsmedlen hänför sig till minst två beskattningsår.

Förslagen om expansionsmedel bör tas in i en ny särskild lag (expansionsmedelslagen). Förslagen föranleder ändringar i 1 § och 27 § 2 mom. UBL, 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), 3 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

7.1.4 Exempel på skatteberäkning för enskild näringsidkare

En enskild näringsidkare antas stå inför att upprätta bokslut till ledning för taxeringen år 7. Vid beräkningen av slutliga skatter och avgifter avseende beskattningsåret 6 skall hänsyn tas till bl. a. räntefördelning och möjlighet till avsättning till periodiseringsfond och ökning av expansionsmedel.

Till grund för räntefördelningen ligger förhållandena vid utgången av närmast föregående beskattningsår, dvs beskattningsår 5. Det årets utgående balansräkning antas ha följande utseende:

		UB 5	
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 000 000
		Periodiseringsfond 1	60 000
		Periodiseringsfond 2	60 000
		Periodiseringsfond 3	80 000
		Periodiseringsfond 4	60 000
		Periodiseringsfond 5	40 000
		Eget kapital	700 000

Det egna kapitalet är godtyckligt valt. En post expansionsmedel antas uppgå till 400 000 kr.

Uttag av kapitalbeskattad inkomst

För beskattningsåret (år 6) antas det justerade resultatet uppgå till 600 000 kr. Den skattskyldige förutsätts inte ha något sparat fördelningsbelopp.

Fördelningsunderlaget är 412 000 kr (= eget kapital minskat med 72 % av expansionsmedel). Statslåneräntan vid november månads utgång föregående beskattningsår antas uppgå till 7,5 %. Detta ger en räntesats vid positiv räntefördelning på 8,5 % (statslåneräntan plus en procent-

enhet). Det positiva fördelningsbeloppet uppgår därmed till (0,085*412 000 =) 35 020 kr., vilket efter kapitalbeskattning med 25 % ger ett bidrag till konsumtion på ((1-0,25)*35 020 =) 26 265 kr. Det justerade resultatet efter räntefördelning är (600 000-35 020 =) 564 980 kr.

Periodiseringsfond

Beträffande beskattningsåren 1-5 antas den skattskyldige ha gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Avdraget som är hänförligt till periodiseringsfond 1 skall återföras till beskattning vid den nu aktuella taxeringen (tax. år 7). Det återförda beloppet, 60 000 kr., ökar det justerade resultatet efter räntefördelning till (564 980 + 60 000 =) 624 980 kr.

Avdrag för beskattningsårets avsättning till periodiseringsfond får uppgå till högst 25 % av nämnda underlag, dvs. (0,25 * 624 980 =) 156 245 kr. Den skattskyldiga väljer att begränsa avdraget (och avsättningen) till 150 000 kr.

Ökning av expansionsmedel

Det justerade resultatet efter räntefördelning samt återföring och avdrag avseende periodiseringsfond är (624 980 - 150 000 =) 474 980 kr. Den skattskyldige antas vilja göra en så stor ökning av expansionsmedel att han efter att ha betalat skatt på förvärvsinkomsten, kapitalinkomsten och egenavgifter, samt betalat expansionsmedelskatt, har kvar ett belopp på 180 000 kr.

Den skattskyldiges kalkyl kan sammanfattas enligt följande uppställning:

Justerat resultat	600 000	
Uttag som kapitalinkomst	-35 020	35 020
Kapitalinkomstskatt		- 8 775
Resultat efter räntefördelning	564 980	
Återföring av periodiseringsfond	60 000	
Underlag för avsättning till periodiseringsfond	624 980	
Avsättning till periodiseringsfond	- 150 000	
Justerat resultat före ökning av expansionsmedel	474 980	
Ökning av expansionsmedel	- 80 850	
Resterande resultat	394 130	
Egenavgifter och inkomstskatt	-217 757	
Disponibel inkomst före expansionsmedelskatt	176 373	
Expansionsmedelskatt (0,28 * 80 850 =)	- 22 638	
Disponibel inkomst	153 735	+26 265
	= 180 000	

Utgående balans enligt bokslutet år 6 blir (näringsskatt eliminerad):

		UB 6	
Tillgångar	2 230 850	Skulder	1 000 000
		Periodiseringsfond 2	60 000
		Periodiseringsfond 3	80 000
		Periodiseringsfond 4	60 000
		Periodiseringsfond 5	40 000
		Periodiseringsfond 6	150 000
		Eget kapital	840 850

7.2 Handelsbolag

7.2.1 Delägarbeskattning eller beskattning hos bolaget

Regeringens förslag: Handelsbolagens inkomster skall även i fortsättningen beskattas hos delägarna.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget om fortsatt delägarbeskattning tillstyrks eller lämnas utan erinran av nästan alla remissinstanser. *Kammarrätten* och *RSV* anser dock att skattesubjektsalternativet skulle innebära en betydande förenkling.

Skälen för regeringens förslag: Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag. Ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera delägare — kommanditdelägare — förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mer än han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt. I stället beskattas inkomsten hos delägarna. För delägare som är fysisk person bildar verksamheten i bolaget en särskild förvärvskälla. Aktiebolag har endast en förvärvskälla. Inkomst eller underskott från ett handelsbolag ingår således i denna och kan utjämnas mot aktiebolagets resultat i övrigt.

Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller att ett handelsbolag uppkommer först genom registrering i handelsregistret och att näringsverksamhet kan utövas även i ett enkelt bolag (prop. 1992/93:137, bet. 1992/93:LU43, SFS 1993:760). Den nu gällande gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag innebär att endast sådan näringsverksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen får utövas i enkelt bolag. Det kan knappast vara aktuellt att begränsa möjligheten till resultatutjämning i fråga om verksamhet i enkelt bolag. Det kan här påpekas att regeringen i propositionen föreslår att underskott i en nystartad verksamhet skall få kvittas mot inkomst av tjänst (avsnitt 7.3). Med handelsbolaget som skattesubjekt skulle således det enkla bolaget — som

civilrättsligt är mindre utvecklat än handelsbolaget — skattemässigt gynnas i förhållande till handelsbolaget. Detta kan inte vara lämpligt.

Ytterligare en fråga skall tas upp i detta sammanhang. Det gäller frågan om enmanshandelsbolag. Från skattemässig synpunkt har frågan om enmanshandelsbolag intresse om möjligheten att utanför sektorn av aktiebolag m.fl. juridiska personer erhålla en behandling vid beskattningen som är likvärdig med den för aktiebolag och aktieägare begränsas till handelsbolag och delägare i handelsbolag. Genom regeringens förslag öppnas möjlighet för enskilda näringsidkare till sådan skattebehandling. Mot bakgrund av de förslag till nya regler för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag som regeringen nu föreslår och det anförda skälet mot handelsbolag som skattesubjekt saknas anledning att överväga införande av enmanshandelsbolag.

Ett ytterligare skäl för att inte göra handelsbolag till skattesubjekt är att delägarbeskattning är den vanliga metoden i andra länder. Det exempel som brukar ges på något land där handelsbolagen är skattesubjekt är Finland. I samband med "totalskattereformen" år 1989 infördes en s.k. halveringsregel för den finska motsvarigheten till handelsbolag. Den innebar att endast hälften av bolagets inkomst i fortsättningen skulle beskattas hos bolaget. Den andra hälften skulle delägarbeskattas. Fr.o.m. den 1 januari i år beskattas bolagsinkomsten i sin helhet hos delägarna.

Mot bakgrund av det anförda föreslår regeringen att delägarbeskattningen behålls.

7.2.2 Förvärvskällor

Regeringens förslag: Indelningen i förvärvskällor inom ett handelsbolag avskaffas. All näringsverksamhet inom ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla för en delägare. Härigenom åstadkoms en resultatutjämning mellan skilda verksamheter inom ett och samma bolag. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs dock alltid till en särskild förvärvskälla. Andelar i skilda handelsbolag hänförs till skilda förvärvskällor. Enskilt bedriven näringsverksamhet och verksamhet i ett handelsbolag hänförs till skilda förvärvskällor. För delägare i ett handelsbolag som i sin tur är delägare i ett handelsbolag hänförs bolagsinkomsterna till en och samma förvärvskälla.

Inkomst hos ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med den skillnaden att promemorieförslaget saknar uttrycklig reglering för inkomstberäkningen hos ett handelsbolag som i sin tur är delägare i ett handelsbolag. Promemorieförslaget innebär att särregleringen av självständig näringsverksamhet i utlandet upphör.

Remissinstanserna: Förslaget att slopa förvärvskälleindelningen för skilda verksamheter inom ett och samma handelsbolag bemöts undantagslöst positivt. Förslaget att inte — av förenklingsskäl — tillåta gemensam inkomstberäkning för en skattskyldigs verksamheter i skilda handelsbolag eller mellan enskilt bedriven näringsverksamhet och handelsbolagsinkomst bemöts negativt av flera remissinstanser. *FAR* godtar inte argumenten. *Näringslivets skattedelegation* anser att man får acceptera en viss komplexitet. *LRF/Skogsägarna* anser att den presenterade modellen visserligen är komplicerad men att den går att förenkla. Om en lösning inte hinns med i lagstiftningsärendet bör frågan bli föremål för fortsatt utredning snarast.

Skälen för regeringens förslag: För en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag utgör hans andel av inkomsten i bolaget — bortsett från reavinster på fastigheter och bostadsrätter — inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller även om inkomsten är hänförlig till utdelning eller vinst på kapitalplaceringsaktier. I fråga om en delägare som är fysisk person gäller vidare att näringsverksamhet i ett handelsbolag delas in i förvärvskällor enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet med den skillnaden att även aktiva verksamheter bildar skilda förvärvskällor om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra. Inkomst från ett handelsbolag och inkomst av enskild näringsverksamhet som bedrivs av delägaren eller inkomst från ett annat handelsbolag hänförs till skilda förvärvskällor även om verksamheterna har naturlig anknytning till varandra.

I likhet med vad som föreslagits i fråga om enskilda näringsidkare bör även i fråga om delägare i handelsbolag som är fysisk person indelningen i förvärvskällor avskaffas såvitt gäller verksamheter inom ett bolag. För handelsbolagen bör emellertid inkomst beräknas för varje bolag. Bedömningen om en verksamhet skall anses som aktiv eller passiv görs på delägarnivå bolag för bolag.

Neutralitetsskäl talar för att även enskilda näringsidkare bör kunna delta i verksamhet som bedrivs genom handelsbolag med rätt att vid beskattningen utjämna förlust i handelsbolaget mot vinst i den egna verksamheten och tvärtom. Motsvarande möjlighet till kvittning bör finnas för en delägare som innehar andelar i flera handelsbolag utan att själv vara näringsidkare.

Det har emellertid visat sig uppkomma betydande tekniska svårigheter när det gällt att omsätta ett förslag om kvittningsregler i lagtext. Problemen beror på samspelet mellan skattepliktig inkomst, egenavgifter/särskild löneskatt, andelens justerade ingångsvärde i reavinstbeskattningen och förlustutjämning framåt. Den reglering som krävs för att införa en rätt till kvittning av handelsbolagsinkomster skulle såvitt hittills framkommit komplicera systemet på ett inte acceptabelt sätt. Det gäller särskilt när de nya regelsystemen avseende räntefördelning och expansionsmedel samtidigt införs. Frågan bör övervägas ytterligare.

När det gäller inkomstberäkningen för ett handelsbolag bör, i enlighet med promemorieförslaget, inkomst av ett handelsbolag tas upp till beskattning vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det

hade varit skattesubjekt. I jämförelse med vad som enligt uppfattningen i promemorian är gällande rätt innebär förslaget en ändring endast i de fall delägaren och handelsbolaget har skilda räkenskapsår. I fråga om fysiska personer kan detta vara fallet endast i rena undantagsfall. Såväl fysiska personer som handelsbolag som har en fysisk person i delägarkretsen skall nämligen ha kalenderår som räkenskapsår. Avvikelse härifrån kräver dispens enligt 12 § BFL.

Förslagen föranleder ändringar i 3 och 18 §§ KL.

7.2.3 Kapitalavkastning

Regeringens förslag: Reglerna om positiv och negativ räntefördelning bör omfatta sådan delägare i handelsbolag som är fysisk person eller svenskt dödsbo. För dessa skattskyldiga utgörs fördelningsunderlaget av det i andelen nedlagda kapitalet, dvs. det justerade ingångsvärdet enligt 28 § SIL, vid utgången av närmast föregående beskattningsår.

Om den skattskyldige har ett negativt justerat ingångsvärde när de nya reglerna skall börja tillämpas skall ingångsvärdet då anses vara noll kronor och senare år ökas med det negativa beloppet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig är positiva eller har inga erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Skälet för att införa räntefördelning för enskild näringsverksamhet, nämligen att likställa sådan verksamhet med verksamhet i enmansaktiebolag, gäller även i fråga om handelsbolag.

Räntefördelningen bör omfatta delägare i handelsbolag som är fysisk person eller svenskt dödsbo.

Fördelningsunderlaget bör utgöras av det i andelen nedlagda kapitalet eller närmare bestämt det justerade ingångsvärdet enligt 28 § SIL vid utgången av närmast föregående beskattningsår. För att vissa möjligheter till kringgående skall hindras bör det justerade ingångsvärdet minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller person som är närstående till delägaren på vilket inte utgår marknadsmässig ränta. Ingångsvärdet bör minskas fullt ut även om lånet löpt under endast en begränsad del av beskattningsåret.

Räntesatsen bör vara densamma som för enskilda näringsidkare, dvs. statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet.

Vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall enligt 28 § SIL ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med på delägaren belöpande skattepliktiga inkomster och

minskas med på delägaren avdragsgilla underskott. Positiv ränteförde-
delning innebär att ett belopp får dras av vid beräkning av inkomsten i bolaget och att motsvarande belopp tas upp som intäkt av kapital. Beloppet är därmed fullbeskattat och skall kunna tas ut utan att ingångsvärdet sänks (se 28 § SIL och kommentaren till denna).

Tidpunkten för nollställning av negativa kapitalunderlag bör vara årsskiftet 1993/1994 (fördelningsunderlaget för räntefördelning vid utgången av året före beskattningsåret, beskattningsåret är 1994). I fråga om handelsbolag utgörs kapitalunderlaget av andelens justerade ingångsvärde. Vid beräkning av kapitalunderlaget bör — i likhet med vad som gäller enligt gällande regler — hänsyn tas till nettouttag som överstiger bl.a. skattepliktig nettoinkomst under de beskattningsår som taxeras 1991 — 1994.

Reglerna bör införas i räntefördelningslagen.

7.2.4 Expansionsmedel

Regeringens förslag: Expansionsmedel bör knytas till delägare i bolaget som är fysisk person och inte till bolaget.

En ökning av expansionsmedel medför att delägaren får dra av ökningen från sin andel av inkomsten vid taxeringen till kommunal och statlig inkomstskatt. På samma belopp utgår en särskild statlig skatt (expansionsmedelsskatt) efter 28 %. Underlagen för sociala förmåner och egenavgifter minskar med beloppet.

En minskning av expansionsmedel bör tas upp som inkomst av näringsverksamhet och grunda egenavgifter och sociala förmåner.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ett mindre antal remissinstanser har yttrat sig. Av dessa är flertalet positiva till förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Även när det gäller expansionsmedel gör sig samma skäl gällande för handelsbolagen som för de enskilda näringsidkarna. Det är alltså fråga om att likställa beskattningen av handelsbolag med beskattningen av enmansaktiebolag.

Förändringar av expansionsmedel får motsvarande effekt för en delägare i ett handelsbolag som för en enskild näringsidkare med utgångspunkt i delägarens andel av bolagets inkomst. En ökning av expansionsmedel medför således att delägaren får dra av ökningen från sin andel av inkomsten vid taxeringen till kommunal och statlig inkomstskatt. Den särskilda expansionsmedelsskatten på beloppet utgår efter 28 %. Underlaget för sociala förmåner och egenavgifter minskar med beloppet.

För en enskild näringsidkare får expansionsmedel ökas med högst ett belopp motsvarande inkomsten av verksamheten efter vissa justeringar. För en delägare i ett handelsbolag bör samma begränsning knytas till

hans andel av bolagets inkomst efter motsvarande justeringar. Justeringarna kommenteras i författningskommentaren (avsnitt 20.2).

En minskning av expansionsmedel bör av samma skäl som anförts i fråga om enskilda näringsidkare tas upp som intäkt av näringsverksamhet och utgöra grund för egenavgifter hos delägaren. Den statliga expansionsmedelsskatt som betalas på ökningen av expansionsmedel skall därvid gottskrivas den skattskyldige vid beräkningen av slutlig skatt.

Expansionsmedel får för en enskild näringsidkare uppgå till högst kapitalunderlaget enligt lagen om räntefördelning justerat på visst sätt, det s.k. takbeloppet. I fråga om delägare i handelsbolag bör motsvarande villkor vara att expansionsmedel inte får tas upp till den del att det justerade ingångsvärdetär negativt. Det justerade ingångsvärdet bör vid jämförelsen minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller delägaren närstående person på vilket inte utgår marknadsmässig ränta.

Vid beräkning av det justerade ingångsvärde som används i reavinsthänseende skall enligt 28 § SIL ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Avdrag för en ökning av expansionsmedel medges även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Det innebär att det justerade ingångsvärdet inte påverkas av en ökning av expansionsmedel. Med hänsyn till att expansionsmedelsskatt utgått bör emellertid ett belopp motsvarande skatten öka ingångsvärdet. Vid en minskning av expansionsmedel gäller det omvända.

En konsekvens av att minskningen skall tas upp i näringsverksamhet och kunna kvittas mot underskott är att det inte bör vara möjligt att föra över expansionsmedel till förvärvaren vid avyttring av en handelsbolagsandel.

Om en skattskyldig upphör att vara delägare i handelsbolag bör expansionsmedel beskattas i likhet med vad som gäller när en enskild näringsidkare upphör med verksamheten, dvs. befintliga expansionsmedel tas i princip upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet.

Expansionsmedel bör få övertas av förvärvaren vid gåva av andelen till en fysisk person och vid arv och testamente. Vidare bör beskattningen av expansionsmedel kunna skjutas upp vid byte av företagsform. Se vidare om detta i författningskommentaren (avsnitt 17.2).

I likhet med vad som föreslås beträffande enskilda näringsidkare bör i fråga om delägare i handelsbolag intäkt på grund av minskning av expansionsmedel då förutsättningar inte längre föreligger för expansionsmedel kunna räknas som ackumulerad inkomst.

Förslagen om expansionsmedel bör tas in i en särskild lag om expansionsmedel. Förslaget föranleder ändringar i 3 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Regeringens förslag: En kommanditdelägares avdragsrätt för underskott i bolaget begränsas till vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. För delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser begränsas avdragsrätten till högst det belopp han ansvarar för. Överskjutande underskott får sparas och dras av mot framtida överskott i bolaget.

Promemorians förslag: Kommanditdelägare och vanliga delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare begränsat sitt ansvar för bolagets förbindelser får avdrag för underskott i bolaget först då andelen avyttras.

Remissinstanserna: Förslaget att kommanditdelägare inte skall få avdrag förrän andelen avyttras får ett blandat mottagande. Bl.a. *RSV* och *Hovrätten* tillstyrker. Näringslivsföreträdarna är liksom *FAR* över lag uttalat negativa. *Näringslivets skattedelegation* m.fl. framhåller att om möjligheten till löpande kvittning anses behöva begränsas är det rimligt att kvittningsrätt i vart fall skall gälla för ett belopp motsvarande insatt kapital. *Tjänsteförbundet* anser att konsekvenserna av förslaget inte belysts tillräckligt.

Skälen för regeringens förslag: I 53 § 2 mom. KL anges att inkomst hos handelsbolag hänförs till delägarnas inkomst med belopp som motsvarar deras andelar av bolagets inkomst. En delägare beskattas för sin andel av bolagets inkomst oavsett om han tagit ut vinstmedlen från bolaget eller inte (punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL). I princip är alltså den civilrättsliga inkomstfördelningen avgörande även skattemässigt.

Civilrättsligt gäller avtalsfrihet för vinst- och förlustfördelningen mellan delägarna. I lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL) finns dispositiva regler för vinst- och förlustfördelningen. Enligt dessa har en bolagsman i ett vanligt handelsbolag för varje räkenskapsår rätt till dels ränta (diskontot plus två procentenheter) på den behållna insatsen vid räkenskapsårets början, dels skäligt arvode för sin förvaltning av bolaget. Vad som återstår utgör räkenskapsårets resultat. Detta resultat (positivt eller negativt) fördelas lika mellan bolagsmännen, dvs. efter huvudtalet.

För en kommanditdelägare gäller inte dessa regler. Finns inget avtal och kan bolagsmännen inte komma överens får domstol avgöra frågan efter vilken grund en kommanditdelägare skall ta del i vinst och förlust efter skälighet.

Enligt HBL:s terminologi är alltså bolagets resultat vad som återstår sedan bolagsmännen tillgodoräknats ränta och arvode. Ett överskott kan efter det att vissa av delägarna tillgodoförts ränta och arvode förvandlas till en förlust som kan utgöra avdragsgillt underskott för andra delägare (RÅ 1968 Fi 945).

Vid taxeringen godtas normalt den inkomstfördelning som delägarna har gjort. Allmänt gäller dock att fördelningen kan frångås vid beskattningen om fördelningen innebär en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna (se RÅ 1988 not 291). Regeringsrätten har i åtskilliga fall underkänt inkomstfördelningen i familjeägda handelsbolag.

En kommanditdelägares ansvar gentemot tredje man är begränsat till insatsen eller till vad han utfäst sig att sätta in i bolaget. Detta har dock inte ansetts hindra att kommanditdelägaren får avdrag med större belopp (RÅ 1979 1:85). Frågan aktualiseras för fysiska personer och dödsbon genom förslaget om kvittningsrätt för underskott av nystartad näringsverksamhet (avsnitt 7.3).

I punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL finns särskilda regler för inkomstfördelningen i fåmansägda handelsbolag. Reglerna, som gäller inkomstfördelningen mellan makar och mellan föräldrar och barn, innebär i huvudsak följande. Är ena maken företagsledare och den andra medhjälpande beskattas den medhjälpande maken — oavsett om denne är delägare eller anställd — för marknadsmässig ersättning för utfört arbete och företagsledaren för eventuellt överskjutande belopp. Ersättning för arbete till en företagsledares eller makes barn under 16 år beskattas hos företagsledaren. Detsamma gäller ersättning till barn över 16 år till den del ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning. Make eller barn — oavsett ålder — som är delägare beskattas själva för skälig ersättning för sina kapitalinsatser i bolaget medan eventuell överskjutande ersättning beskattas hos företagsledaren. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV Dt 1993:2) enligt vilka skälig ränta på kapitalinsatsen i allmänhet kan bestämmas utifrån statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter.

Nuvarande regler innebär alltså att delägarnas inkomst- och förlustfördelning — i såväl familjeägda som andra handelsbolag — kan frångås skattemässigt om fördelningen innebär en obehörig överföring av inkomst eller underskott mellan delägarna. Någon särskild reglering i detta hänseende behövs därför inte.

För bl.a. aktiebolag som är kommanditdelägare krävs däremot en särskild reglering. En kommanditdelägare intar på grund av det begränsade ansvaret en ställning som är näraliggande en aktieägares. Enligt promemorian talar därför neutralitetsskäl för att kommanditdelägare inte bör få avdrag för underskott i bolaget förrän andelen avyttras. I promemorian uppnås detta resultat genom förslaget att bolagsinkomsten för kommanditdelägaren skall utgöra en särskild förvärvskälla eller med promemorians terminologi en särskild beräkningsenhet.

Vid remissbehandlingen har företrädare för näringslivet invänt mot denna del av förslaget och anfört bl.a. att förslaget torde leda till att kommanditbolagens värde som samarbetsform urholkas kraftigt. Enligt regeringens uppfattning skulle det vara en icke önskad konsekvens. Å andra sidan framstår en begränsning som angelägen ur fiskal synpunkt. En alternativ lösning som Näringslivets skattedelegation pekar på skulle vara att begränsa avdragsrätten beloppsmässigt till insatsen. Enligt regeringens mening är en sådan åtgärd tillräcklig för att förhindra

renodlat skattemässiga kommanditbolagsetableringar utan att för den skull omöjliggöra samverkan i seriös näringsverksamhet. Regeringen föreslår därför att avdragsrätten för kommanditdelägare begränsas till vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

För att motverka kringgående bör en motsvarande regel gälla även vanliga delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare.

Förslaget föranleder ändring i 18 § KL och i 2 § 1 mom. SIL.

7.2.6 Vissa frågor avseende passiva kommanditdelägare

Regeringens förslag: Inga särskilda regler införs för passiva kommanditdelägare.

Promemorians förslag: Räntesatsen för positiv räntefördelning för passiva kommanditdelägare bestäms till statslåneräntan minskad med fem procentenheter. Inkomst som belöper på en passiv kommanditdelägare och som inte räntefördelas dubbelbeskattas med skattesatsen 25 % i första ledet och 25 %, t.o.m. 1995 års taxering 30 %, i andra ledet. Skatten i första ledet tas ut i form av förhöjd särskild löneskatt och i andra ledet som inkomst av kapital. Med passiva kommanditdelägare jämställs vanliga delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare.

Remissinstanserna: Förslagen får ett blandat mottagande. *RSV* avstyrker att särregler införs. *Näringslivets skattedelegation* accepterar förslagen även om det systematiskt kan förefalla egendomligt att näringsverksamhet beskattas i inkomstslaget kapital. *Kammarrätten* och *FAR* anser reglerna komplicerade.

Skälen för regeringens förslag: En kommanditdelägare för vilken verksamheten i bolaget utgör passiv näringsverksamhet (passiv kommanditdelägare) intar enligt promemorian en ställning i ekonomiskt hänseende som är näraliggande en kapitalplacerande aktieägares. För att inte kommanditbolag skall gynnas i förhållande till aktiebolag föreslås i promemorian särskilda regler för kommanditbolagen i två hänseenden.

Räntesatsen för positiv räntefördelning bör enligt promemorian begränsas till statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret minus fem procentenheter. Den andra särlösningen gäller inkomst i ett kommanditbolag som belöper på en passiv kommanditdelägare i den mån inkomsten inte räntefördelas. Inkomsten bör dubbelbeskattas med skattesatsen 25 % i första ledet och 25 % (30 % t.o.m. 1995 års taxering) i andra ledet. Detta resultat erhålls genom att i första ledet särskild löneskatt utgår efter 25 % och i andra ledet inkomsten efter avdrag för löneskatten tas upp som intäkt av kapital. En konsekvens av lösningen är att en minskning av expansionsmedel bör tas upp som intäkt av kapital i stället för som intäkt av näringsverksamhet.

Remissinstanserna har invänt att de föreslagna reglerna är komplicerade och bryter systematiken i skattesystemet. Som RSV framhåller innebär särbehandlingen av passiva kommanditdelägare många gånger en förmånligare skattebehandling än av passiva enskilda näringsidkare eller passiva delägare i vanliga handelsbolag vilket i sin tur kan leda till skatteanpassning. Genom regeringens förslag att slopa beskattningen av aktieutdelning hos mottagaren kommer de föreslagna generella reglerna för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag inte att gynna passiva kommanditdelägare i jämförelse med aktieägare. Några särskilda regler för passiva kommanditdelägare behövs därför inte.

7.3 Kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst

Regeringens förslag: Underskott av aktiv näringsverksamhet skall få kvittas mot tjänsteinkomster under de fem första verksamhetsåren. Om verksamheten övertagits från någon närstående medges avdrag endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han själv fortsatt att driva verksamheten. Avdrag medges inte om den skattskyldige under en femårsperiod före verksamhetens påbörjande bedrivit likartad verksamhet. För kommanditdelägare begränsas kvittnings-möjligheten beloppsmässigt och får sammanlagt inte överstiga vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Även för delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser begränsas kvittningsmöjligheten.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med den skillnaden att promemorian helt exkluderade kommanditdelägare m.fl. från kvittningsmöjligheten.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser är positiva till att en kvittningsmöjlighet införs. Åtskilliga förordar mer långtgående kvittningsrätt. *Näringslivets skattedelegation* beklagar att kvittning inte tillåts mot kapitalinkomst. *FAR* ifrågasätter begränsningen för kommanditdelägare. Bl.a. *LRF/Skogsägarna* och *Fastighetsägareförbundet* vill ha en generell inte tidsbegränsad möjlighet till kvittning. Även *Advokatsamfundet* som tidigare motsatt sig införande av en kvittningsmöjlighet tillstyrker numer en generell ej tidsbegränsad kvittning. *LRF* och *Yrkesfiskarna* är kritiska mot närståendebegränsningen. Utan den underlättas generationsskiften. Några remissinstanser är uttalat negativa till en kvittningsrätt. *RSV* påtalar gränsdragnings- och tolkningsproblem. *Skogsstyrelsen* anser att motiven för att tillåta kvittning inte är tillräckligt starka. Vidare kan i vissa fall en kvittningsrätt snarare motverka än främja de syften som skall uppnås genom förslaget. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framhåller att förslaget innebär introduktion av

ett näringsstöd och att det därför vore bättre och klarare att på ansökan ge bidrag till de berättigade. *LO* framhåller att promemorieförslaget är ännu sämre än utredningsförslaget (SOU 1992:67) på grund av att fastighetsspärren slopats.

Skälen för regeringens förslag: En kvittningsmöjlighet skulle underlätta nyföretagande och ge positiva effekter på företagande och risktagande hos enskilda näringsidkare. Inte minst i det rådande ekonomiska läget är åtgärder som ger sådana effekter särskilt angelägna. En kvittningsrätt bör därför införas.

Syftet är alltså att en kvittningsmöjlighet skall fungera som en starthjälp för verksamheter som kan tänkas utvecklas till livskraftiga företag men inte att utgöra ett generellt alternativ till huvudregeln om kvittning framåt i verksamheten.

Promemorians modell för kvittning har fått ett i huvudsak positivt bemötande vid remissbehandlingen och bör kunna läggas till grund för lagstiftning. Att utvidga kvittningsmodellen till att omfatta även underskott av passiv näringsverksamhet skulle avsevärt vidga möjligheten till skatteplanering och bör inte komma i fråga. Kvittningsmöjligheten bör vidare föreligga endast mot förvärvsinkomst.

Med hänsyn till syftet med kvittningen — att underlätta nyföretagande — är en tidsbegränsning påkallad. I likhet med promemorieförslaget bör kvittning kunna tillåtas under de fem första verksamhetsåren. Kvittning bör inte få ske om den skattskyldige tidigare — direkt eller indirekt — bedrivit likartad verksamhet. Av tillämpningsskäl bör begränsningen avse endast de senaste fem åren. Promemorieförslaget innebär att kontinuitet skall gälla om verksamheten övertagits från make eller annan närstående person. Kravet på kontinuitet innebär att kvittning inte blir möjlig vid s.k. generationsskiften. T.ex. innebär begränsningen i kvittningsrätten att om ett barn övertar förälderns rörelse föreligger inte kvittningsrätt, vilket det hade gjort om rörelsen hade ägts av annan, icke närstående person.

Enligt regeringens uppfattning har de skäl som anförs för att begränsa kvittningsrätten inte samma giltighet i fråga om generationsskiften. Att det är fråga om ett generationsskifte bör inte hindra att verksamheten anses nystartad. Det är önskvärt att rätten till kvittning kan omfatta även dessa fall. En sådan ändring av förslaget är tekniskt komplicerad och kan medföra även icke önskvärda effekter. Frågan bör beredas på sedvanligt sätt. Regeringen avser därför att återkomma till riksdagen med ett förslag i frågan med sikte på att förslaget skall kunna gälla fr.o.m. 1995 års taxering. Intill dess bör kontinuitet krävas i enlighet med förslaget i promemorian.

Genom förslaget om ändrad förvärvskälleindelning (avsnitt 7.1.1) kommer en ny verksamhet som en redan etablerad näringsidkare påbörjar att ingå som en del i den redan tidigare etablerade förvärvskällan. Den nya verksamheten föranleder alltså i sig ingen kvittningsmöjlighet mot tjänst. Samma gäller för en delägare i handelsbolag om bolaget utvidgar befintlig verksamhet med ny verksamhet. För att komma i fråga för kvittning mot tjänst måste den nya verksamheten i båda fallen förläggas till ett separat handelsbolag i vilket han äger del.

Utredningen som föregick promemorieförslaget har inte ansett det påkallat att samhället generellt lämnar starthjälp till nytillkommande jord- och skogsbrukare i form av en rätt till kvittning av underskott mot tjänsteinkomster. En möjlighet till kvittning avseende underskott av jord- och skogsbruk antas i betydande utsträckning komma verksamheter till godo där underskottet i större eller mindre utsträckning har sin grund i levnadskostnader (t.ex. fritidsjordbruk och s.k. hästgårdar). Ett stöd till sådana verksamheter kan enligt utredningen vidare verka höjande på priserna för jordbruksfastigheter och försvåra yrkesmässiga etableringar. Även underskott av hyres- eller kontorsfastighet bör enligt utredningen undantas från kvittningsmöjligheten.

Enligt utredningen bör kvittning därför inte få ske om mer än hälften av kapitalet i verksamheten är hänförligt till fastighet med undantag för fastighet eller fastighetsdel med tillhörande mark som vid fastighetstaxeringen är att hänföra till bl.a. industribyggnad. Förslaget har i den delen utsatts för avsevärd kritik.

Det ligger — som framhållits av jordbruksverket — i samhällets intresse att nyetablering underlättas inom jordbruket även nu när jordbruket är föremål för anpassning och omställning. Riskerna för att privata levnadskostnader skall föranleda underskottsavdrag kan bedömas som små med hänsyn till aktivitetskravet och då bostadsbyggnaderna på jordbruk numer beskattas som andra privatbostäder. Med hänsyn härtill bör den prishöjande effekt av en kvittningsmöjlighet som utredningen befarar vara liten eller ingen.

Tillräckliga skäl kan således inte anses föreligga för att exkludera jord- och skogsbruk från kvittningsmöjligheten. Inte heller verksamheter som omfattar andra kommersiella fastigheter bör undantas. Det är viktigt att ha klart för sig att huvudregeln om kvittning framåt i verksamheten medför kvittning även mot socialavgifter vilket kvittning mot inkomst av tjänst inte gör. Det kan därför i många fall bli svårt för en skattskyldig att ta ställning till vilken kvittningsform han bör välja. Den rätt till omprövning under fem år som tillåts enligt den nya taxeringslagen begränsar dock detta problem. Vidare innebär förslaget inget hinder mot att ett underskott som består av underskott som ackumulerats under flera år kvittas mot tjänsteinkomst.

I avsnitt 7.2.5 föreslås att avdragsrätten för kommanditdelägare skall begränsas till ett belopp som motsvarar vad delägaren skjutit till eller åtagit sig att skjuta till. För delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare begränsas avdragsrätten till det belopp han ansvarar för. I konsekvens med det förslaget bör kvittningsrätten begränsas på samma sätt för sådana delägare.

Rätten till avdrag för underskott av näringsverksamhet mot inkomst av tjänst bör tekniskt sett utformas som ett allmänt avdrag. Av denna konstruktion följer att kvittning kan ske mot såväl tjänsteinkomst som inkomst av näringsverksamhet som hänförs till en annan förvärvskälla (jfr förslaget till 18 § KL). Vidare följer att uttaget av egenavgifter resp.

särskild löneskatt på handelsbolagsinkomster inte begränsas. Härigenom föreligger en likabehandling med löntagarfallen.

Den föreslagna kvittningsmöjligheten är typiskt sett förmånligare för de skattskyldiga än de gällande reglerna för litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Bl.a. med hänsyn härtill bör de föreslagna reglerna gälla även för skattskyldiga som bedriver sådan verksamhet under de fem första verksamhetsåren. För senare beskattningsår bör de nuvarande reglerna alltjämt gälla. En förutsättning — som hänger samman med förslaget att avskaffa indelningen i förvärvskällor — bör vara att näringsverksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterära, konstnärliga eller därmed jämförliga verksamheter.

Möjligheten till avdrag i efterhand för utgifter före verksamhetens påbörjande (punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL) påverkas inte av förslagen.

7.4 Beskattningen av uppskovsbeloppet

Regeringens förslag: För fysiska personer skjuts beskattningen av uppskovsbeloppet enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver upp till 1995 års taxering.

Skälen för regeringens förslag: En ytterligare fråga beträffande enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är av övergångskaraktär och gäller avskattningen av det gamla skattesystemets obeskattade reserver, dvs. lagerreserv och resultatutjämningsfond.

Gällande regler för fysiska personer innebär att uppskovsbeloppet — skillnaden mellan de obeskattade reserverna och survavsättningen vid 1992 års taxering — skall intäktsföras med hälften var vid 1994 och 1995 års taxeringar. Vid 1992 - 1993 års taxeringar är intäktsföring av uppskovsbeloppet frivillig. Motsvarande gäller för den del av uppskovsbeloppet i ett handelsbolag som hänförs till andel som ägs av fysisk person.

I en skrivelse (dnr 3879/93) hemställer Företagarna med flera näringslivsföreträdare att uppskovsbeloppet helt undantas från beskattning. I andra hand begär man att intäktsföringen blir frivillig vid 1994 års taxering och att beskattningen skjuts upp och fördelas med hälften var på 1995 och 1996 års taxeringar.

De förslag till ändrade skatteregler för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som regeringen lägger fram i lagrådsremissen kommer att tillämpas fr.o.m. inkomståret 1994, dvs. 1995 års taxering. Enligt regeringens uppfattning motiverar detta ett anstånd med beskattningen. En lämplig avvägning är att skjuta på avskattningen ett år. Regeringen föreslår därför att avskattningen görs frivillig även vid 1994 års taxering. Hela uppskovsbeloppet kommer då i normalfallet att intäktsföras vid 1995 år taxering.

Förslaget föranleder en ändring i 5 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

7.5 Dödsbon

Regeringens förslag: Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst på äldre dödsbo tas ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: Dödsbon beskattas med något undantag enligt samma regler som fysiska personer. Detta gäller fullt ut i fråga om dödsåret och de tre därpå följande beskattningsåren. För senare beskattningsår tillämpas bestämmelserna om handelsbolag om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kr eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kr. Om särskilda skäl föreligger kan undantag härifrån medges.

Förslagen om räntefördelning och expansionsmedel är inte lämpliga för handelsbolagsbeskattade dödsbon. Det är därför önskvärt att avskaffa denna kategori skattskyldiga. Det vore dessutom en förenkling.

Reglerna om handelsbolagsbeskattning av dödsbon, som tillkom år 1966, motiverades av att det tidigare — främst på grund av progressionen i skatteskalorna för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — kunde vara skattemässigt lönsamt att behålla dödsbon oskiftade.

Progressionen i inkomstbeskattningen är nu — efter skattereformen år 1990 — begränsad till att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomst tas ut endast på den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns (186 600 kr vid 1993 års taxering). Lagen om statlig förmögenhetsskatt upphörde att gälla vid utgången av år 1991 och tillämpas sista gången vid 1995 års taxering.

Med hänsyn till de nya förutsättningarna kan handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon ersättas av en regel om att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomst hos sådana dödsbon tas ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Med beaktande av bl.a. förslagen om positiv räntefördelning, som innebär att normal kapitalavkastning beskattas som intäkt av kapital, kan förslaget inte anses medföra en oskälig beskattning. Förslagen föranleder dels ändringar i 53 § 3 mom. KL, 10 § SIL, 1 § SAIL och 2 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, dels att punkt 4 av anvisningarna till 53 § KL upphör att gälla.

8 Spärregler för förlustutjämning

8.1 Utgångspunkterna

Regeringens förslag: Nuvarande spärregler ersätts av regler som syftar till att systemet för förlustutjämning skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar.

En *koncernbidragsspärr* införs som hindrar att gamla underskott kvittas mot koncernbidrag från de nya ägarbolagen.

En *beloppsmässig begränsningsregel* införs enligt vilken ett förlustbolags gamla underskott faller bort till den del det överstiger dubbla köpeskillingen för aktierna i bolaget. Denna spärregel förses med en dispensmöjlighet.

Promemorians förslag: Förslaget i promemorian var en bearbetning av de förslag som redovisades av 1992 års företagsskatteutredning i betänkandet (SOU 1992:67) Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 1. Promemorians förslag om en kapitaltillskottsspärr genomförs inte. I övrigt överensstämmer regeringens förslag i huvudsak med promemorians förslag utom så vitt gäller förslaget om undantag från beloppsspärren.

Remissinstanserna: I remissvaren över betänkandeförslaget instämde flertalet remissinstanser i principen att ett system för förlustutjämning bör vara neutralt med avseende på ägarförändringar. De delade bedömningen att spärregler inte kan undvaras på grund av de negativa samhällsekonomiska konsekvenser som kan följa på en alltför omfattande handel med förlustbolag. I remissvaren över promemorieförslaget uppehåller sig remissinstanserna inte så mycket vid de principiella frågorna eller de nuvarande spärreglernas brister. *Kammarrätten* delar dock bedömningen att ett behov föreligger av nya spärregler som effektivt förhindrar att ägarförändringar sker med huvudsakligt motiv att tillgodogöra sig underskott. *Fastighetsägareförbundet* finner det lovvärt att slopa de nuvarande särreglerna för fåmansföretag och införa generella spärregler för förlustutjämning. *Bankföreningen* ifrågasätter om spärregler för förlustutjämning framåt över huvud taget behövs. *FAR* anser att spärregler bara bör gälla för det fall verksamheten upphör eller ändras efter en ägarförändring.

Ett genomgående tema i så gott som samtliga remissvar är att de föreslagna spärreglerna är för komplicerade och svåra att tillämpa. *RSV* anser dock att de förenklingsvinster som uppnås genom att surven avskaffas är så stora att de uppväger de tillämpningsproblem som det nya systemet med förlustutjämning medför.

Förslaget om en koncernbidragsspärr tillstyrks allmänt. Från näringslivets sida framförs att den bör förses med en dispensmöjlighet. Den i

promemorian föreslagna beloppsmässiga spärregeln tillstyrks av bl.a. *RSV* och *KF* medan *Näringslivets Skattedelegation* säger sig inte kunna inse behovet av en sådan spärr. Så gott som samtliga näringslivsorganisationer är negativa till kapitaltillskottsspärren.

Bakgrunden till regeringens förslag: Gällande rätt innehåller dels särskilda spärregler för fåmansföretag (fåabreglerna), dels en regel för aktiebolag som inte är fåmansföretag (skalbolagsregeln). Vidare finns det ett par regler av mer begränsad räckvidd vilka berörs i avsnitt 8.3 nedan.

I URF fanns en ambition att ersätta de nuvarande spärreglerna med generella regler. URF:s uppgift omfattade även att beakta en utredning från riksdagens revisorer med förslag om en begränsning av statliga bolags rätt till förlustavdrag (Förslag 1987/88:17). Bakgrunden var en granskning från statsfinansiell synpunkt av verkningarna av statligt stöd för förlusttäckning till statliga bolag.

Arbetet i URF inriktades på reglerna för fåmansbolag och skalbolagsregeln. Man diskuterade olika möjligheter, bl.a. en spärregel som knöt an till årslönekostnaden vid ägarskiftet, men kom på grund av tidsbrist inte fram till ett konkret förslag. Vid skattereformen behölls de dåvarande spärreglerna med endast de justeringar som föranleddes av att tekniken för förlustutjämning förändrades. Med anledning av att lagen (1960:63) om förlustavdrag (FAL) upphävdes flyttades de nämnda spärreglerna till SIL.

Fåabreglerna gäller — såvitt avser aktiebolag — för bolag som utgör fåmansföretag antingen vid utgången av beskattningsåret (utgångsdagen) eller vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret (ingångsdagen). De är tillämpliga i två fall.

Det ena fallet föreligger när aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i röstetalet. Situationen kan t.ex. vara den att en person, som på ingångsdagen ägde 50 av 100 aktier med lika rösträtt, under beskattningsåret (eller det närmast föregående beskattningsåret) har förvärvat ytterligare en aktie.

Det andra fallet föreligger när aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen. Detta fall avser situationen att aktier med mer än hälften av röstetalet har bytt ägare.

Med ägande av aktier jämställs innehav genom förmedling av juridisk person.

Skalbolagsregeln är tillämplig om aktier i ett bolag förvärvas av ett företag — direkt eller genom förmedling av dotterföretag — i sådan omfattning att förvärvaren erhåller mer än hälften av röstetalet i bolaget. En ytterligare förutsättning för att regeln skall vara tillämplig är att det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning.

Konsekvensen av att fåabreglerna eller skalbolagsregeln är tillämpliga är att bolaget förlorar rätten till avdrag för underskott från föregående beskattningsår.

Såväl fåabreglerna som skalbolagsregeln strider mot utgångspunkten att systemet för förlustutjämning bör vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Fåabreglerna gör det på grund av att konsekvensen av att reglerna är tillämpliga — att avdraget för underskott går helt förlorat — är alltför långtgående. Skalbolagsregeln är i praktiken tillämplig endast om tillgångsmassan i bolaget består av finansiella tillgångar. Är regeln tillämplig gäller detsamma som för fåabreglerna. I den mån regeln inte är tillämplig ger systemet för förlustutjämning olämpliga incitament till ägarskiften.

Fåabreglerna kan även kritiseras från utgångspunkten att den genom skattereformen införda tekniken med "*rullning*" framåt i förvärvskällan av underskott har skapat vissa möjligheter till kringgående av reglerna.

Skälen för regeringens förslag: Några remissinstanser anser att bolag med gamla underskott bör få säljas utan att rätten till förlustavdrag påverkas. Huruvida förlustbolaget har andra tillgångar eller driver någon verksamhet bör sakna betydelse. Företagssektorn ses som en helhet i vilken beskattningsunderlaget utgörs av företagens sammanlagda vinster minskade med företagens sammanlagda förluster.

Det redovisade synsättet har förespråkare inom den ekonomiska litteraturen. Dessa idéer har dock inte genomförts i praktiken. Alla skattesystem som tillåter förlustutjämning har spärregler som begränsar avdragsrätten i händelse av en ägarförändring. Spärrarna kan utlösas av en förändring av ägandet i ett bolag, en förändring av verksamheten eller en kombination av sådana förändringar. Spärreglerna är i allmänhet generella på så sätt att de omfattar såväl bolag med ett litet antal ägare som andra bolag.

Utan spärregler kommer möjligheten att utnyttja ett annat bolags förluster att få stor betydelse för ägarförändringar. En sådan utveckling är inte önskvärd. Med hänsyn härtill och till vad som gäller i andra länder bör spärregler finnas även i svensk rätt.

Som framgår av redogörelsen över gällande rätt är det angeläget att reformera nuvarande spärregler. Ett förslag till nya spärregler bör vila på principen att systemet för förlustutjämning skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Detta synsätt läggs till grund för en diskussion av möjliga spärregler. Diskussionen utgår från fallet att ett förlustbolag, F, övergår från att vara dotterbolag till ett aktiebolag, S, till att vara dotterbolag till ett annat aktiebolag, K.

Den skillnad i potentiell möjlighet för F att erhålla koncernbidrag som ägarskiftet medför bör inte påverka F:s faktiska möjlighet till förlustutjämning. Ett beaktande fullt ut av denna princip skulle innebära att möjligheten för F att kvitta underskottet mot koncernbidrag från K begränsades till att avse kvittning mot endast sådana koncernbidrag som F kan antas ha fått från S vid oförändrade ägarförhållanden. Det är emellertid uppenbart att en sådan regel inte skulle gå att tillämpa i praktiken. Man får i stället tänka sig en schablon som så nära som möjligt ansluter till en teoretiskt korrekt lösning.

Den möjlighet som synes förcligga är att schablonmässigt anta att S under spärrperioden skulle ha helt saknat möjlighet att lämna kon-

cernbidrag till F. Antagandet leder till att underskottet i F inte till någon del bör få kvittas mot koncernbidrag från K under spärrperioden. Å andra sidan skulle inga restriktioner uppställas för tid efter utgången av spärrperioden.

Genom koncernbidrag kan inkomst direkt föras över från ett bolag till ett annat. Inkomster kan även föras över indirekt, i form av avkastning på överfört kapital. Om t.ex. ett moderbolag vid ingången av ett räkenskapsår skjuter till 1 000 till ett dotterbolag medför det — med en räntesats på 10 % i båda bolagen — att bolagens inkomster under räkenskapsåret (och senare räkenskapsår så länge kapitaltillskottet kvarstår) blir 100 lägre resp. högre än vad som eljest skulle ha varit fallet.

Motsvarigheten i fråga om kapitaltillskott till det schablonmässiga antagandet för koncernbidrag är ett antagande om att den gamle ägaren inte skulle ha gjort något kapitaltillskott under spärrperioden. Detta leder till att underskottet i F inte bör få kvittas mot, för varje beskattningsår under spärrperioden, en schablonmässigt beräknad marknadsmässig avkastning på ackumulerade kapitaltillskott från den nye ägaren.

Begreppet marknadsränta är oprecist eftersom riskinnehållet i olika placeringar varierar. I utredningen och promemorian föreslås att samma räntesats skall tillämpas som för konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis enligt reglerna i 3 § 12 mom. sista stycket SIL, dvs. statslåneräntan ökad med en procentenhet.

Effekten av en kapitaltillskottsspärr kan belysas genom följande exempel. Antag att ett bolag överväger att göra en finansiell placering på 1 000 (företaget kan t.ex. ha 1 000 i kassan efter avyttring av någon tillgång eller ompröva en redan föreliggande finansiell placering) med en årlig avkastning på 100. Om företaget förvärvar ett annat bolag med ett underskott på 500 och gör placeringen genom detta bolag blir effekten i frånvaro av en spärr avseende kapitaltillskott att avkastningen på placeringen ekonomiskt sett inte träffas av skatt under fem år. Mot detta skall vägas vad köparen måste betala för underskottet. Tas hänsyn till transaktionskostnader, alternativränta på köpeskillingen och inflation reduceras värdet av den femåriga skattefriheten väsentligt. Är kalkylräntan i det tillskottsgivande bolaget högre än i det mottagande bolaget, t.ex. på grund av att det förra bolaget lånar upp medlen mot högre ränta än vad medlen avkastar hos det senare bolaget, försämras utbytet av transaktionen ytterligare och kan i vissa fall bli negativt.

Många länder har regler som spärrar rätten till förlustavdrag när bolagets verksamhet förändras eller när en ägar- och verksamhetsförändring inträder samtidigt. Utifrån neutralitetsnormen finns dock inte skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten någon betydelse. Det vore nämligen godtyckligt att anta att verksamheten skulle ha bedrivits i oförändrad form vid oförändrade ägarförhållanden. Snarare bör man utgå från att varje ägare försöker förränta kapitalet på bästa möjliga sätt. Slutsatsen blir att det ur neutralitetssynpunkt saknas anledning att begränsa F:s rätt till underskottsavdrag på grund av en ändring av verksamheten i F efter ägarskiftet. Denna slutsats stöds av att

den motsatta lösningen skulle skapa ett incitament för upprätthållande av stagnerande verksamheter, vilket är olämpligt från ekonomisk synpunkt.

En spärrperiod reducerar det skattemässiga värdet av avdrag för underskott. Lönsamheten av att förvärva ett företag med underskott beror på till vilken ränta förvärvet kan finansieras och hur snart avdraget kan utnyttjas. Om avdrag för underskott kan kvittas mot ett koncernbidrag genast efter en spärrtid på exempelvis fem år blir vid 28 % skattesats nuvärdet av avdraget 0,20 i stället för 0,28 vid en lånefinansiering till 7 % nettoränta eller 0,17 vid viktad finansiering enligt URF:s nuvärdestal, dvs. 4,9 % på lån resp. 15 % på eget kapital; i genomsnitt 11 %.

En konsekvens av det anförda är att det även med långa spärrtider kan vara lönsamt att förvärva ett företag med en i förhållande till substansen i företaget stor andel underskott — i typfallet ett skalbolag. Ett sådant fall karaktäriseras av att företaget självt skulle sakna möjlighet att utnyttja sina underskott. Neutralitetsnormen talar för att särskilda restriktioner införs för dessa fall.

Om köpeskillingen inte vida överstiger värdet av underskottsavdragen kan man anta att bolagsförvärvet huvudsakligen är betingat av en vilja att överta underskottsavdragen. Är exempelvis ett gammalt underskott på 100 efter fem år värt 20 kan köparen antas få betala cirka 10 för underskottet (10 och inte 20 därför att säljaren vill ha betalt för underskotten). Betalar köparen inte mer än 10 för aktierna i förlustbolaget kan man utgå från att det är fråga om en ren skalbolagsaffär. Är köpeskillingen högre finns även substans i bolaget. Ju högre köpeskilling i förhållande till värdet av underskottet desto mer substans och mindre behov av en spärregel.

Sammanfattningsvis kan konstateras att såväl fåabreglerna som skalbolagsregeln strider mot principen att systemet för förlustutjämning bör vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Härtill kommer att man om möjligt bör undvika särregler för fåmansföretag. Slutsatsen är att fåabreglerna och skalbolagsregeln bör avskaffas och ersättas av generella spärregler som baseras på den nämnda principen.

Neutralitetsnormen talar för att förlustutjämningssystemet bör förses med såväl en koncernbidragsspärr och en kapitaltillskottsspärr som en beloppsspärr. Spärrarna är tänkta att samverka så att först tillämpas beloppsspärren. Till den del ett underskott kvarstår kan koncernbidragsspärren och kapitaltillskottsspärren aktualiseras.

Förslaget om en beloppspärr tillkom i promemorian. Utan en sådan regel skulle behov föreligga att förlänga den femåriga spärrperioden för koncernbidrags- och kapitaltillskottsspärrarna. Vidare bör en beloppspärr effektivt motverka handel med skalbolag. En beloppsspärr bör därför införas. Starka skäl kan även anföras för en koncernbidragsspärr. En sådan regel förhindrar att ett underskott kan utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring. Även en koncernbidragsspärr bör därför införas.

I fråga om kapitaltillskottsspärren gör sig inte lika starka skäl gällande. Möjligheten att kvitta underskott mot avkastning på grund av kapitaltillskott är typiskt sett betydligt mer begränsad än om koncernbidrag kan användas. Dessutom finns det fog att förmoda att en inkomstöverföring

i form av en felprissättning kan angripas utan en särskild kapitaltillskottsspärr. En sådan dold inkomstöverföring torde underkännas enligt gällande rätt. Det givande bolaget (i regel vinstbolagets) inkomst skall ökas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan underpriset och marknadspriset samtidigt som det mottagande bolagets (i regel förlustbolagets) inkomst skall minskas med motsvarande belopp. Om de inblandade bolagen kvittningsvis gör gällande att transaktionen i stället skall behandlas som ett koncernbidrag kan — om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda — koncernbidragsspärren givetvis tillämpas.

Mot bakgrund av det anförda anser regeringen att en kapitaltillskottspärr inte bör införas. Utvecklingen bör dock följas noga. Det torde ligga inom ramen för Företagsskatteutredningens fortsatta arbete att göra en sådan uppföljning.

Vid omstruktureringar inom näringslivet kan det tänkas förekomma att ett livskraftigt bolag förvärvar ett stagnerande bolag med förluster och därefter gör investeringar i detta. För de fall ett sådant förfarande framstår som motiverat av andra skäl än skatteskäl föreslogs i promemorian att undantag skulle kunna göras från kapitaltillskottsspärren genom ett dispensförfarande. Enligt flertalet näringslivsorganisationer bör även koncernbidragsspärren och beloppsspärren förses med en dispensmöjlighet så att inte sådana företagsförvärv som tillkommer i strukturrationaliseringssyfte försvåras.

Syftet med de nämnda spärreglerna är att systemet för förlustutjämning skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärmässiga skäl inte bör genomföras. En undantagsbestämmelse av det slag som näringslivets företrädare föreslår skulle kunna urholka systemet och leda till skattebetingade förändringar av ägarförhållandena. Vad nu anförts gäller generellt. Med hänsyn till beloppsspärrens mer långtgående effekter kan det dock inte helt uteslutas att en möjlig tillämpning av regeln skulle kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. En undantagsregel bör därför införas. Undantag bör medges endast om det kan antas att den aktuella ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs. Undantagsregeln bör tillämpas synnerligen restriktivt. Dispensprövningen bör ligga hos regeringen.

8.2.1 Spärrsituationerna

Regeringens förslag: Spärregler kan aktualiseras efter en ägarförändring som utlöser en av fyra spärrsituationer. En spärrsituation kännetecknas av att ett förlustbolag kommer under nytt bestämmande inflytande eller att ett förlustbolag eller moderbolag till bolaget får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag.

Promemorians förslag: I promemorian redovisas ytterligare fyra spärrsituationer i vilka vinstbolag är inblandade. Dessa spärrsituationer var avsedda att tillämpas vid förlustutjämning bakåt.

Remissinstanserna: Synpunkterna som framförs är huvudsakligen av lagteknisk art.

Skälen för regeringens förslag: I det följande inventeras först de situationer då spärregler aktualiseras. Därefter lämnas förslag till sådana regler. Framställningen är principiellt hållen. Innebörden i detalj av förslagen framgår av förslaget till lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet, till vilken vissa paragrafhänvisningar görs, och av författningskommentaren.

För att framställningen skall förenklas inriktas den på aktiebolag som ytterst ägs av fysiska personer. Vad som sägs om aktiebolag gäller även ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag och utländskt bolag. I lagtexten går dessa subjekt under den gemensamma beteckningen företag. Vad som nedan sägs om fysisk person gäller även dödsbo, stiftelse, ideell förening, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag och handelsbolag i vilket ett subjekt av de nämnda slagen är delägare. I lagtexten benämns dessa subjekt gemensamt annat rättssubjekt. Med förlustbolag avses ett aktiebolag med underskott som kvarstår från det beskattningsår som föregick ägarförändringen. I lagtexten används beteckningen förlustföretag.

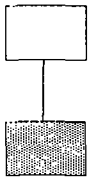
I promemorian föreslogs att begreppet annat rättssubjekt skulle utvidgas till att omfatta även stat, kommun och landsting så att kapitaltillskottsspärren skulle gälla för alla företag oavsett ägarkategori. Med hänsyn till att kapitaltillskottsspärren inte skall införas behövs ingen sådan utvidgning.

I de tre första spärrsituationerna, S1-S3, kommer ett förlustbolag under ett nytt bestämmande inflytande. I det fjärde fallet, S4, är det ett förlustbolag eller dess moderbolag som får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag. Ett företag bör anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra. Frågan om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett företag bör bedömas utifrån vad som hade gällt om personen hade varit ett aktiebolag.

Relationen "bestämmande inflytande över" kan innefatta flera led. Om t.ex. A har bestämmande inflytande över B som har bestämmande inflytande över C, så har A bestämmande inflytande över C.

De fyra spärrsituationerna är följande.

S1. Ett aktiebolag (*det nya moderbolaget*) får bestämmande inflytande över ett förlustbolag (4 § första stycket).



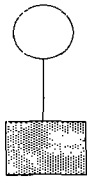
Det nya moderbolaget

Förlustbolaget

Denna spärrsituation motsvarar det typfall som tidigare fick åskådliggöra den teoretiska utgångspunkten.

Ett aktiebolag bör anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterbolag till det förra. Ett koncernförhållande föreligger då. Den närmare innebörden av begreppet koncern regleras i den civilrättsliga lagstiftningen. Enligt 1 kap. 2 § första stycket ABL föreligger en koncern om ett aktiebolag äger mer än hälften av röstetalet av samtliga aktier och andelar i en svensk eller utländsk juridisk person. Enligt andra stycket gäller detta också om ett aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt har ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Motsvarande bestämmelser finns exempelvis i lagen om ekonomiska föreningar.

S2. En fysisk person får — i annat fall än som avses i S1 — bestämmande inflytande över ett förlustbolag (5 § punkt 1).



Fysisk person

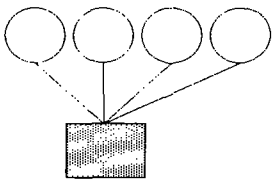
Förlustbolaget

Närstående fysiska personer, dödsbon och handelsbolag räknas som ett subjekt. Förvärvar exempelvis två makar, deras barn och ett av familjen ägt handelsbolag tillsammans över hälften av rösterna i förlustbolaget är således spärrsituationen tillämplig.

Förhållandet mellan S1 och S2 är sådant att om exempelvis en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag som får ett bestämmande inflytande över ett förlustbolag så föreligger S1 men inte S2. Om personens aktiebolag endast förvärvar 40 % av rösterna och

personen och/eller hans närstående drygt 10 % av rösterna är däremot S2 tillämplig.

S3. En grupp fysiska personer får — i annat fall än som avses i S1 — bestämmande inflytande över ett förlustbolag (5 § punkt 2).



Flera fysiska personer

Förlustbolaget

En begränsad grupp fysiska personer kan — utan att vara närstående — samverka i en uppgörelse om att exempelvis utnyttja ett förlustavdrag på visst sätt.

S3 syftar till att samma konsekvenser som inträffar när en fysisk person (eller flera om de är närstående) får det bestämmande inflytandet över ett förlustbolag eller ett vinstbolag skall inträffa när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att personerna har möjlighet att samverka får ett sådant inflytande.

Detta syfte kan i rimlig grad anses uppfyllt om S3 grundas på att fysiska personer under en period som omfattar fem beskattningsår för det aktuella bolaget dels var och en förvärvat aktier i bolaget med minst 5 % av röstetalet, dels sammanlagt förvärvat aktier med mer än hälften av röstetalet.

Med denna utformning kommer S3 i huvudsak att omfatta endast aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. Principiellt sett är dock S3 fristående från begreppet fåmansföretag.

Förhållandet mellan S1 och S3 är sådant att om flera fysiska personer har ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag som får ett bestämmande inflytande över ett förlustbolag så föreligger S1 men inte S3.

Identifiering av aktieägarna vid tillämpning av S3

S3 torde bli lätt att tillämpa för aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. Enligt 2 kap. 16 § LSK är nämligen fåmansföretag skyldiga att i självdeklarationen lämna uppgift om delägares eller närstående personers namn m.m.

För övriga företag föreligger ingen motsvarande skyldighet. Styrelsen i ett aktiebolag är dock skyldigt att föra en aktiebok. I fråga om avstämningsbolag förs aktieboken av VPC. I sådana bolag kan en auktoriserad förvaltare (svensk förvaltare) införas i aktieboken i stället för ägare till aktier som omfattas av förvaltningsuppdrag. Är aktier i avstämningsbolag föremål för handel vid utländsk fondbörs kan, efter särskilt tillstånd, i stället för aktieägare som är bosatt utomlands införas

den som fått i uppdrag att i utlandet förvalta hans aktier (utländsk förvaltare).

Aktiebok eller utskrift av aktiebok skall hållas tillgänglig för envar. *Utskriften får inte vara äldre än sex månader. När det gäller avstämningsbolag* får utskriften inte innehålla uppgift om aktieägare som har högst 500 aktier i bolaget. Vid bolagsstämma skall utskrift av hela aktieboken avseende förhållandena tio dagar före stämman hållas tillgänglig för aktieägarna. På begäran av VPC skall en svensk förvaltare lämna uppgift till VPC om de aktieägare vars aktier han förvaltar. Avstämningsbolag har rätt att hos VPC få tillgång till de uppgifter som lämnats beträffande bolagets aktieägare. Hos VPC skall för varje avstämningsbolag finnas en sammanställning över aktieägare med mer än 500 aktier i bolaget som förvaltas av svensk förvaltare. Någon skyldighet för utländsk förvaltare att lämna uppgift om de aktieägare vars aktier han förvaltar föreligger inte med undantag för fysiska personer som är bosatta i Sverige (3 kap. 27 a § LSK).

Sammanfattningsvis syns det möjligt att identifiera samtliga aktieägare vid en viss tidpunkt utom ägare till sådana aktier som förvaltas av utländsk förvaltare. Sådana ägaruppgifter kan även vara kända för bolaget på annat sätt. Av praktiska skäl bör dock skyldigheten att i självdeklarationen lämna uppgift om aktieägare inte utvidgas till att avse andra bolag än fåmansbolag. Inte desto mindre bör S3 i princip omfatta alla företag. Det bör inte förorsaka ett aktiebolag några större svårigheter att efter begäran av skattemyndigheten ta fram behövliga uppgifter.

Undantag för vissa emissioner

I lagrådsremissen föreslås att hänsyn inte skall tas till aktieförvärv genom emission med lika rätt för aktieägarna. En sådan emission förändrar i princip inte ägarförhållandena i bolaget. Aktieförvärv av detta slag bör därför inte medföra att spärreglerna för ägarförändringar blir tillämpliga.

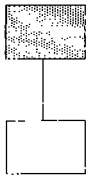
Lagrådet har föreslagit att undantaget utvidgas till att gälla även aktieförvärv genom emission i vilken vissa aktieägare har företrädesrätt till teckning enligt föreskrift i bolagsordningen.

Enligt 3 kap. 1 § ABL gäller följande. Alla aktier i bolaget skall ha lika rätt i bolaget om inte annat följer av paragrafen. I bolagsordningen kan anges olikheter mellan aktieslagen avseende rätten till andel i bolagets tillgångar eller vinst. I sådant fall skall även anges den företrädesrätt som tillkommer aktieägarna vid ökning av aktiekapitalet genom bl.a. nyemission. I ett bolag med stam- och preferensaktier kan en föreskrift exempelvis innebära att innehavare av preferensaktierna inte har företrädesrätt vid nyemission. Enligt Lagrådet synes det riktigast att bortse från aktier som har tecknats i enlighet med en bolagsordningsbestämmelse av nu angivet slag när frågan om en ägarförändring har ägt rum prövas.

Det är i allmänhet enkelt att ändra bolagsordningen i ett aktiebolag med en eller ett fåtal ägare. Ett genomförande av Lagrådets förslag skulle med

hänsyn härtill öppna möjligheter till kringgående av spärreglerna. Förslaget bör därför inte genomföras.

S4. Ett förlustbolag eller moderbolag till ett sådant bolag får bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag — *det nya dotterbolaget* (4 § andra stycket).

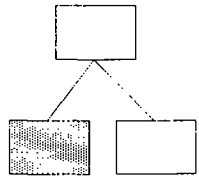


Förlustbolaget

Det nya dotterbolaget

Förlustbolagets moderbolag

Förlustbolaget



Det nya dotterbolaget

I denna spärrsituation är ägarförhållandena omkastade jämfört med S1. I S4 är det förlustbolaget (eller dess moderbolag) som förvärvar ett annat bolag.

En spärrsituation inträder således efter en viss förändring av det bestämmande inflytandet (ägarförändring). I följande avsnitt föreslås spärregler för de olika spärrsituationerna.

8.2.2 Begränsningarna

Regeringens förslag: Om ett aktiebolag — det nya moderbolaget — får bestämmande inflytande över ett förlustbolag (S1) skall såväl en beloppsspärr som en koncernbidragspärr kunna tillämpas.

Om en fysisk person (S2) eller en grupp fysiska personer (S3) får bestämmande inflytande över ett förlustbolag skall en beloppsspärr gälla.

Om ett förlustbolag eller moderbolag till ett sådant bolag får bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag — det nya dotterbolaget — (S4) skall en koncernbidragsspärr gälla.

Promemorians förslag: I promemorian föreslogs även en kapitaltillskottsspärr för S1-3 resp. en utdelnings-/utskiftningsspärr för S4.

Remissinstanserna: *RSV* tillstyrker att beloppsspärren införs på de i promemorian angivna grunderna. Regeln framstår som enkel både att förstå och tillämpa. *Näringslivets Skattedelegation* kan inte inse behovet av en sådan spärr. Om den införs måste den förses med en dispensmöjlighet. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser valet av beloppsgräns godtyckligt. Så gott som samtliga remissinstanser godtar förslaget om en koncernbidragsspärr. Flera näringslivsorganisationer villkorar dock sina godkännanden med att spärrarna bör förses med dispensregler. Flertalet remissinstanser anser att kapitaltillskottsspärren är alltför komplicerad och ifrågasätter om dess efterlevnad är möjlig att kontrollera. Även behovet av en sådan spärr ifrågasätts.

Skälen för regeringens förslag:

Spärregler för S1

S1 motsvarar det typfall som bildade utgångspunkt för diskussionen i avsnitt 8.1. I enlighet med den nämnda diskussionen finns det skäl för såväl en beloppsspärr som en spärr mot koncernbidrag. Någon särskild spärr mot kapitaltillskott bör dock, som framgått av vad som tidigare anförts, inte införas.

Beloppsspärr för S1

Principerna bakom en beloppsspärr har behandlats i avsnitt 8.1. Kan vederlaget för aktierna till stor del antas hänförligt till det gamla underskottet skall underskottet begränsas. Enligt promemorian erhålls en rimlig begränsning om den nya ägaren får ta över gammalt underskott motsvarande högst två gånger köpeskillingen för aktierna. Betalar han 100 får han överta underskott på 200. Till den del det gamla underskottet är större faller det bort. Beloppsspärren bygger på sambandet mellan underskottsavdragens skattemässiga värde och köpeskillingen för aktierna. Vid 28 % skattesats kan - vid rimliga antaganden om finansieringssätt och nettoränta - underskottet värderas till mellan 0,28 och 0,17 beroende på när de kan utnyttjas. Kan de gamla underskotten utnyttjas redan följande år kan det värderas till minst 0,25. Kan underskotten utnyttjas först efter sex år gäller det lägre värdet. Valet av beloppsgräns måste således bygga på en rimlighetsbedömning.

Beloppsspärren bör inte kunna kringås genom att förlustbolaget förvärvas indirekt. Om förvärvet avser ett moderbolag till förlustföretaget bör beräkning grundas på kostnaden för förvärvet av moderföretaget.

För att inte beloppsspärren skall kunna kringås genom kapitaltillskott i nära anslutning till ägarförändringen bör man, enligt promemorieförslaget, bortse från sådana tillskott. Köpeskillingen bör därför reduceras med

ett belopp motsvarande de kapitaltillskott som skett mellan dagen för ägarförändringen och ingången av andra beskattningsåret före ägarförändringen. Detta gäller även kapitaltillskott till andra företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

Koncernbidragsspärr för S1

Bestämmelser om koncernbidrag finns i 2 § 3 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser kan — såvitt nu är aktuellt — ett koncernbidrag som lämnas från ett moderbolag till ett dotterbolag eller från ett dotterbolag till ett annat dotterbolag vara avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren (ha verkan vid beskattningen). ("Dotterbolag" används här i den aktiebolagsrättsliga meningen, i vilken t.ex. ett "dotterdotterbolag" till ett "mormorsbolag" — i motsats till vad som är fallet enligt terminologin i 2 § 3 mom. SIL — utgör dotterbolag till detta.) En av förutsättningarna för att ett koncernbidrag skall ha verkan vid beskattningen är att ägandet i varje led mellan det aktuella dotterbolaget (de aktuella dotterbolagen) och moderbolaget avsett mer än 90 % av aktierna. En annan förutsättning är att detta krav på ägande av dotterbolaget (dotterbolagen) varit uppfyllt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare.

På grund av den sistnämnda förutsättningen kan inte koncernbidrag ges till förlustbolaget med verkan vid beskattningen under det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Någon koncernbidragsspärr för detta beskattningsår behövs därför inte.

För senare beskattningsår bör under en spärrtid avdrag för underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ägarförändringen skedde (gammalt underskott) medges endast i den mån bolagets inkomst (före avdrag för gammalt underskott) överstiger erhållet koncernbidrag. I den mån avdrag för underskott inte medges på grund av denna regel bör avdraget få göras det närmast följande beskattningsåret (i den mån regeln inte är tillämplig även då). Spärrtiden kan lämpligen sträcka sig t.o.m. det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Efter utgången av spärrtiden föreligger inget hinder mot att kvitta erhållet koncernbidrag mot gammalt underskott.

Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar hela koncerner. Spärren skall omfatta endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen. För det fall en koncern med moderbolaget A och dotterbolagen B och C tar över en annan koncern med moderbolaget D och dotterbolagen E och F, varav F är ett förlustföretag, gäller koncernbidragsspärren således inte koncernbidrag från D och E till F. Har koncernbidraget "slussats" från

A, B eller C via D eller E till förlustföretaget F är spärren däremot tillämplig.

Spärregler för S2 och S3

En fysisk person — eller någon annan av de andra rättssubjekt som S2 och S3 avser — har inte någon möjlighet att ge koncernbidrag. En koncernbidragsspärr är därför inte aktuell här. Behovet av en beloppsspärr är detsamma som i S1. Den kan utformas på samma sätt som för S1.

Spärregler för S4

Ett förlustbolag (eller dess moderbolag) kan förvärva aktierna i ett bolag som har tillgångar med betydande övervärden. Den vinst som uppkommer vid en avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i förlustbolaget genom att det nya dotterbolaget lämnar koncernbidrag till förlustbolaget. En koncernbidragsspärr behövs därför. Denna kan utformas på samma sätt som koncernbidragsspärren för S1.

8.3 Övriga spärregler

Regeringens förslag: Begränsningar i rätten att utnyttja underskott införs även beträffande fusioner.

Nuvarande spärregler vid konkurs och ackord samt Lex Kockum behålls. I fråga om ackord förloras dock avdragsrätten endast såvitt avser ett belopp motsvarande de skulder som fallit bort genom ackordet.

En särskild spärregel införs i bankstödslagen.

Promemorians förslag: Förslaget om en särskild avdragsbegränsning i bankstödslagen är nytt, i övrigt överensstämmer regeringens förslag i stort sett med promemorians.

Remissinstanserna: *Bankstödsnämnden* har aktualiserat frågan om en särskild avdragsbegränsning i fråga om statligt ägda banker m.fl. *Näringslivets Skattedelegation* anser att en dispensregel bör införas också i fusionsreglerna.

Fusion

En fusion enligt 14 kap. 8 § ABL innebär att ett helägt dotterbolag (det överlåtande bolaget) går upp i moderbolaget (det övertagande bolaget). Vid sådan fusion har enligt 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL det övertagande företaget samma rätt till avdrag för underskott som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om det övertagande företaget var ett fåmansföretag vid utgången av beskattningsåret eller det överlåtande företaget ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av aktierna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten.

Reglerna gäller även vid motsvarande fusioner enligt vissa andra associationsrättsliga lagar. I dessa fall omfattas även fusioner genom absorption och kombination. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. SIL.

Den nuvarande principen kan sägas vara att en fusion inte skall påverka möjligheten till förlustutjämning. Denna princip bör gälla även i fortsättningen. Helt kan den dock inte upprätthållas.

Den förlustutjämning som koncernbidragsspärren riktar sig mot sker nämligen implicit efter en fusion på grund av att då endast ett resultat och en förmögenhetsmassa föreligger. Förelåg för något av de deltagande företagen en begränsning i rätten att utnyttja ett gammalt underskott måste därför rätten att utnyttja det underskottet skjutas upp till dess spärren skulle ha släppt vid oförändrade förhållanden. Annars skulle koncernbidragsspärren kunna kringgås genom fusion.

Beloppsspärren bör tillämpas vid absorption och kombination.

Anledning att frångå kravet vid fusion mellan ekonomiska föreningar att båda föreningarna skall vara kooperativa föreligger inte.

Konkurs och ackord

I punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL finns en spärregel som innebär att en skattskyldig som försätts i konkurs förlorar rätten till förlustavdrag för underskott som uppkommit under konkursen eller tidigare. Om konkursen läggs ner på grund av att borgenärerna fått full betalning har dock gäldenären rätt till avdrag för dessa underskott. Bestämmelsen motiverades med att sannolikheten är stor för att förlusten helt eller delvis bärs av annan än konkursgäldenärerna (prop. 1960:30 s 90).

Enligt punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL är rätten till underskott begränsad i de fall den skattskyldige erhållit ackord utan konkurs. Avdrag medges inte för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig.

Spärreglerna vid konkurs och ackord bör gälla även i fortsättningen. I lagrådsremissen föreslogs att konkursspärren skulle utvidgas till att gälla även bolagsmän i handelsbolag som inte personligen försatts i konkurs. En sådan utvidgning framstår som alltför långtgående särskilt för aktiebolag som har egna underskott. En bolagsman är ansvariga för handelsbolagets förpliktelser. Avdragsrätten för bolagsmannens del av handelsbolagets underskott bör därför begränsas endast om bolagsmannen själv försätts i konkurs.

Den nuvarande regeln avseende ackord är onödigt långtgående. Enligt regeln bortfaller rätten till avdrag för underskott i en förvärvskälla helt och hållet om skattskyldig erhåller ett ackord. I ett skattesystem där all näringsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig beräknas gemensamt i en förvärvskälla utsträcks denna begränsning till att gälla underskott i en skattskyldigs alla verksamheter. Särredovisade inkomster från handelsbolag faller dock alltjämt utanför den enskilda näringsverksamheten. Regeln verkar hämmande på ackordsuppgörelser. Det kan vidare vara svårt att skilja mellan ett ackord och nedskrivning av enstaka fordringar. Ackordsspärren bör därför begränsas till att gälla endast avdragsbegränsning för ett belopp motsvarande de skulder som fallit bort genom ackordet. Vid bedömningen av om en ackordsöverenskommelse träffats av den innebörd att en skuld fallit bort skall självfallet de faktiska förhållandena vara avgörande.

Lex Kockum

En speciell spärregel — den s.k. Lex Kockum — finns i 2 § 5 mom. SIL. Regeln gäller om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar till bl.a. staten eller kommun. Underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får enligt spärren inte avräknas mot inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Bestämmelsen syftar till att ett företag inte skall ha rätt till avdrag för underskott som motsvaras av skulder som övertagits av staten m.fl. Denna spärregel bör behållas.

Statsägda banker m.fl.

Bankstödsnämnden har aktualiserat behovet av en särskild spärregel för banker och andra företag, vars samtliga aktier ägts av staten.

Vid försäljning av ett av staten helägt företag skulle en bestämmelse som förhindrar att företaget efter en överlåtelse gör avdrag för underskott som uppkommit före statens försäljning vara fördelaktigt, dels därför att försäljningspriset knappast torde fullt ut kompensera staten för skattebortfallet, dels därför att köpeskillingen blir enklare att beräkna, vilket också positivt påverkar avtalets transparens.

Till detta kommer att en bestämmelse av detta slag skulle skapa flexiblare möjligheter för bankstödsnämnden att lämna ekonomiskt stöd

till och/eller rekonstruera av staten ägda företag utan att vid bestämmande av formen för stödet eller vid företagets försäljning vara tvingad att ta hänsyn till företagets möjlighet till framtida förlustavdrag.

Regeln bör endast avse av staten helägda företag. En avdragsbegränsning där staten enbart äger en del av företaget skulle nämligen innebära att värdet av andra ägares tillgångar i företaget också minskar. Bl.a. rättssäkerhetsskäl talar emot att en sådan regel införs. Den föreslagna regeln bör därför begränsas till de fall då staten ensam äger företaget.

Bestämmelsen kan lämpligen fogas till lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut.

Regeringens förslag: Definitionen av utländskt bolag i 16 § 2 mom. SIL ändras så att enligt huvudregeln i andra stycket är det endast den beskattning som den utländska juridiska personen är underkastad i den stat där den är hemmahörande som blir avgörande för bedömningen om personen är ett utländskt bolag. I ett nytt tredje stycke anges de stater med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal och i vilka en där hemmahörande juridisk person alltid skall anses utgöra ett utländskt bolag när den juridiska personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och när den enligt avtalet har hemvist i denna stat.

Bestämmelserna i 2 § 12 mom. SIL (den s.k. Luxemburgregeln), att under angivna förutsättningar beskatta bolag eller annan juridisk person med säte i utlandet som en svensk ekonomisk förening, avskaffas.

Skälen för regeringens förslag: Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1990 infördes dels definitioner av begreppen utländsk juridisk person resp. utländskt bolag dels regler för i vilka fall en här hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren. Lagstiftningen tillkom för att klargöra *vem eller vilka* som är skattskyldiga i fall då en utländsk association uppbär inkomst för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. Vidare för att klargöra *när* en här hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person skall beskattas för sin andel av vinsten i en utländsk juridisk person, dvs. om han skall beskattas löpande eller när vinsten delas ut.

Genom lagstiftningen fastslogs med andra ord i vilka fall en löpandebeskattning skulle ske av här bosatt delägare i utländsk juridisk person och i vilka fall en sådan delägare i stället skulle anses äga del i en utländsk person jämförlig med svenskt aktiebolag (utländskt bolag).

Ett problem beträffande reglerna om utländska juridiska personer är att löpandebeskattning inte kan ske när den utländska juridiska personen omfattas av ett dubbelbeskattningsavtals förmånsregler. Anledningen till detta var att det vid reglernas tillkomst inte var klarlagt huruvida en sådan löpandebeskattning kunde anses vara i strid med åtagandena i avtalen. Numera är en stor majoritet av OECD:s medlemsländer av den uppfattningen att en sådan beskattning inte kan anses vara i strid med avtalen (se p. 22 och 23 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, 1992). Flera av dessa länder har också regler liknande de svenska men utan den angivna begränsningen. I definitionen av utländskt bolag i 16 § 2 mom. SIL bör därför denna begränsning utgå. Härigenom blir endast den beskattning som den utländska juridiska personen är underkastad i den stat där den är hemmahörande avgörande för bedömningen om personen är ett utländskt bolag.

När Sverige har ingått ett dubbelbeskattningsavtal med en annan stat har en prövning gjorts av den skattemässiga behandlingen av juridiska personer som enligt avtalets definition har hemvist där. Om det då befunnits att den skattemässiga behandlingen av en viss juridisk person är sådan att Sverige inte är berett att tillämpa avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten beträffande detta slags person, har detta angetts i avtalet (jfr t.ex. art. 28 i avtalet med Luxemburg, SFS 1984:174). Omfattas däremot en utländsk juridisk person av ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten innebär detta att en sådan prövning redan gjorts och att den utländska juridiska personen i princip bör accepteras som ett utländskt bolag. Mot denna bakgrund har ett nytt tredje stycke lagts till vari de stater uppräknas med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal och i vilka där hemmahörande juridiska personer alltid skall anses utgöra utländska bolag när de omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna andra stat. I de fall en stat i sin interna lagstiftning inför regler som medger s.k. offshoreverksamhet efter det att Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal med denna stat är situationen givetvis en annan. Någon prövning av eller godkännande av denna lagstiftning har då inte skett. De stater som på detta sätt efter avtalets ikraftträdande har infört sådan lagstiftning återfinns därför inte bland de uppräknade staterna i tredje stycket. Med offshoreverksamhet menas en verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i en stat, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför denna stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i sådant bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den interna marknaden i den stat där de är upprättade. Avsikten är att bolagen endast skall bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en schablonmässig bas.

Slopande av Luxemburgregeln

Luxemburgregeln tillkom efter förslag från bolagsskatteberedningen 1933 (prop. 1933:171). För att vara tillämplig krävs en rad rekvisit och i praktiken har regeln endast varit föremål för Regeringsrättens prövning vid ett tillfälle, då den befanns inte vara tillämplig. Regeln är mycket svår att effektuera. Den kräver samarbete med skattemyndigheter i andra länder, som förutsätts bidra till att ett svenskt beskattningsunderlag kan fastställas för en i den egna staten hemmahörande juridisk person. Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1990 infördes regler om löpande beskattning enligt reglerna för handelsbolag av delägare i utländsk juridisk person som inte uppfyller definitionen på utländskt bolag (andra stycket i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL). Luxemburgregeln har utgjort ett

komplement till dessa regler. Efter den föreslagna ändringen av definitionen på utländskt bolag fyller Luxemburgregeln inte längre denna funktion. Förslaget medför även en följdändring i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL.

Regeringens förslag: Vid beskattningen skall gälla att med statslåneräntan vid en viss tidpunkt förstås den statslåneränta som Riksgäldskontoret fastställt att gälla för den period under vilken tidpunkten infaller.

Skälen för regeringens förslag: Vid beskattningen används statslåneräntan bl.a. vid beräkning av schablonintäkt på valutakursreserv, ränteförmånliga lån till anställda och till företagsledare i fåmansföretag samt vid uppdelning av inkomster från fåmansföretag mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Bestämmelserna har vållat tolkningsproblem och medfört att statslåneräntan vid en viss tidpunkt getts olika innebörd i olika sammanhang.

Bl.a. mot bakgrund av ett uttalande i prop. 1989/90:110, s. 663 har man vid beskattningen gjort den tolkningen att som statslåneräntan vid en viss tidpunkt skall förstås den statslåneränta som fastställts närmast efter den tidpunkten. Vid användning av statslåneräntan för andra ändamål är det däremot vedertaget att anse att statslåneräntan vid en viss tidpunkt är den ränta som fastställts närmast dessförinnan.

Det finns anledning att i det här sammanhanget nämna något om statslåneräntans konstruktion. Statslåneräntan fastställs en gång i veckan av Riksgäldskontoret (jfr 1 § första stycket 6 förordningen (1989:248) med instruktion för Riksgäldskontoret). Statslåneräntan motsvarar säljräntan på statens tioåriga obligationslån. Säljräntan på obligationslånen avläses varje bankdag. Räntenoteringarna fr.o.m. fredag t.o.m. torsdag sammanvägs till en genomsnittsränta som fastställs på torsdagen av riksgäldsdirektören. Riksgäldskontoret publicerar denna genomsnittsränta som statslåneräntan påföljande fredag kl. 09.00. Den fastställda statslåneräntan gäller sedan fr.o.m. fredagen då publicering sker t.o.m. torsdagen veckan därpå.

Det förhållandet att statslåneräntan vid en viss tidpunkt fått olika innebörd i olika sammanhang är ägnat att vålla missförstånd hos såväl skattemyndigheter som skattskyldiga. Det bör därför införas en bestämmelse i KL om att man även vid beskattningen skall anse att statslåneräntan vid en viss tidpunkt är den ränta som fastställts närmast dessförinnan. Den nya bestämmelsen bör tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1994. Genom de hänvisningar till KL:s begrepp som finns i annan skatte- och uppbördslagstiftning kommer begreppet statslåneränta att ges en och samma betydelse inom skatteområdet.

Regeringens förslag: Avdrag medges för förskottsränta som betalts under beskattningsåret till den del den belöper på tid längst t.o.m. den 31 januari året efter beskattningsåret.

Kontrolluppgift om utgiftsränta skall särskilt ange hur stor del av den betalda räntan som är avdragsgill det aktuella året, dock endast när betald förskottsränta till någon del belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret.

Skälen för regeringens förslag: Den 1 januari 1993 infördes en rad lagändringar avseende ett i väsentliga avseenden förenklat deklarationsförfarande (jfr prop. 1992/93:86). Förfarandet, som skall tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering, innebär att en förtryckt deklarationsblankett sänds ut till de skattskyldiga före den 15 april under taxeringsåret. Är de förtryckta uppgifterna oriktiga eller ofullständiga i något avseende skall den skattskyldige lämna kompletterande uppgifter. I annat fall skall blanketten endast undertecknas och sändas tillbaka till skattemyndigheten.

Det nya deklarationsförfarandet bygger på en utökad skyldighet att lämna kontrolluppgifter. Bl.a. skall kontrolluppgift lämnas i fråga om utgiftsräntor. För att underlätta genomförandet av det förenklade deklarationsförfarandet har en strikt kontantprincip införts i inkomstslaget kapital och för allmänna avdrag. Förskottsränta skall dock även fortsättningsvis undantas från kontantprincipen, såtillvida att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. Av kontrolluppgiften skall framgå hur stor del av en betald ränta som belöper på beskattningsåret om räntan delvis avser förskottsränta (3 kap. 25 a § LSK).

Bankorganisationerna har motsatt sig kravet på en så långtgående särredovisning av förskottsränta i en kontrolluppgift och har i en skrivelse till Skatteutskottet föreslagit att kontrolluppgift inte skall lämnas för ränta som betalts i förskott utöver vad som aviserats enligt gällande räntebetalningsvillkor. Skatteutskottet har i anledning av detta uttalat att utskottet förutsätter att regeringen skyndsamt ser över frågan och återkommer till riksdagen med förslag om det kan anses motiverat att ändra på de angivna reglerna (bet. 1992/93:SkU11 s.34).

Nuvarande regler innebär att den skattskyldige får kontrolluppgift om dels ränta som är avdragsgill det aktuella året, dels betald förskottsränta vilken är avdragsgill först senare år. Många skattebetalare har lån med räntcperioder som löper några dagar in på det nya året. Detta är särskilt vanligt beträffande lån kopplade till räntebidrag, där räntebidraget betalas ut under beskattningsåret, men räntan förfaller till betalning först efter årsskiftet. Det kan därför falla sig naturligt för låntagarna att betala räntan redan i december. Till den del räntan belöper på tid efter årsskiftet utgör den förskottsränta och skall således redovisas särskilt. För den skattskyldige kan det te sig förvirrande och inkonsekvent att en del av

den betalda räntan inte är avdragsgill för beskattningsåret, trots att den har betalts före årsskiftet. Då det i de flesta fall även är fråga om små belopp kan förfarandet även framstå som onödigt byråkratiskt.

Det uppstår också olägenheter beträffande själva deklarationsförfarandet. Den del av räntan som belöper på beskattningsåret kan förtryckas i den förenklade deklarationsblankett som skickas ut till den skattskyldige. Någon förtryckning av det belopp som betalts i förskott kan dock inte ske, eftersom skattemyndigheten inte med säkerhet vet om förskottsräntan endast avser ett enda eller flera beskattningsår. De skattskyldiga kommer därför att tvingas lämna tilläggsuppgifter i kommande deklarationer för att få avdrag för den betalda förskottsräntan. Slutligen medför ordningen även merarbete för uppgiftslämnarna med därtill hörande kostnader för systemomläggningar.

En ordning där kontrolluppgiften innefattar aviserad ränta som betalts i förskott är inte heller godtagbar. Kontrolluppgiften skulle då omfatta ett större belopp än vad som faktiskt är avdragsgillt för den skattskyldige. Det ankommer därmed på den skattskyldige att genom tilläggsuppgift själv rätta uppgiften i sin självdeklaration. Om han inte gör detta tillgodoförs han avdraget ett år för tidigt. Räntan kommer inte att omfattas av nästa års kontrolluppgift.

En möjlig lösning är att ändra de materiella reglerna så att avdrag får göras betalningsåret för hela räntan även om räntan delvis belöper på tid efter beskattningsårets utgång. Detta innebär visserligen ett undantag från vad som gäller för förskottsräntor i övrigt, men överensstämmer med den nyligen införda strikta kontantprincipen beträffande inkomst av kapital. För att undvika kringgående bör detta dock endast tillämpas på den del av betald förskottsränta som belöper på tid t.o.m. den 31 januari året efter beskattningsåret. Detta skulle medföra att en betydande majoritet av betalda förskottsräntor kan fångas in, eftersom de flesta fall som nämnts torde avse skattskyldiga som strax före årsskiftet betalt räntor med en förfallodag under de första dagarna i januari. Resterande andel förskottsräntor får anses försumbar. Vid kontakter med bankorganisationerna har dessa förklarat sig kunna godta en sådan lösning.

Regeringen föreslår därför att avdrag medges för förskottsränta som betalts under beskattningsåret till den del den belöper på tid längst t.o.m. den 31 januari året efter beskattningsåret. Av kontrolluppgift om utgiftsränta som betalts i förskott skall särskilt framgå hur stor del av räntan som är avdragsgill det aktuella året, om räntan till någon del belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. Regeringen föreslår att 3 § 6 mom. första stycket SIL och 3 kap. 25 a § LSK ändras i överensstämmelse härmed. De nya bestämmelserna föreslås tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering.

Regeringens förslag: Tidigare regler om räntekompensation återinförs. Kompensationen behandlas som ränta. Avdrag för kompensation för upplupen men inte förfallen ränta vid förvärv av obligationer och andra skuldebrev får göras det beskattningsår då den ränta kompensationen avser förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur överlåtit skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta innan räntan förfallit till betalning skall räntekompensationen vara avdragsgill för det beskattningsår då denna överlåtelse skett. Samma regler skall gälla för räntekompensation då endast rätt till ränta förvärvas. Mottagen räntekompensation behandlas som ränteintäkt för säljaren.

Bestämmelserna om räntekompensation skall även gälla vid förvärv av andel i räntefond.

Skälen för regeringens förslag: Vid ett aktieköp omfattar förvärvet normalt även utdelning som inte förfallit till betalning. Vid köp av obligationer och andra skuldebrev har i stället gällt som huvudregel att köparen utöver köpeskillingen för själva skuldebrevet skall betala räntekompensation för den vid förvärvstillfället upplupna räntan.

Med verkan fr.o.m den 9 november 1987 infördes regler om räntekompensation som motsvarar de som nu föreslås bli återinförda (prop. 1987/88:62, bet. 1987/88:SkU15). Reglerna innebar ett avsteg från den annars gällande kontantprincipen och skulle förhindra ett uppskjutande av beskattningen. Bestämmelserna fick inte någon negativ inverkan på obligationsmarknadens funktionssätt.

Genom 1990 års skattereform infördes nya regler (prop. 1989/90:110 s. 462 f.). Reglerna gäller endast för inkomstslaget kapital och innebär att räntekompensationen behandlas som en del av anskaffningsvärdet för skuldebrevet. Kompensationen får således dras av först i samband med en senare avyttring av skuldebrevet. Den mottagna räntekompensationen behandlas som en del av försäljningsintäkten. Förändringen motiverades med att den förde med sig enklare regler och gav en viss statsfinansiell intäkt.

Efter några års tillämpning av de nya reglerna för räntekompensation står det klart att bestämmelserna har fått flera negativa konsekvenser.

En privatperson som köper en obligation kort före ränteutbetalningstillfället betalar en räntekompensation som motsvarar större delen av ränteutbetalningen (kupongutbetalningen). När kupongräntan sedan betalas ut görs ett avdrag för preliminär skatt. Som nämnts får räntekompensationen först dras av när köparen i sin tur avyttrar obligationen. Dessa förhållanden ställer krav på en tidsmässig planering av inköpen och leder således till skattebetingade transaktioner.

De negativa effekterna för obligationshandeln blir särskilt markanta om skuldebrevet är onoterat till följd av den avdragsbegränsning för reaförluster som gäller för sådana skuldebrev.

På marknaden har utvecklats förfaringssätt som gör det möjligt att vid obligationshandeln "gå runt" de aktuella skattereglerna. De nuvarande reglerna om avdrag för räntekompensation kan dessutom ha bidragit till den nu omfattande handeln med underkursskuldebrev utan årlig kupong, s.k. nollkupongare. Av dessa skäl är inte en återgång till de räntekompensationsregler som gällde före skattereformen förenad med något bortfall av skatteintäkter.

Starka skäl, främst vikten av att privatobligationsmarknaden fungerar effektivt, talar således för ett återinförande av äldre regler. Reglerna bör även gälla för kompensation för kommande utdelning på andel i räntefond. De aktuella avdragsreglerna blir i dessa fall tillämpliga endast under förutsättning att den upplupna utdelningen på andelarna i räntefond särnoteras.

Regeringen föreslår därför sådana ändringar i 3 § 6 mom. SIL. Dessutom krävs en övergångsregel för räntekompensation betald under åren 1991 — 1993. Slutligen bör en anpassning ske av reglerna för kontrolluppgiftslämnandet.

13 Avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet m.m.

Regeringens förslag: Avdrag medges för biograf- och videoavgifter som betalas till Filminstitutet med stöd av 1992 års film- och videoavtal. Motsvarande skall gälla för TV-företagens bidrag.

Stöd som Filminstitutet lämnar till en näringsidkare för näringsverksamheten skall anses som näringsbidrag eller stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet och beskattas enligt bestämmelserna om dessa i KL.

Frågan om beskattning av stipendier m.m. skall bedömas enligt de generella reglerna i KL varför de särskilda bestämmelserna i 3 § tas bort.

Liksom tidigare bör Filminstitutet vara skattskyldigt endast för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med det undantaget att promemorian inte innehöll några förslag om avdragsrätt för TV-företagens bidrag.

Remissinstanserna: Förslagen tillstyrks eller lämnas utan erinrnan. *Sveriges Biografägareförbund, Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Television AB* och *Nordisk Television AB* förordar att avdragsrätten skall omfatta även TV-företagen.

Skälen för regeringens förslag:

Filminstitutet

Stiftelsen Svenska Filminstitutet har sedan sin tillkomst i början av 1960-talet haft en central roll i svensk filmpolitik. Institutets verksamhet syftar till att främja värdefull svensk filmproduktion och bevarandet av filmer och material av film- och kulturhistoriskt intresse samt att verka för internationellt samarbete i dessa avseenden.

Filminstitutet bildades genom ett avtal år 1963 mellan staten och organisationer inom filmbranschen. Avtalet ersattes av ett nytt avtal år 1982.

Sedan den 1 januari i år gäller 1992 års film- och videoavtal. Avtalet har träffats den 3 september 1992 mellan å ena sidan staten och å andra sidan organisationer inom filmbranschen och videobranschen (Sveriges Biografägareförbund, Folkets Husföreningarnas Riksorganisation, Riksföreningen Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyrareförening u. p. a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Videodistributörers Förening (SVF), VideoHandelns Samarbetsorganisation (VHS) och VIDSAM-Video-uthyrarnas Samarbetsorganisation (VIDSAM)) samt TV-företag (Sveriges Televison AB och Nordisk Television AB). Avtalet finns intaget som bilaga 3 till prop. 1992/93:10 Film- och videoavtalet och

statens stöd till filmkulturell verksamhet. Riksdagen har beslutat i enlighet med förslagen i propositionen (bet. 1992/93:KrU7, rskr. 1992/93:60).

Enligt avtalet betalar biografägare och uthyrare av videogram avgifter till Filminstitutet baserat på biljettintäkterna resp. antalet filmer som hyrs ut. Även den som utger videogram för försäljning betalar avgifter. Avgifterna har beräknats uppgå till 100 miljoner kronor om året. Sveriges Television AB och Nordisk Television AB skall lämna bidrag till Filminstitutet motsvarande 15 miljoner kronor resp. 5 miljoner kronor per år. Därutöver garanterar TV-företagen att använda vissa belopp för samproduktion m.m. Staten bidrar med 61,5 miljoner kronor. Vidare har staten anslagit 66,1 miljoner kronor för finansieringen av Filminstitutets filmkulturella verksamhet (arkiv, publikationer, spridning av värdefull film m.m.).

En förutsättning för de tidigare avtalens ingående har varit att avdrag medges för avgifter som betalas till Filminstitutet av berörda företag inom film- och videobranschen. Denna och vissa andra skattefrågor med anledning av Filminstitutets verksamhet regleras i lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Lagen har endast genomgått smärre justeringar sedan tillkomsten (bl.a. SFS 1982:444 och 1989:251). I 1 § anges att avdrag för avgifter till Filminstitutet medges vid taxeringen till kommunal och statlig inkomstskatt. Av lagen följer vidare att Filminstitutet är befriat från skyldighet att betala skatt för inkomst eller förmögenhet i vidare mån än vad avser inkomstskatt för inkomst av fastighet (2 §). Lagen innehåller också bestämmelser om beskattningen av den som får medel från stiftelsen (3 §).

Avdragsrätten enligt lagens nuvarande lydelse förutsätter att avgifterna har betalats enligt 1982 års film- och videoavtal (eller 1988 års tilläggsavtal). 1992 års avtal är villkorat av att motsvarande skall gälla för avgifter enligt det avtalet. Frågan om TV-företagens avdragsrätt för bidragen till Filminstitutet regleras inte i avtalet. I det följande tas upp skattemässiga ändringar med anledning av det nya avtalet.

1992 års film- och videoavtal avser finansieringen av den del av Stiftelsen Svenska Filminstitutets verksamhet som i första hand gäller stödet av svensk filmproduktion. Finansieringen av den filmkulturella delen av verksamheten omfattas inte längre av avtalet och behandlas därför inte vidare här. Den filmkulturella verksamheten finansieras i sin helhet av staten.

Parterna i det nya avtalet har utgått från att Filminstitutets fortsatta verksamhet skall — i likhet med vad som gällde tidigare — finansieras med dels avgifter (från biografägare, 6-9 §§ i avtalet, och videogramuthyrare, 10-13 §§ i avtalet), dels bidrag (från TV-företagen, 14 § i avtalet, och från staten, 15 § i avtalet). Parterna har förutsatt att biograf- och videoavgifterna skall vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen (36 § andra och tredje styckena i avtalet). Organisation inom filmbranschen får således säga upp avtalet om rätten att göra avdrag för biografavgiften be-

gränsas eller avskaffas och motsvarande gäller för videobranschens del i fråga om videoavgiften.

Avdrag för avgifter och bidrag till Filminstitutet

1992 års film- och videoavtal är uppbyggt på i stort sett samma sätt som tidigare avtal. De avgifter som betalas in till Filminstitutet är avsedda att användas för att bl.a. främja svensk filmproduktion. De biograf- och videoavgifter som betalas enligt det nya avtalet bör — i likhet med de äldre avgifterna — vara avdragsgilla.

Genom det nya avtalet skall Sveriges Television AB och Nordisk Television AB bidra med sammanlagt 20 miljoner kronor om året till Filminstitutet. Frågan om avdragsrätten för TV-företagens kom aldrig att diskuteras i förhandlingarna inför det nya avtalet. Enligt regeringens uppfattning bör TV-företagen ha motsvarande möjlighet till avdragsrätt som biografägare och videogramuthyrare.

Författningstekniskt föranleder förslaget att hänvisningen i 1 § till tidigare avtal ersätts med en hänvisning till det nya avtalet.

Näringsbidrag

Enligt 3 § skall medel som betalas ut från stiftelsen hos mottagaren tas upp som skattepliktig intäkt för det beskattningsår då medlen kommit honom till godo. Skatteplikt föreligger dock inte för bidrag och stipendier till utbildning eller forskning inom filmens område samt till folkbildningsorganisationer eller filmstudios.

I allt väsentligt avser de medel som betalas ut av Filminstitutet stöd till svensk filmproduktion (produktionsstöd). Produktionsstöd utgår i form av förhandsstöd och efterhandsstöd.

Förhandsstöd är en ny form av produktionsstöd. Enligt avtalet skall 75 % av det tillgängliga produktionsstödet avsättas till förhandsstöd. Förhandsstödet är i princip återbetalningspliktigt. Återbetalning kommer i fråga först när en film haft över 110 000 biografbesökare. Flertalet svenska filmer kommer inte upp i mer än mellan 5 000 och 100 000 besökare.

Efterhandsstöd utgår med ett visst belopp till filmer som haft 30 000 besökare. Stödet ökar sedan successivt i proportion till antalet besökare för att maximeras vid 110 000 besökare. Har förhandsstöd utgått kan efterhandsstöd komma i fråga endast om filmen därigenom kan få ett högre stödbelopp. Efterhandsstöd är inte återbetalningspliktigt.

Enligt huvudregeln i 3 § skall alltså medel som utbetalas av Filminstitutet i sin helhet tas upp som skattepliktig intäkt för det beskattningsår då det kommit mottagaren tillgodo. En sådan bestämmelse kan väntas leda till ej önskvärda effekter vid mottagandet av förhandsstöd. Även i fråga om den skattemässiga behandlingen av efterhandsstöd kan nuvarande bestämmelser ge slumpartade effekter. Det finns därför skäl att överväga

en anknytning till det generella system som gäller vid beskattningen av stöd till en näringsidkare för näringsverksamheten. Det gäller främst stöd som lämnas av staten. Bestämmelserna omfattar även bidrag som lämnas från bl.a. sådana subjekt som avses i 7 § 4 mom. SIL, dvs. subjekt med samma skattesituation som Filminstitutet. Dessa bestämmelser reglerar uttryckligen hur användningen av mottaget stöd påverkar beskattningen, vad som gäller vid eventuella återbetalningar samt ger taxeringstekniska anvisningar. Skattereglerna är utformade bl.a. mot bakgrund av vad som gäller vid redovisningen av olika stöd.

Ifrågavarande bestämmelser om beskattningen av statliga stöd m.m. beslutades år 1983. Bestämmelserna finns numera i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL. De kan i korthet beskrivas enligt följande.

Bestämmelserna avser stöd utan återbetalningsskyldighet till en näringsidkare för näringsverksamheten (näringsbidrag). Med näringsbidrag avses också stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet men där återbetalning kan komma i fråga endast om mottagaren gör något som klart strider mot vad som förutsattes när stödet beviljades.

Näringsbidrag är i princip — direkt eller indirekt — skattepliktigt. Näringsbidrag som avser utgifter som inte är avdragsgilla vare sig direkt eller genom värdeminskningsavdrag är skattefritt. Är utgiften för vilken bidraget utgår avdragsgill vid taxeringen för tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt får avdrag i stället göras för utgiften vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt.

Återbetalas ett näringsbidrag som intäktsförts medges avdrag för det återbetalade beloppet. Återbetalning av bidrag som är indirekt skattepliktigt dras av genom en indirekt metod. Om ett näringsbidrag utgått i förskott, dvs. det skall användas för ett visst ändamål först senare beskattningsår kan bidraget skattemässigt få föras över till det eller de år då bidraget används.

Efterges återbetalningsskyldighet för stöd (stöd med återbetalningsskyldighet är som framgått inte näringsbidrag enligt KL:s terminologi) gäller bestämmelserna om näringsbidrag på motsvarande sätt för den eftergivna delen.

Mot bakgrund av det anförda bör stöd som Filminstitutet lämnar till en näringsidkare för näringsverksamheten anses som näringsbidrag eller stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som inte utgör näringsbidrag. Sådana stöd bör beskattas som näringsbidrag m.m. enligt bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL. 3 § (i den särskilda lagen) bör ändras i enlighet härmed.

Stipendier m.m.

I 3 § finns ett undantag från huvudregeln att medel som utges av Filminstitutet är skattepliktigt. Undantaget innebär att bidrag och stipendier från stiftelsen till utbildning eller forskning inom filmens område samt till folkbildningsorganisationer eller filmstudios inte är skattepliktiga.

Det kan ifrågasättas om inte generella regler för beskattning av stipendier m.m. kan fylla det syfte som avses med nuvarande bestämmelser. Bestämmelserna tar i princip sikte på beskattningen av fysiska personer. Kommuner, ideella föreningar m.fl. som mottar bidrag av nu avsett slag omfattas inte av bestämmelserna eftersom de enligt SIL inte är skattskyldiga för sådan verksamhet som bedrivs inom ramen för ifrågavarande bidrag. Enligt 19 § KL räknas inte till skattepliktig inkomst stipendier för mottagarens utbildning. Stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning är inte heller skattepliktigt. Bestämmelsen har fått sin nuvarande lydelse genom lagstiftning hösten 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1597). En beskrivning över skattefrågor kring stipendier finns i betänkandet Beskattning av stipendier (SOU 1990:47).

Nuvarande bestämmelser om skattefrihet för vissa bidrag och stipendier får mot bakgrund av vad som anförts anses obehövliga. 3 § bör därför även justeras så att dessa bestämmelser slopas. Den föreslagna ändringen kan i något fall innebära att beskattning kan komma i fråga som för näringsbidrag enligt förslaget till 3 §.

Övriga frågor

Filminstitutets skattemässiga ställning har utformats efter förebild av de begränsat skattskyldiga subjekt som numera finns intagna i 7 § 4 mom. SIL, t.ex. akademier och allmänna undervisningsverk (se prop. 1963:101 s. 21 f.). Det innebär att Filminstitutet är skattskyldigt endast för inkomst av fastighet (2 §). Det nya film- och videoavtalet motiverar inte någon förändring i skattesituationen för Filminstitutet. På grund av den förändring av indelningen i förvärvskällor som gjordes i skattereformen bör en redaktionell anpassning av 2 § ske så att skattskyldigheten för inkomst avser inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

De nya bestämmelserna bör tillämpas första gången vid 1994 års taxering. Bestämmelserna i 3 § bör tillämpas på medel som betalas ut efter utgången av år 1993.

14 Inskränkt skattskyldighet för Stiftelsen Sveriges Nationaldag

Regeringens förslag: Stiftelsen Sveriges Nationaldag befrias från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighetsinnehav. Befrielsen gäller även förmögenhetsskatt vid 1995 års taxering.

Skälen för regeringens beslut: Stiftelser är i likhet med andra juridiska personer i regel oinskränkt skattskyldiga till statlig inkomstskatt. Stiftelser är i allmänhet också skyldiga att betala förmögenhetsskatt. Sistnämnda skatt slopas dock generellt fr.o.m. år 1995.

Vissa stiftelser och andra juridiska personer har ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet har inskränkts genom att subjektet uttryckligen namnges i lagtexten (7 § 4 mom. SIL, den s.k. katalogen). Enligt 6 § 1 mom. den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt — som tillämpas övergångsvis t.o.m. nästa år — är sådana rättssubjekt också befriade från förmögenhetsskatt. Skattereglerna för stiftelser är föremål för översyn av Stiftelse- och föreningsskattekommittén (Fi 1988:03) som väntas slutföra sitt arbete under våren 1994. I utredningsdirektiven har uttalats att det bör undersökas om katalogen kan förkortas och på sikt tas bort (dir. 1988:6). Statsmakterna har därefter avstått från att ta in nya subjekt i katalogen.

Stiftelsen Sveriges Nationaldag har som ändamål att främja respekten och intresset för nationaldagen och svenska flaggan. Riksdagens talman är ordförande i stiftelsen och landets landshövdingar är huvudmän för stiftelsen.

Stiftelsens intäkter kommer huvudsakligen från försäljning av flaggmärken och flaggnålar. Till det kommer ett visst statsbidrag.

Enligt regeringens mening är stiftelsens ändamål och verksamhet så höggradigt allmännyttig och utgör en så central nationell angelägenhet att dess medel inte bör beskattas. I detta speciella fall är det därför motiverat med ett undantag från den under senare år tillämpade principen att ytterligare subjekt inte bör tas in i den s.k. katalogen.

Regeringens förslag: Folkpensionsavgiften höjs från årsskiftet med 0,2 procentenheter. Motsvarande höjning görs av den särskilda löneskatten på vissa förvärvsinkomster och den särskilda löneskatten på pensionskostnader.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna reformeringen av företagsbeskattningen bör till viss del finansieras med höjda socialavgifter (jfr avsnitt 4). Höjningen bör avse folkpensionsavgiften. Som en följd härav bör även den särskilda löneskatten på vissa förvärvsinkomster och den särskilda löneskatten på pensionskostnader höjas i motsvarande mån. Med hänsyn till finansieringsbehovet bör folkpensionsavgiften och de särskilda löneskatterna höjas med 0,2 procentenheter.

Folkpensionsavgiften utgör en av de arbetsgivaravgifter och egenavgifter som regleras i lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL. Som arbetsgivaravgift skall arbetsgivare betala folkpensionsavgift enligt 2 kap. 1 § SAL med 5,66 % på avgiftsunderlaget. Som egenavgift skall en försäkrad betala folkpensionsavgift enligt 3 kap. 1 § SAL med 5,83 % på avgiftsunderlaget. Höjningen innebär att folkpensionsavgiften höjs till 5,86 % resp. 6,03 %.

Särskild löneskatt skall, enligt 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, betalas med 17,69 % på skatteunderlaget. Enligt 1 och 3 §§ lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader betalas särskild löneskatt med 17,69 % av kostnad för pensionsutfästelse, avgift för pensionsförsäkring eller inbetalning på pensionssparkonto. Med hänsyn till att folkpensionsavgiften i sin helhet har karaktären av skatt bör de särskilda löneskatterna höjas i motsvarande mån till 17,89 %.

Regeringens förslag: Debiterad preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp varje uppbördsmånad under uppbördsåret.

Uppbördspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *RSV* tillstyrker förslaget. *FAR* tillstyrker också förslaget med motiveringen att det ger administrativa vinster i form av ett enhetligt uppbördssystem. Föreningen noterar att frågan om en samordning med uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter kommer att behandlas senare. *Företagarnas Riksorganisation*, *LRF* och *Sveriges Industriförbund* avstyrker förslaget. De skäl som anförts för en månatlig uppbörd är enligt förbundet inte tillräckligt bärkraftiga. Enligt förbundets mening har betalningarna av B-skatt varannan månad inte inneburit någon påfrestning för betalningssystemet eller medfört likviditetsproblem för arbetsgivarna. Förbundet anför vidare att den preliminära skattedebiteringen inte ansluter till intjänandet under året utan i stället till en uppräkning av för tidigare år betald skatt. Förbundet anser därför att inte heller motivet att skatt skall ansluta till intjänandet gör sig starkt gällande. Förbundet hävdar dessutom att det för skattebetalaren är administrativt enklare att betala varannan månad i stället för varje månad och att en månatlig uppbörd inte heller för skattemyndigheterna framstår som en administrativ förenkling. Inbetalning varje månad förefaller förbundet inte innebära någon skillnad i kontrollhänseende. Avslutningsvis framhåller förbundet att förslaget inte bör genomföras med hänsyn till det rådande ekonomiska klimatet. *Företagarnas Riksorganisation* instämmer i Sveriges Industriförbunds remissvar. Såvitt *LRF* kunnat finna torde en månads förkortad kredittid för halva uppbördsbeloppet innebära en räntekostnad på i storleksordningen ca 300 mkr. Ränteförlusten utgör emellertid enligt LRF endast en av flera ekonomiska effekter om förslaget genomförs. Enskilda som bedriver jord- eller skogsbruk har genom skattereformen fråntagits möjligheten att redovisa intäkter och kostnader per det räkenskapsår som är mest rättvisande för verksamheten. För de allra flesta inflyter inkomsterna säsongvis och således på ett sätt som redan i dag markant avviker från uppbördssystemets skatteinbetalningar. Förslaget accentuerar denna åtskillnad och medför därför förutom räntekostnaden en ytterligare likviditetsförsämring för jord- och skogsbrukare. De negativa ekonomiska effekterna och andra olägenheter som den föreslagna ordningen skulle innnebära för lantbrukarna talar enligt LRF:s mening för att preliminärskatteinbetalningen i stället samordnas i tiden med mervärdeskatteredovisningen, dvs. alltjämt i princip tvåmånadersredovisning. *Sveriges Campingvärdars Riksförbund*, som på eget initiativ yttrat sig över förslaget, påpekar att det dåvarande uppbördssystemet för B-skatt innebar stora likviditetspåfrestningar vid uppbördstillfällena mars och april för dem som drev säsongsöppna campingplatser. Många av nämnda

campingföretag tvingades att temporärt låna upp erforderligt belopp för att kunna betala sin preliminära skatt vid dessa uppbördstillfällen. Det nu aktuella förslaget förstärker detta problem.

Skälen för regeringens förslag: Fram till år 1985 var redovisnings-och betalningsperioden för både källskatt och arbetsgivaravgifter två månader. Källskatten skulle redovisas och betalas månader med udda ordningsnummer och arbetsgivaravgifterna månader med jämna. När den samordnade uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter infördes (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369, SFS 1984:668 och 669) förkortades redovisnings- och betalningsperioden till en månad. Det framhölls att för att fördelarna av en samordning skulle kunna tas till vara fullt ut borde redovisning och inbetalning av källskatt och arbetsgivaravgifter avse samma period. En samordning med bibehållande av tvåmånadersperioder för redovisning och inbetalning av såväl skatter som arbetsgivaravgifter skulle ha inneburit en utglesning av uppbördstillfällena från varje till varannan månad och därmed medfört påfrestningar på betalningssystemet och risk för likviditetsproblem hos arbetsgivarna. Det ansågs vidare vara viktigt att redovisning och betalning av källskatt och avgifter anslöt så nära som möjligt till den månad då löner och ersättningar betalades ut. En sådan anknytning ansågs också väsentlig såväl med hänsyn till kreditmarknaden som från statlig kassahållningssynpunkt. Den nya ordningen gällde dock inte inbetalning av preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt (prop. 1983/84:167 s. 50).

Reglerna om redovisning och betalning av kvarstående skatt har numera, för att förenkla skatteuppbörden, ändrats så att sista dag för redovisning och inbetalning har förlagts till ett enda tillfälle, den 18 april året efter taxeringsåret (prop. 1985/86:150 (bil 1), bet. 1985/86:SkU50, rskr. 1985/86:360, SFS 1986:474). Den nya ordningen tillämpades första gången i fråga om kvarstående skatt som grundades på 1986 års taxering.

Även reglerna om inbetalning av tillkommande skatt har ändrats för att förenkla uppbörden och göra uppbördsreglerna mer enhetliga. Sådan skatt skall fr.o.m. den 1 januari 1991 också betalas vid endast ett uppbördstillfälle, tidigast den 18 maj året efter taxeringsåret (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, rskr. 1989/90:217, SFS 1990:329).

De skäl som anförts för en månatlig uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter gäller också, om än inte med samma styrka, för en månatlig uppbörd av preliminär F-skatt och särskild A-skatt.

Vårt källskattesystem grundas på principen att den skattskyldige under uppbördsåret skall betala en preliminär skatt som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten.

När det gäller beräkningen av preliminär A-skatt kan principen att den preliminära skatten skall motsvara den slutliga skatten tillämpas fullt ut eftersom A-skatten betalas genom skatteavdrag som står i en viss relation till utbetald lön. När det gäller preliminär F-skatt och särskild A-skatt måste skatten — om inte preliminär taxering sker — i stället beräknas efter en schablon. Den använda schablonen syftar emellertid också till att den preliminära skatten skall motsvara den slutliga skatten. Av rättvise-

och likformighetsskäl bör reglerna för inbetalning av preliminär A-skatt och debiterad preliminär skatt så långt möjligt stämma överens. Källskatt och arbetsgivaravgifter betalas månatligen. Den preliminära F-skatten och den särskilda A-skatten bör därför också betalas varje månad.

En skattskyldigs inkomster kan vara ojämnt fördelade under inkomståret. Vissa uppbär inkomsterna mot slutet av året och andra i början. Nuvarande regler om betalning — med inbetalningstillfällena jämt fördelade under uppbördsåret — kan, som LRF och Sveriges Campingvärdars Riksförbund har påpekat, medföra likviditetsproblem för den först nämnda gruppen. Dessa problem blir dock inte nämnvärt större vid en månatlig uppbörd än vid en uppbörd varannan månad och får behandlas i ett annat sammanhang. Vi vill endast nämna att uppbördslagen är föremål för en allmän översyn av en särskild utredningsman (dir. 1993:22).

Den 1 april 1993 började ett i stora delar nytt system för uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter att tillämpas fullt ut (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680). Inom det nya systemet har preliminärskattesedlarna getts en vidare funktion än i det gamla systemet genom att även skyldigheten att betala socialavgifter har knutits an till skattsedlarna. Den som har tilldelats en F-skattesedel skall t.ex. själv betala socialavgifterna i form av egenavgifter. Detta gäller även om den skattskyldige har tjänsteinkomster. Med hänsyn till den stora betydelse som en F-skattesedel har getts inom det nya uppbördssystemet har det ansetts nödvändigt med regler som ger skattemyndigheten möjlighet att återkalla en F-skattesedel om den missbrukas. En F-skattesedel får sålunda återkallas bl.a. om den skattskyldige inte betalar sin preliminära F-skatt inom föreskriven tid.

Från administrativ synpunkt skulle det vara till fördel för såväl skattemyndigheter som de skattskyldiga om den preliminära F-skatten och den särskilda A-skatten kunde betalas vid samma tillfällen och på samma sätt som innehållen skatt och arbetsgivaravgifter, dvs. varje uppbördsmånad till skattemyndighetens särskilda konto med hjälp av en och samma uppbördsdeklaration. Samtidigt skulle man få ett mer enhetligt uppbördssystem.

När det gäller kontrollfrågan är det viktigt att en F-skattesedelsinnehavare inte ges möjlighet att samla på sig stora skatte- och avgiftsskulder, t.ex. F-skatteskulder, innan skattemyndigheten kan gripa in. Med hänsyn härtill är en månatlig F-skatteuppbörd att föredra.

I prop. 1991/92:112 om F-skattebevis, m.m. föreslog visserligen regeringen, som också Industriförbundet påpekat i sitt remissvar, att F-skatten skulle betalas vid endast sex uppbördstillfällen, dvs. varannan månad. Grunden för detta förslag var att regeringen ansåg att de skattskyldigas likviditet inte borde försämras i det då rådande ekonomiska klimatet. Genom det förslag på företagsbeskattningens område som regeringen nu lägger fram skapas emellertid enligt vår mening utrymme för en månatlig uppbörd av F-skatten och den särskilda A-skatten.

Med hänsyn till vad som anförts föreslår regeringen att den preliminära F-skatten fr.o.m. uppbördsåret 1994/95 skall betalas in månatligen. Det-

samma bör gälla den särskilda A-skatten. Vi har inhämtat från RSV att en samordning med uppbörden av innehållen skatt och arbetsgivaravgifter inte kan ske förrän tidigast uppbördsåret 1995/96. Vi lägger därför inte nu fram något förslag i den delen. De nya reglerna bör träda i kraft den 1 januari 1994. För att ge skatteförvaltningen möjlighet att genomföra nödvändiga ändringar i ADB-stödet för uppbörden bör uppbörden av den del av den preliminära F-skatten och särskilda A-skatten som avser uppbördsmånaden februari 1994 flyttas fram till uppbördsmånaden mars samma år. Vårt förslag föranleder ändringar dels i 26, 36 och 36 a §§ uppbördslagen (1953:272) samt i anvisningarna till 40 § samma lag, dels i 3 kap. 6 § lagen (1981:691) om socialavgifter.

17 Företrädares betalningsskyldighet för mervärdeskatt i vissa fall

Regeringens förslag: Företrädaransvaret enligt 48 a § lagen om mervärdeskatt utvidgas till att också omfatta belopp som på grund av lämnade uppgifter från företrädaren felaktigt tillgodoförts den skattskyldige.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 48 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) är en företrädare för en skattskyldig juridisk person tillsammans med denne betalningsskyldig om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in mervärdeskatt i rätt tid och ordning. Bestämmelsen har tolkats så att företrädaransvaret skulle gälla vid underlåtenhet att inbetala skatt men inte då det är fråga om underlåtenhet att inbetala belopp som tidigare, på grund av felaktiga uppgifter som lämnats av företrädaren, återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skattskyldige enligt 49 § ML, och som till följd av ett senare beskattningsbeslut återkrävs av skattemyndigheten.

Skattemyndigheterna återbetalar i mycket stor omfattning belopp som avser överskjutande ingående mervärdeskatt enligt 49 § ML. I vissa fall sker sådana återbetalningar med ledning av uppgifter i deklaration eller andra handlingar som i efterhand visar sig vara felaktiga. Det är inte ovanligt att den skattskyldige i sådana fall är på obestånd eller försatt i konkurs när skattemyndigheten kräver tillbaka det felaktigt utbetalade beloppet. I många fall förekommer det dessutom att företrädare för den skattskyldige tillgodogjort sig medel ur bolaget. Detta är inte tillfredsställande. Det bör därför införas en möjlighet att fastställa betalningsskyldighet också för en företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt enligt 49 § ML med för stort belopp.

Av 49 § framgår när återbetalning skall ske till den skattskyldige. Om den avdragsgilla ingående skatten överstiger den utgående skatten återbetalas enligt första stycket det överskjutande beloppet i den mån kvittning inte skett enligt 17 § nionde stycket. I sistnämnda bestämmelse anges att om en skattskyldig redovisar olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i en annan verksamhet. Om den skattskyldige står i skuld för mervärdeskatt och vissa andra skatter och avgifter har han vidare enligt 49 § fjärde stycket bara rätt att återfå vad som överstiger skulden och de räntor och avgifter som belöper på denna. Rätten till återbetalning begränsas också av vad som är föreskrivet i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Företrädarens betalningsansvar enligt förslaget bör omfatta inte bara belopp som faktiskt återbetalats till den skattskyldige utan även belopp som kvittats eller avräknats enligt vad som nu sagts.

Det subjektiva rekvisitet — uppsåtet eller den grova oaktsamheten — bör i dessa fall knyta an till lämnandet av den felaktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till myndigheten.

Förslaget föranleder ändringar i 48 a § ML.

18.1 Utmätning, fördelning av influtet belopp och hantering av småbelopp

Regeringens förslag: Den nuvarande regeln att utmätning bara skall ske om alla kostnader och någon del av själva fordringen blir betalda avskaffas. I stället skall utmätning ske om resultatet gör åtgärden försvarlig. Vid samtidig utmätning i flera mål tas förrättningskostnader som är gemensamma för flera mål ut först. Därefter sker fördelning proportionellt efter målens storlek inklusive grundavgifter. Inom varje mål krediteras kostnaderna först.

Kronofogdemyndigheten skall inte vara skyldig att betala ut belopp under 25 kr. Om det finns flera mål och det belopp som skulle utbetalas i något av dem skulle understiga 100 kr, skall beloppet normalt i stället fördelas mellan andra mål som får utdelning men inte full täckning för fordringen.

RSV:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: Remissvaren är till övervägande del positiva.

Skälen för regeringens förslag: En grundläggande princip i UB är att utmätning skall ske samtidigt i alla mål mot samma gäldenär som är aktuella hos kronofogdemyndigheten. Om pengarna som flyter in inte räcker till full betalning av alla fordringar för vilka utmätning skett, skall en fördelning göras. Influtna medel fördelas först på förrättningskostnaderna i målen. Därefter fördelas återstoden proportionellt efter fordringsbeloppens storlek. Enligt gällande rätt skall utmätning inte ske om inte alla förrättningskostnader i alla inneliggande mål mot samma gäldenär kan beräknas bli betalda och därutöver borgenären kan beräknas få åtminstone någon betalning för själva fordringen i målet. Denna princip lades fast i propositionen med förslag till UB (prop. 1980/81:8, s. 361). En annan ordning sades endast komma att medföra olägenheter för gäldenären utan motsvarande nytta för borgenären, frånsett ansvaret för redan uppkommen kostnad.

Det beskrivna systemet leder till att utmätning ofta inte kan ske, just därför att kostnaderna inte kan beräknas bli täckta.

Enligt förordningen (1992:1094) om avgifter vid kronofogdemyndigheterna tas i utsökningsmål ersättning ut för förrättningskostnaderna i form av grundavgift, värderingsavgift, försäljningsavgift och särskild avgift. I enskilda mål, utom i mål om införsel för underhållsbidrag och i några andra fall, svarar sökanden gentemot staten för förrättningskostnaderna. Ansvar för grundavgiften uppkommer när ansökan om verkställighet görs. Värderingsavgift och försäljningsavgift tas ut i vissa fall när exekutiv försäljning skall ske. Särskild avgift tas ut i vissa fall när någon annan särskild kostnad för staten uppkommer i målet. Kronofogdemyndigheten får begära att sökanden förskotterar förrättningskostnaderna.

Kostnaderna skall om möjligt tas ut av gäldenären i målet. Om försäljning sker av egendom som utmätts till förmån för flera mål blir som regel alla kostnader utom grundavgifterna gemensamma för alla målen.

Frågan är då i vilken mån man bör ställa krav på att förrättningskostnaderna blir betalda för att en utmätning skall få göras. En utmätning bör naturligtvis inte genomföras om inte ens kostnaderna för en fortsatt hantering av egendomen efter själva utmätningen — transport, försäljning etc. — kommer att täckas av försäljningsintäkterna. Däremot är det enligt vår mening inte självklart att man som nu bör underlåta utmätning bara därför att inte alla förrättningskostnader i målet eller målen skulle bli täckta. Sökandens ansvar såvitt gäller grundavgiften har alltid redan uppkommit när frågan om utmätning blir aktuell. Så kan vara fallet även med en särskild avgift. Som nämnts får sökanden i ett enskilt mål ofta stå för förrättningskostnaderna om de inte kan tas ut av gäldenären i det aktuella målet. Mot denna bakgrund anser vi att det knappast finns principiella skäl att se annorlunda på förrättningskostnaderna än på övriga delar av vad som yrkas i ett utsökningsmål.

Med dagens grundavgifter på 500 resp. 1 000 kr i varje mål innebär nuvarande regler att det belopp som beräknas inflyta måste vara ganska stort för att utmätning skall kunna ske. Nackdelarna med dessa regler har blivit ännu tydligare sedan grundavgifter införts även i allmänna mål från och med år 1993. En gäldenär kan med nuvarande regler fredas mot utmätning i stor utsträckning därför att grundavgifterna sammantagna uppgår till ett inte obetydligt belopp. Särskilt stötande är det förhållandet att en gäldenär på detta sätt får lättare att undgå utmätning ju fler mål han har dragit på sig.

Dagens system får alltså klart otillfredsställande konsekvenser. Det uppfattas i vida kretsar som orättvist och som ett omotiverat avsteg från tanken att alla skall göra rätt för sig.

RSV har i rapporten diskuterat olika möjligheter att komma till rätta med det beskrivna problemet och har funnit att det bara finns en tänkbar lösning. RSV:s förslag går ut på att utmätning skall göras om denna, efter avdrag för kostnader som tillkommer efter utmätningen, kan beräknas ge ett överskott som gör åtgärden försvarlig. Remissinstanserna har i allmänhet ställt sig bakom detta förslag.

Vi anser att RSV:s förslag bör följas. Den föreslagna regeln blir flexibel och möjliggör för kronofogdemyndigheten att ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, t.ex. skuldbilden, utmätningens karaktär och alternativa handlingsvägar. Regelns närmare innebörd blir denna. I princip kan utmätning ske så snart någonting utöver de efter utmätningen uppkommande kostnaderna kan beräknas bli betalt. Däremot behöver varken de redan uppkomna kostnaderna eller resten av fordringsbeloppen beräknas bli fullt betalda. Avgörande är i stället att så mycket därav blir betalt att utmätningen framstår som försvarlig. Därvid bör hänsyn tas både till myndighetens arbetsinsats och till olägenheterna för gäldenären. Utmätning av överskjutande skatt är en billig åtgärd som inte orsakar någon värdeförstöring. Sådan utmätning bör därför alltid göras oavsett vilka belopp det gäller. Det kan förhålla sig annorlunda med utmätningar

av egendom som kräver större arbetsinsatser i form av transport, förvaring, värdering, annonsering etc. eller som innebär ett stort ingrepp ur gäldenärens synvinkel.

När pengar flutit in efter utmätning som gjorts till förmån för flera mål bör, liksom enligt gällande ordning, de kostnader som är gemensamma för flera mål betalas först. Därefter bör, såsom RSV har föreslagit, fördelning ske mellan målen proportionellt efter fordringsbeloppet inklusive övriga i respektive mål uppkomna förrättningskostnader, t.ex. grundavgiften. Inom varje mål bör, precis som enligt dagens ordning, i första hand förrättningskostnaderna betalas.

Utbetalning av mycket små belopp medför som regel kostnader för både kronofogdemyndigheten och mottagande borgenär som inte står i proportion till värdet av det som utbetalas. I dag gäller att kronofogdemyndigheten inte är skyldig att betala ut belopp under 10 kr och att sådana belopp om de inte betalas ut skall tillfalla staten. RSV har föreslagit att beloppsgränsen höjs till 25 kr. I de fall flera mål finns och det belopp som skulle utbetalas i något av dem skulle understiga 100 kr, bör beloppet enligt RSV:s förslag i stället fördelas mellan andra mål där fordringen inte blivit fullbetald, om inte särskilda skäl föranleder något annat. För denna situation finns en förebild i 11 kap. 13 a § konkurslagen (1987:672).

Förslagen har inte mött någon kritik under remissbehandlingen. Vi anser att förslagen bör genomföras.

18.2 Forumfrågor

Regeringens förslag: Mål om utmätning skall kunna handläggas vid den kronofogdemyndighet som är lämpligast från verkställighetssynpunkt. Ett mål skall kunna överlämnas från en myndighet till en annan även efter det att utmätning skett eller andra åtgärder vidtagits.

RSV:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: De som har uttalat sig är positiva till förslagen.

Skälen för regeringens förslag: I UB finns på flera ställen regler om vilken kronofogdemyndighet som är behörig att handlägga olika sorters mål. Gemensamt för alla typer av mål är att kronofogdemyndigheten i det län där gäldenären eller svaranden har sitt hemvist alltid är behörig. Det finns också vissa alternativa kompetensregler. Bl.a. får frågor om utmätning av viss egendom prövas av myndigheten i det län där egendomen finns. Vissa specialregler finns om utmätning av fartyg, luftfartyg och fordringar m.m. Såvitt gäller fast egendom föreskrivs att begäran om försäljning bara får göras hos myndigheten i det län där fastigheten finns. Verkställighet av förpliktelser som inte avser betalningsskyldighet får prövas av myndigheten i det län där verkställigheten skall eller kan ske.

Enligt vad RSV har anfört kan det finnas stora fördelar med att samordna verkställigheten av mål mot olika gäldenärer och handlägga dem vid en och samma myndighet. I mål om utmätning saknas med dagens regler möjligheter till gemensam handläggning, om gäldenären varken är bosatt eller har utmätningsbar egendom i det län, där målen bör samordnas. Exempel på mål som kan behöva samordnas är mål där det finns solidariskt betalningsansvar eller annan påtaglig intressegemenskap. Viktigast är dock samordningen för den s.k. specialindrivningen, dvs. indrivning som ofta riktar sig mot ett stort antal bolag och bolagsföreträdare på olika håll i landet. Mycket rationellt skulle det vara att i en s.k. skalbolagshärva kunna handlägga mål mot alla bolag i en och samma kedja vid en enda kronofogdemyndighet. RSV har mot denna bakgrund framhållit att det är angeläget att ett mål alltid kan handläggas där verkställigheten med fördel kan äga rum. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot de föreslagna ändringarna.

Vi delar uppfattningen att forumreglerna bör ha som främsta syfte just att styra handläggningen till den myndighet som är lämpligast från verkställighetssynpunkt. Samma regler bör därför gälla för utmätningsmålen som för t.ex. mål om kvarstad. Vårt förslag är alltså att frågor om utmätning skall få prövas hos kronofogdemyndigheten i det län där gäldenären har sitt hemvist, där han har egendom eller där verkställighet annars lämpligen kan ske.

UB:s regler om kronofogdemyndigheternas behörighet kompletteras av regler om att mål i vissa fall får överflyttas från en myndighet till en annan. Om ansökan har gjorts vid en myndighet och även en annan myndighet är behörig, får målet överlämnas till den myndigheten om målet inte utan avsevärd olägenhet kan handläggas vid den förra myndigheten eller överlämnande annars uppenbart främjar målets handläggning. RSV har föreslagit att förutsättningarna för överlämnande mjukas upp något, så att detta kan ske så snart målets handläggning främjas därigenom.

För närvarande är det inte möjligt att överlämna ett mål till en annan kronofogdemyndighet efter det att en utmätning har gjorts, bortsett från i det fallet att viss egendom har utmätts av flera kronofogdemyndigheter. Enligt RSV är det angeläget att ett mål kan överlämnas från en kronofogdemyndighet till en annan även efter det att utmätning skett.

RSV:s förslag vad gäller överlämnande av mål har inte mött några invändningar under remissbehandlingen. För vår del anser vi att den föreslagna uppmjukningen av den allmänna överlämnanderegeln är ändamålsenlig och bör kunna godtas. Frågan om överlämnande av ett mål efter det att utmätning har skett är något mer komplicerad. Ett sådant överlämnande kan nämligen i händelse av överklagande medföra att en utmätning överklagas till en viss domstol och att beslut i samma utsökningsmål senare överklagas till en annan domstol. Emellertid kan det bara bli fråga om ett fåtal sådana fall. Dessutom kan det redan i dagens system uppkomma liknande situationer då kronofogdemyndighetens åtgärder i ett mål överklagas vid flera tillfällen. Då kan nämligen en domstol vid flera olika tillfällen få pröva överklagande av beslut som fattats i samma utsökningsmål. Den omständigheten att sådan prövning i framtiden skulle kunna få

göras vid olika domstolar innebär därför enligt vår mening inte någon principiell skillnad och inte något hinder mot den föreslagna lösningen. Vi bedömer också att denna lösning är viktig för att möjligheterna till samordning av utsökningsmål skall kunna tas till vara fullt ut. Ett mål bör därför få överlämnas till en annan kronofogdemyndighet även efter det att utmätning — eller någon annan verkställighetsåtgärd, t.ex. kvarstad — har vidtagits.

RSV har i sin översyn också föreslagit att löneexekutiva mål där gäldenären saknar hemvist i Sverige skall koncentreras till Kronofogdemyndigheten i Stockholms län. Vi gör bedömningen att den frågan bör prövas i anslutning till de omfattande ändringar i reglerna om exekution i lön som RSV har föreslagit i sin rapport.

18.3 Ikraftträdande

De i detta kapitel föreslagna ändringarna kräver endast mindre ADB-förberedelser och annat förberedande arbete. Därför bör ändringarna kunna träda i kraft redan den 1 januari 1994. De nya reglerna bör gälla i alla mål hos kronofogdemyndigheterna, alltså även i de mål som är anhängiga vid ikraftträdandet. Några övergångsbestämmelser bedömer vi därför inte som nödvändiga.

19 Budgeteffekter

Bedömningarna av budgeteffekterna utgör i tillämpliga delar en uppdatering i förhållande till dels betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100), dels betänkandena Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 1 (SOU 1992:67) och Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 2: Den ekonomiska dubbelbeskattningen (SOU 1993:29).

Vid uppdateringen har hänsyn bl. a. tagits till ny information vad gäller den ekonomiska utvecklingen och också avseende utfallet av 1992 års taxering. Vid olika ränteberäkningar tillämpas genomgående en räntesats på 7,5 %.

19.1 Lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen

Bedömningarna baseras i huvudsak på analyser i betänkandet Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 2: Den ekonomiska dubbelbeskattningen (SOU 1993:29). Eftersom uppgifter avseende 1992 års taxering numera är tillgängliga, har bedömningen av sänkt reavinstbeskattning för hushåll delvis baserats på dessa.

Vad gäller utdelningsinkomster för hushåll, och till en del vad gäller bolagens utdelningsinkomster, finns ny statistik tillgänglig.

19.1.1 Slopad skatt på utdelningsinkomster

För att avgöra skattebortfallets storlek fordras en bedömning av de utdelningsinkomster som i dag är skattepliktiga och som tillfaller *hushåll* och *juridiska personer* (i det senare fallet avseende kapitalplaceringsaktier).

Enligt aktuella nationalräkenskaper uppgick för år 1991 hushållens utdelningsinkomster till 7,5 mdkr och för år 1992 till 6,9 mdkr. Med en framskrivning motsvarande den som gjordes i betänkandet, men utan beaktande av den kraftiga reduktion i direktavkastning som uppkom våren 1993, kan hushållens utdelningar bedömas uppgå till 7,3 mdkr för år 1994, till 7,8 mdkr för år 1995 och till 8,3 mdkr för år 1996. Detta innebär att kostnaden för ett slopande av skatten på utdelningar vad gäller hushållen uppgår till 2,1 mdkr.

Bolagens mottagna utdelningar uppgår till 4,2 mdkr.[1] En framskrivning resulterar i utdelningar år 1994 på 4,5 mdkr, år 1995 på 4,8 mdkr och år 1996 på 5,1 mdkr. Kostnaden för ett slopande av utdelningsbeskattningen vad gäller bolagen uppgår därmed till 1,3 mdkr.

Sammantaget uppgår kostnaderna för slopande av skatten på utdelningsinkomster till 3,4 mdkr.

Ett delvis bibehållande av *pensionssparandets* relativt förmånliga skattebehandling innebär en viss justering av avkastningsskatten på pensionssparandet (se avsnitt 5.5).

Den föreslagna justeringen innebär att gynnade aktier i P-försäkringar tas upp till 80 % av marknadsvärdet och att gynnade aktier i K-försäkringar tas upp till 65 % av marknadsvärdet. Detta ger ett skattebortfall på 0,3 mdkr.

19.1.2 Reducerad skatt på reavinster

Hushållens andel av börsaktievärdet uppgick år 1991 till 14,3 %. Med ett börsvärde i början av augusti 1993 på ca 700 mdkr, och med beaktande av omsättningshastighet m. m. kan de realisationsvinster på börsaktier som hushållen varje år tar upp till beskattning uppskattas till 6,51 mdkr. Basen för onoterade aktier uppskattas till 3,84 mdkr.

HINK-undersökningen avseende hushållens inkomster år 1991 innehåller uppgifter som föranleder en justering av denna uppskattning. Det kan noteras att undersökningen avser inkomståret *efter* börsens kraftiga nedgång hösten 1990 med 200 mdkr. De förluster denna framkallade borde därmed vara realiserade till betydande del inkomståret innan. Enligt undersökningen uppgår hushållens samlade aktievinster till 6,60 mdkr. Den samlade basen för beräkning av hushållens realisationsvinster på aktier och andelar uppskattas därför till 8,52 mdkr, något som ger ett skattebortfall vid halvering av realisationsvinstbeskattningen på 1,07 mdkr.

Bolagens andel av börsaktievärdet uppgick år 1991 till 19,8 %, vilket ger en aktievinstbas avseende bolagens börsaktier på 5,83 mdkr. Bolagens innehav av onoterade aktier uppgick 1991 till 255,8 mdkr. Aktievinstbasen avseende bolagens icke-noterade aktier uppgick därmed till 4,91 mdkr. Detta innebär att kostnaden för halverandet av reavinstskatten hos bolagen kan beräknas uppgå till 1,18 mdkr.

Per 1993-01-01 uppgick värdet på allemansfonderna till 47,2 mdkr. Detta ger en skattebas på 2,61 mdkr. En sänkning av reavinsten på

1

Utdelning på kapitalplaceringsaktier i icke-finansiella bolag 1991 var 3 498 mkr. (*Företagen 1991*, SCB, 1993). För affärsverken var utdelningen på kapitalplaceringsaktier år 1991 på 19 mkr. (*ibid*). Kapitalplaceringsaktier i bankerna uppskattas till 79 mkr. år 1991 (*Bankerna 1991*, SCB, 1992). Fondkommissionsbolagens utdelningar uppskattas till 23 mkr. år 1991 (*Kapitalmarknaden del II, kv 4 1991*, SCB, 1992). Skadeförsäkringsbolagens utdelningar på kapitalplaceringsaktier uppskattas till 49 mkr. (*Försäkringsbolagen under 1991*, SCB, 1993).

fondandelar från 20 % till 12,5 % innebär ett skattebortfall på 0,26 mdkr.

Sammantaget uppgår därmed den statsfinansiella kostnaden såvitt avser en halvering av aktievinstbeskattningen till 2,51 mdkr.

För *investmentföretag* och *aktiefonder* innebär förslaget en reduktion av påförd schablonintäkt vad gäller gynnade instrument. Reduktionen beräknas ge ett skattebortfall på 0,2 mdkr. Med beaktande av att reavinster för ägare av aktier i investmentbolag och andelar i värdepappersfonder (för fonder med minst 90 % aktier) får tas upp till 50 %, utgör den höjda schablonintäkten på *inte gynnade* instrument på bolags-/fondnivån en inkomstneutral åtgärd.

19.1.3 Avveckling av Annell-avdraget

De utdelningar från aktiebolag som uppfyller de kvalitativa förutsättningarna för Annell-avdrag med avseende på givaren och mottagaren kan för år 1991 beräknas till 17,9 mdkr. För varje tidpunkt kan bestämmas hur stor andel av dessa utdelningar som uppfyller de kvantitativa villkoren för avdrag (Annell-avdragsbasen). Vid 1995 års taxering har Annell-systemet ännu inte nått full verkan. (Systemet i dess nuvarande form introducerades 1979.) Detta innebär att Annell-avdragsbasen växer över tiden.

Om Annell-lagen upphävs fr. o. m. 1994 ger detta en skatteskärpning som på kort sikt består i den förlorade skattelättnaden på Annell-avdragsbasen. Vid 1995 års taxering kan Annell-avdragsbasen i frånvaro av ändringar uppskattas till 7,6 mdkr, vilket ger en skatteskärpning för bolagen på 2,1 mdkr för inkomståret 1994. För inkomståren 1995 och 1996 uppgår basen till 9,3 respektive 11,3 mdkr och skärpningen till 2,6 respektive 3,2 mdkr.

Grunderna för beräkningarna redovisas i *appendix* till bilaga 2 i betänkandet SOU 1993:29.

19.1.4 Avskattning av windfall gains

Den totala skattelättnaden på bolagskapital av nu aktuella förslag uppgår till 2,0 mdkr. Eftersom dessa inte finansieras inom bolagssektorn kan s.k. *windfall gains* uppkomma genom att aktiekurserna stiger. Därigenom ökar underlaget för den framtida aktievinstbeskattningen.

Underlaget för aktievinstskatt antas växa med 11 % per år (totalavkastning på 14 % med avdrag för direktavkastning på 3 %). Diskonteringsräntan antas vara 14 %. Nuvärdet av framtida skattebortfall uppskattas till 17,3 mdkr. Detta är maximala *windfall gains*, som kan reduceras genom ökat utbud av aktier från utlandet och från skattefria subjekt i Sverige. Om man schablonmässigt antar att hälften av maximala windfall gains uppkommer och att dessa vinster realiseras med lika delar över en tioårsperiod, erhålls en årlig breddning av underlaget för

aktievinstskatten på 0,9 mdkr. Detta ger en inkomstförstärkning på 0,1 mdkr.

19.2 Beskattning av bolagsinkomster

19.2.1 Sänkt bolagsskattesats och avskaffad surv

I SOU 1992:67 behandlades utförligt den sänkning av bolagsskattesatsen som är möjlig vid ett slopande av rätten till survavsättningar. Diskussionen avsåg den intäktsneutrala skattesatsen i ett fortvarighetstillstånd, dvs. utan beaktande av skatteeffekter genom återföring av tidigare gjorda survavsättningar. Denna intäktsneutrala skattesats visar sig vara beroende av räntabiliteten på eget kapital övergångsåret på så sätt att en låg räntabilitet ger en högre skattesats och vice versa.

Med användandet av denna metodik kan den intäktsneutrala skattesatsen antas ligga mellan 24,8 % och 25,1 %. Den förra uppgiften avser ett mer långsiktigt tidsperspektiv där räntabiliteten överensstämmer med genomsnittet för 1980-1990 medan den senare avser förväntad räntabilitet i ett kortare tidsperspektiv (1994).

Enligt aktuella bedömningar från RRV beräknas inkomstskatten för juridiska personer exkl. skatt på återförda uppskovsbelopp uppgå till 19,6 mdkr för inkomståret 1994. Vid en bolagsskattesats på 28 % innebär detta en inkomstförstärkning för det offentliga. För de olika antagandena om intäktsneutrala skattesatser vid ett avskaffande av surv ger detta nya skattebaser enligt *tabell 19.1*.

Tabell 19.1: Nya skattebaser och budgeteffekter vid alternativa intäktsneutrala skattesatser 1994 och på lång sikt. Ny skattesats 28 %. mdkr.

	Intäktsneutral skattesats	
	24,8 %	25,1 %
Ny skattebas	79,0	78,2
Budgeteffekt	2,6	2,3

Den varaktiga budgeteffekten (vid en räntabilitetsnivå motsvarande genomsnittet för åren 1980-1990) uppgår alltså till ca + 2,6 mdkr, medan den kortsiktiga effekten (vid en räntabilitet på 13,3 % 1994) innebär en inkomstförstärkning på 2,3 mdkr.

19.2.2 Avveckling av surv och sänkt skatt på kvarvarande uppskovsbelopp

I detta avsnitt redovisas budgetförstärkningen när hälften av de vid 1992 års bokslut gjorda survavsättningarna återförs i lika delar under 5 år med början vid 1995 års taxering.

Baserat på uppgifter från 1992 års taxering kan juridiska personers surv i 1992 års bokslut beräknas uppgå till 53 mdkr. Vid den beskrivna återföringsmodellen kommer skatteuttaget att höjas temporärt med 1,1 mdkr per år. Därvid har beaktats möjligheten att avsätta 25 % av återförd surv till periodiseringsfond. Den varaktiga budgetförstärkningen — räntan på nuvärdet av denna ström av skattebetalningar — uppgår till 0,4 mdkr.

En sänkning av bolagsskattesatsen med 2 procentenheter innebär att skatten sänks på kvarvarande uppskovsbelopp, i realiteten endast på den del av ursprungligt fastställt belopp som i normalfallet skall återföras vid 1995 års taxering. Baserat på aktuella bedömningar av RRV kan det kvarvarande uppskovsbeloppet beräknas till 14,3 mdkr. Skattebortfallet blir därmed 0,3 mdkr. Detta är den kortsiktiga likviditetseffekten medan den varaktiga effekten, räntan på detta belopp, uppgår till ca 22 mkr.

19.2.3 Periodiseringsfonder

Förslaget till avdragsgilla periodiseringsfonder innebär att maximalt 25 % av årsvinsten får avsättas till fond. Gjorda fondavsättningar skall återföras till beskattning efter en period av 5 år.

Den finansiella bedömningen av det föreslagna systemet är förknippad med en betydande osäkerhet som framför allt gäller i vilken utsträckning systemet kommer att utnyttjas av företagen. Följande utgångspunkter har gällt för bedömningen.

I URF (SOU 1989:34) redovisades resultat från vissa simuleringar som visade att ett system med surv under perioden 1980-1986 skulle ha utnyttjats till 70-80 %. Att utnyttjandegraden understiger 100 % beror i första hand på att företagen för att kunna betala utdelningar tvingas redovisa en viss del av vinsten till beskattning. Den del av vinsten som därmed ej kan avsättas till surv är beroende av räntabiliteten; vid låg räntabilitet utnyttjas reserveringsmöjligheter i mer begränsad omfattning än vid hög räntabilitet. I den tidigare bedömningen av kostnaden för sänkt skattesats och slopad surv förutsattes räntabiliteten ligga i nivå med genomsnittet för 1980-talet, vilket gav en intäktsneutral skattesats på 24,8 %. Vid denna skattesats kan utnyttjandegraden för ett system med surv beräknas uppgå till ca 75 %.

Såvitt gäller utnyttjandegraden av det föreslagna systemet med periodiseringsfonder finns anledning tro att utnyttjandegraden kommer att avvika något från vad som gällt för systemet för surv. Först kan emellertid konstateras att systemet med periodiseringsfonder uppvisar stora likheter med survsystemet som i sig talar för en likartad utnyttjandegrad. Exempelvis innebär båda systemen att företagen ges en räntefri skattekredit, där dock kreditperioden är kortare i systemet med periodiseringsfonder. Men vissa korrigeringar är dock motiverade.

För det första kan noteras att den maximala avsättningen till periodiseringsfond, mätt som andel av obeskattad vinst, är något högre än i survsystemet. Maximal avsättning uppgår till 25 %, ej till ca 23 % som

i survsystemet. Vid given lönsamhet tenderar detta att reducera utnyttjandegraden. Reduktionen kan beräknas uppgå till 6,5 procentenheter.

Å andra sidan kan utnyttjandegraden i systemet med periodiseringsfonder förväntas ligga något högre i den nu aktuella miljön med en skattesats på 28 %. Detta är en lägre skattesats än vid gällande regler, vilket innebär att den tröskelvinst företagen tvingas redovisa för att kunna lämna utdelning är lägre än vid gällande regler. Detta motiverar en uppjustering av utnyttjandegraden med 3 procentenheter.

Sammantaget ger de båda korrigeringarna en beräknad utnyttjandegrad av systemet med periodiseringsfonder på ca 71,5 %, alltså något lägre än vid gällande regler och med surv.

Vid den antagna utnyttjandegraden och med vissa kompletterande antaganden om beskattningen av återförda fondavsättningar (se SOU 1992:67) kan den varaktiga kostnaden för systemet beräknas uppgå till 1,6 mdkr. Denna kostnad — som består av räntan på summa nuvärdeberäknade skatteeffekter av systemet — är lägre än systemets kostnader på kort sikt under uppbyggnadsfasen. För inkomståret 1994 kan denna kostnad beräknas uppgå till 3,9 mdkr. Uppgifterna avser juridiska personer. Systemets kostnader för enskilda näringsidkare redovisas i annat sammanhang (se avsnitt 19.3.1)

19.3 Beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag

Bedömningen för enskilda näringsidkare koncentreras till de mest betydelsefulla inslagen i de nya reglerna, möjligheten till positiv räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond och ökning av expansionsmedel. Övriga förändringar antas inte ge några beaktansvärda budgeteffekter.

19.3.1 Räntefördelning, expansionsmedel och periodiseringsfonder

I förhållande till redovisningen i SOU 1991:100 väljs här en annan uppläggning i det att kostnaderna för positiv räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond och ökning av expansionsmedel bedöms i ett sammanhang. Utgångspunkten är därvid att näringsidkarna gör uttag från verksamheten för privata ändamål i samma omfattning efter regelförändringen som före. Möjligheten till uttag som enkelbeskattad kapitalinkomst minskar skattekostnaden för uttag och skapar utrymme för avsättning till periodiseringsfond och ökning av expansionsmedel, där de avsatta beloppen bestäms residuellt i beräkningsmodellen. Beräkningarna görs på aggregerat material och följaktligen har inte förhållanden och olika slag av restriktioner för enskilda företagare kunnat beaktas.

Bedömningen av gäller *enskilda näringsidkares* utnyttjande av periodiseringsfonder, blir i första hand beroende på vad man tror om de enskildas behov av att upprätthålla en viss inkomst av näringsverksamhet och därmed erlagda egenavgifter så att tillräckliga förmåner erhålls.

Redan med räntefördelning sjunker de inbetalda egenavgifterna. Räntefördelningen är obligatorisk, och innebär en reduktion av förmånerna med 1,4 mdkr. I förhållande till förmånsnivåerna vid gällande regler är detta en reducering med 25 %. Mot denna bakgrund framstår det som mindre sannolikt att utnyttjandet av periodiseringsfondssystemet (med beaktande av restriktionen om oförändrad disponibel inkomst ligger utnyttjandegraden på 52 %) medför en ytterligare sänkning av förmånsnivån.

För inkomståret 1994 kan enskilda näringsidkares inkomst av näringsverksamhet före egenavgift och surv beräknas uppgå till ca 30 mdkr. Det sammanlagda uttaget av egenavgifter och inkomstskatter vid oförändrade regler kan beräknas uppgå till 12,6 mdkr. Disponibel inkomst för privat bruk uppgår till 16,2 mdkr.

För gruppen företagare kan den genomsnittliga marginalskatten beräknas till 30 %, och den genomsnittliga inkomstskatten för förvärvsinkomster vid gällande regler beräknas till 27 %. Beloppet som beskattas som förvärvsinkomst när möjlighet för räntefördelning och ökning av expansionsmedel föreligger är mindre, och därmed sjunker genomsnittsskatten till 26,0 %.

Baserat på uppgifter från 1992 års taxering kan underlaget för positiv räntefördelning uppskattas till ca 60,8 mdkr. Möjligheten till positiv räntefördelning innebär att näringsidkarna kan ta ut 5,2 mdkr som inkomst av kapital vid en statslåneränta på 7,5 %. På detta betalas 1,6 mdkr i kapitalinkomstskatt 1994 eftersom kapitalskattesatsen fortfarande uppgår till 30 %, och beloppet efter skatt för privat bruk uppgår till 3,6 mdkr.

Efter uttag som kapitalinkomst återstår 24,8 mdkr före avsättning till periodiseringsfond, före ökning av expansionsmedel och före beskattning som inkomst av näringsverksamhet.

Med restriktionen att uttagen för privat bruk efter skatt skall vara oförändrade definieras ett krav på uttag som inkomst av näringsverksamhet som efter skatter och avgifter skall ge 12,6 mdkr (16,2-3,6). På denna inkomst utgår skatter och avgifter på sammanlagt 9,5 mdkr. Detta ger ett utrymme för avsättning till periodiseringsfond eller ökning av expansionsmedel på 2,7 mdkr (24,8-12,6-9,5).

Vid de föreslagna reglerna uppgår det sammanlagda skatte- och avgiftsuttaget till 11,1 mdkr (1,6+9,5). I relation till uttaget vid gällande regler på 12,6 mdkr ger detta ett inkomstbortfall för den konsoliderade offentliga sektorn på 1,5 mdkr, när hänsynt tas till reducerade förmåner. Vid denna beräkning som avser den kortsiktiga effekten har använts en statslåneränta på 7,5 % (och en kapitalskattesats på 30 %). För beräkningar på lång sikt bör samma ränta användas. Detta ger en varaktig effekt på 1,2 mdkr när hänsyn tas till att periodiseringsfonder måste återföras till beskattning efter 5 år.

Baserat på uppgifter från utfallet av 1992 års taxering kan enskilda näringsidkares avsättningar till surv beräknas uppgå till ca 11,2 mdkr. Vid de föreslagna återföringsreglerna och med ett antagande att återförda survavsättningar delvis avsätts till periodiseringsfonder och i övrigt beskattas som expansionsmedel kan den varaktiga budgetförstärkningen beräknas till 0,1 mdkr. Skatteuttaget under återföringsperioden ökar med 0,2 mdkr per år.

19.4 Kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst

Enligt förslaget medges kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst med i olika avseenden väsentliga begränsningar.

Enligt uppgift från senast tillgängliga taxeringsstatistiska undersökning från RRV, avseende inkomståret 1990, uppgick summa underskott i de gamla inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse-, till sammanlagt 10,5 mdkr. Med hänsyn till de olika begränsningsreglerna och grundad i de övervägande som gjordes i SOU 1992:67 torde de kvittningsbara underskotten inte komma att överstiga 1,8 mdkr.

Vid en bedömning av de varaktiga skatteeffekterna bör beaktas dels den genomsnittliga marginalskatten i inkomstslaget tjänst, dels den genomsnittliga totala marginalskatten på inkomst av näringsverksamhet. Den senare faktorn är betydelsefull, eftersom näringsidkaren i frånvaro av kvittning mot inkomst av tjänst skulle ha kunnat spara underskottet för kvittning mot framtida överskott i förvärvskällan (mot egenavgifter och inkomstskatt).

Vid en genomsnittlig marginalskatt på 31,04 % och med antagande att 70 % av de aktiva näringsidkarna enbart betalar kommunalskatt blir den genomsnittliga marginalskatten i inkomstskatten 37 %. Den genomsnittliga marginalskatten på inkomst av näringsverksamhet — inklusive skattedelen av egenavgifterna — kan beräknas uppgå till 46,1 %.[2]

I frånvaro av kvittning mot tjänsteinkomster kan näringsidkarna kvitta underskottet mot framtida inkomst av näringsverksamhet. Nettobudgeteffektens storlek vid kvittning av inkomst mot tjänst beror på hur lång

2

Följande antaganden görs. För personer som betalar enbart kommunalskatt utgörs skattedelen av egenavgifter av den särskilda löneskatten (17,69 %) vilket vid en kommunalskatt på 31,04 % ger en marginalskatt på 40,5 %. För personer som betalar statlig inkomstskatt med 20 % vars inkomster efter avgifter understiger 7,5 basbelopp är skattedelen av egenavgifterna densamma som för den tidigare gruppen, vilket ger en marginalskatt på 57,7 %. För personer med inkomster överstigande 7,5 basbelopp utgör egenavgifterna i sin helhet skatt vilket ger en total marginalskatt på 62,6 %. Vid sammanvägningen av marginalskatterna antas personer med inkomster över 7,5 basbelopp utgöra 10 % av hela gruppen, medan personer med statlig inkomstskatt med inkomster under 7,5 basbelopp utgör 20 % av hela gruppen.

tid som förflyter till dess att den alternativa kvittningen kan ske. Bedömningen blir osäker. Om den genomsnittliga tiden antas vara 5 år blir nettobortfallet, mätt i nuvärde, vid ett underskott på 1,8 mdkr 5 % av underskottet[3], dvs. 88 mkr. Antas i stället den genomsnittliga tiden vara 3 år föreligger approximativt inget bortfall.

Effekten på kort sikt blir betydligt större genom att den kompenserade basbreddningen genom bortfall av kvittning mot framtida överskott slår igenom först med viss tidsfördröjning. Den kortsiktiga effekten utgörs av minskad skatt på tjänsteinkomster, vilken vid ett underskott på 1,8 mdkr utgör 0,7 mdkr.

Sammanfattningsvis kan det varaktiga inkomstbortfallet på grund av utökad kvittningsrätt beräknas uppgå till högst 0,1 mdkr per år. Effekten på kort sikt blir 0,7 mdkr.

19.5 Månatlig uppbörd av preliminär F-skatt

Uppbörden av debiterad preliminär F-skatt avseende kalenderåren 1991 och 1992 uppgick till 43 resp. 38 mdkr. Med utgångspunkt från dessa inbetalningar kan en månatlig uppbörd av F-skatt uppskattas ge en årlig räntevinst för det allmänna på ca 0,2 mdkr. För de skattskyldiga medför den föreslagna ordningen en ränteförlust av motsvarande storlek. En månatlig uppbörd ger dessutom en budgetmässig engångseffekt för budgetåret 1993/94 med en förstärkning på 3,4 mdkr.

19.6 Återföring av kvarvarande uppskovsbelopp för enskilda näringsidkare

Enligt förslaget skjuts återföringen av uppskovsbelopp för enskilda näringsidkare och handelsbolag upp till 1995 års taxering. Denna senareläggning av avskattningen beräknas ge en starkt begränsad varaktig effekt för den konsoliderade offentliga sektorn. Effekten på kort sikt för budgetåret 1993/94 beräknas uppgå till - 0,7 mdkr.

19.7 Sammanfattning för reformförslagen

I tabell 19.2 sammanfattas gjorda bedömningar av budgeteffekterna, där redovisningen avser de varaktiga effekterna och effekterna på kort sikt för den konsoliderade offentliga sektorn. Det kan noteras att de föreslagna reglerna för enskilda näringsidkare genom förslagen om positiv

3

Med ett underskott på U gäller att skattebortfallet ges av $(0,37-0,461/1,075^{T})*U$, där T är tiden fram till dess att kvittning mot överskott i näringsverksamhet kan ske.

räntefördelning och ökning av expansionsmedel medför en omfördelning av skatteuttaget från kommuner och socialförsäkringssektor till staten.

Tabell 19.2: Finansiella effekter för konsoliderad offentlig sektor av olika åtgärder. mdkr.

	Varaktig effekt	Kort sikt (helår)
Enskilda näringsidkare		
1. Positiv räntefördelning, periodiseringsfond och ökning av expansionsmedel	- 1,2	- 1,3
2. Kvittning mot inkomst av tjänst	- 0,1	- 0,7
3. Återföring av SURV	0,1	0,3
4. Uppskjuten återföring av uppskovsbelopp	0,0	- 0,7
Summa enskilda näringsidkare	**- 1,2**	**- 2,4**
Juridiska personer		
1. Slopad SURV/sänkt skattesats	2,6	2,3
2. Sänkt skatt på kvarvarande uppskovsbelopp	0,0	- 0,3
3. Periodiseringsfonder	- 1,6	- 3,9
4. Återföring av SURV	0,4	1,1
Summa juridiska personer	**1,4**	**- 0,8**
Lättnad i dubbelbeskattningen		
1. Slopad skatt på utdelning	- 3,4	- 3,4
2. Halverad reavinstskatt inkl. allemansfonder	- 2,5	- 2,5
3. Slopat Annellavdrag	2,6	2,6
4. Justerad schablonintäkt	- 0,2	- 0,2
5. Reducerad avkastningsskatt	- 0,3	- 0,3
6. Avskattning av Windfall gains	0,1	0,1
Summa lättnader i dubbelbeskattningen	**- 3,7**	**- 3,7**
Månadsuppbörd F-skatt	0,2	3,4
Summa	**- 3,3**	**- 3,5**

19.8 Reformens finansiering

Sammantaget medför reformförslagen ett varaktigt inkomstbortfall för den konsoliderade offentliga sektorn på 3,3 mdkr. Av detta har utrymme redan reserverats inom ramen för innevarande års statsbudget motsvarande 1,7 mdkr.

I rådande statsfinansiella läge är det utomordentligt angeläget att resterande del finansieras på ett ansvarsfullt sätt. Detta sker genom en höjning av folkpensionsavgiften för arbetsgivare och egenföretagare samt de särskilda löneskatterna med 0,2 procentenheter och som en följd av att avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresor jämställs med reglerna för inrikes resor.

Förslaget om en höjning av folkpensionsavgiften och de särskilda löneskatterna med 0,2 procentenheter bygger på följande avvägning.

En finansiering med höjda avgifter har i sig nackdelar, då den bidrar till att, visserligen marginellt, höja företagens arbetskraftskostnader.

Åtgärden får dock ses i ljuset av vad som hänt i den svenska ekonomin under det senaste året.

Sveriges konkurrenskraft har stärkts mycket kraftigt de senaste åren. Det har skett genom att arbetsgivaravgifterna sänkts med sammanlagt 4,64 procentenheter, genom kraftiga produktivitetsförbättringar och genom kronans depreciering. Med hänsyn till dels behovet av full finansiering i det ansträngda statsfinansiella läget, dels de positiva effekter som förslagen i övrigt kommer att få för företagande och tillväxt kan en finansiering som delvis sker genom en mycket begränsad höjning av avgifterna accepteras. När utrymme för ytterligare skattesänkningar föreligger kan denna del av finansieringen omprövas.

Såvitt gäller avdraget för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresor fullföljs de förändringar som aviserades i samband med skattereformen. Avdraget kommer, i likhet med vad som gäller för inrikes tjänsteresor, att avse ökningen av levnadskostnaderna vid resan. Med tanke på de särskilda problem som kan uppstå i fråga om att hålla nere kostnaderna vid utrikes resor blir reglerna mer generösa. Förändringen kan beräknas ge ökade skatte- och avgiftsintäkter på 400-500 mkr (jfr prop. 1993/94:90).

19.9 Effekter för skatteförvaltningen

RSV har i sitt remissyttrande redovisat en bedömning av kostnaderna för att administrera det nya regelverket. Enligt RSV medför främst bestämmelserna om räntefördelning men även vissa andra delar av förslaget ett betydande merarbete vad gäller enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. På bolagens område gör RSV bedömningen att förslaget totalt sett inte medför något ökat resursbehov.

En alternativ bedömning av de resursmässiga konsekvenserna avviker något från RSV:s egna bedömning. Det merarbete som utan tvivel uppkommer vad gäller beskattningen av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag kompenseras enligt den alternativa bedömningen delvis av förenklingar på bolagsområdet. Frågan om de resursmässiga konsekvenserna av förslaget avses att behandlas i 1994 års budgetproposition. Vissa kostnader för genomförandet uppkommer också under innevarande budgetår.

20.1 Lagen om räntefördelning vid beskattning

1 §

Av paragrafen framgår att räntefördelning skall ske för fysisk person och svenskt dödsbo. Någon valfrihet föreligger alltså inte.

Lagen gäller även för utomlands bosatta personer som bedriver näringsverksamhet för vilken föreligger skattskyldighet här i riket. Av 21 § framgår att fysisk person som inte är bosatt här i landet ändå är skattskyldig för inkomst av kapital på grund av räntefördelning enligt 4 §. Dödsbo efter person som vid sitt frånfälle inte var bosatta eller stadigvarande vistades här i riket omfattas inte av lagen. Sådant dödsbo likställs enligt 16 § 2 mom. SIL med utländskt bolag.

Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen. Anledningen härtill är att bestämmelserna om justerat ingångsvärde enligt 28 § SIL inte är tillämpliga på dessa (jfr RÅ 1992 ref 94).

Fördelningsunderlag

2 §

I paragrafens *första stycke* anges hur fördelningsunderlaget skall beräknas. För enskild näringsidkare och dödsbo utgörs fördelningsunderlaget av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten med vissa justeringar (8 - 12 och 18 - 20 §§). Beräkningen av fördelningsunderlaget skall avse förhållandena vid utgången av beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret.

I *andra stycket* anges hur fördelningsunderlaget för verksamhet som bedrivs i handelsbolag skall beräknas. Utgångspunkten är delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget enligt 28 § SIL. *Lagrådet* har föreslagit att ett förtydligande skall göras så att det framgår att det är det justerade ingångsvärdet sedan hänsyn tagits till den ökning eller minskning av ingångsvärdet som följer av lagrådets förslag till 21 § räntefördelningslagen och 15 § expansionsmedelslagen vid utgången av närmast föregående beskattningsår som avses. Hänsyn har tagits till Lagrådets förslag. Regleringen har emellertid gjorts i 28 § SIL. Om andelen i handelsbolaget utgör omsättningstillgång är det i stället andelens skattemässiga värde vid utgången av närmast föregående beskattningsår som är utgångspunkt för beräkningen. Vissa justeringar skall göras av det justerade ingångsvärdet resp. det skattemässiga värdet (17 - 20 §§).

Fördelningsbelopp

3 §

I paragrafen definieras positivt resp. negativt fördelningsbelopp. Ett positivt fördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag. Ett negativt fördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan ökad med en procentenhet multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

Räntefördelning

4 §

I paragrafen definieras positiv resp. negativ räntefördelning. Med positiv räntefördelning menas att vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för ett positivt fördelningsbelopp och att samma belopp tas upp som intäkt av kapital. Vid negativ räntefördelning medges avdrag i kapital och samma belopp tas upp som intäkt i näringsverksamhet.

5 §

Ett positivt fördelningsbelopp får sparas endast i den mån det justerade resultatet, dvs. inkomsten enligt SIL med vissa justeringar är lägre än fördelningsbeloppet. Det justerade resultatet definieras i 7 §. Sparade fördelningsbelopp är knutna till den förvärvskälla i vilken sparandet har skett. Ett sparat fördelningsbelopp läggs till ett positivt fördelningsbelopp följande beskattningsår. Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta. Av bestämmelsen följer att positiv räntefördelning inte får medföra underskott.

6 §

Av paragrafen framgår att någon räntefördelning inte skall ske om fördelningsbeloppet understiger en viss nivå. Om fördelningunderlaget avviker från noll med 50 000 kr skall räntefördelning inte ske. Om fördelningsunderlaget överstiger + 50 000 kr eller understiger -50 000 kr skall räntefördelning beräknas på hela beloppet.

Justerat resultat

7 §

I paragrafen regleras grunderna för beräkning av det justerade resultatet. Utgångspunkten är inkomsten eller underskottet enligt SIL. Vid beräkning

av resultatet enligt SIL tas hänsyn till olika författningar som kompletterar SIL. Detta resultat justeras i olika hänseenden i paragrafen. En justering görs också enligt sista stycket i övergångsbestämmelserna.

Beräkning av fördelningsunderlaget, m.m.

Fysiska personer och dödsbon

8 §

Som skuld räknas — utöver låneskulder m.m. — sådana reserveringar för vilka avdrag har medgetts vid inkomsttaxeringen. Det kan vara fråga om t.ex. avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar. Belopp som har avsatts till ersättningsfond eller periodiseringsfond räknas som skuld.

9 §

Av paragrafen framgår att aktier, andelar m.m. räknas in i fördelningsunderlaget om vederlag eller reavinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i ekonomisk förening ingår i fördelningsunderlaget endast om sådan utdelning som inte är skattepliktig enligt 2 a av anvisningarna till 22 § KL inte mottagits på andelen under närmast föregående beskattningsår. Har inte skattefri utdelning erhållits ingår alltså andelen i fördelningsunderlaget. Andel i handelsbolag skall dock aldrig räknas som tillgång.

10 §

Bestämmelsen innebär att man inte tar hänsyn till på näringsverksamheten belöpande fordran eller skuld avseende skatt och avgifter som anges i 1 § första stycket 1 - 4 och 6 - 13 UBL.

11 §

Av paragrafen framgår att om makar tillsammans har deltagit i verksamheten skall fördelningsunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten. Om makarna inte har två kapitalkonton i verksamheten bör en uppdelning ändå kunna ske (se avsnitt 7.1.2).

12 §

Av paragrafen framgår att det belopp som följer av 2 § första stycket och 8 - 11 §§ skall ökas med underskott av näringsverksamheten närmast föregående beskattningsår om avdrag för underskottet inte har medgetts enligt vissa angivna bestämmelser. Fördelningsunderlaget skall utgöras av fullbeskattat kapital, vilket medför att 72 % av expansionsmedlen skall

undantas. För att hindra vissa kringåendemöjligheter skall kapitaltillskott som gjorts närmast föregående beskattningsår också undantas.

13 §

I paragrafen regleras värderingen av tillgångar som ingår i fördelningsunderlaget. En tillgång tas som huvudregel, punkt *8*, upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

I punkt *1* finns en särskild regel för omsättningsfastigheter. Regeln behövs eftersom avdrag för värdeminskning medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Enligt punkt *2* skall lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen.

Inventarier m.m. inklusive mark- och byggnadsinventarier tas enligt punkt *3* upp till skattemässiga restvärden.

Anläggningsfastigheter skall enligt punkt *4* tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning reducerat med medgivna värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning och liknande avdrag. Med värdeminskningsavdrag jämställs avskrivning mot ersättningsfond och liknande fonder. Det sistnämnda framgår av 16 §.

Av punkt *5* framgår att sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL tas upp till anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden om tillgångarna inte utgör omsättningstillgångar. Det gäller i praktiken endast näringsbetingade andelar i ekonomisk förening.

Av punkt *6* framgår att fordringar i utländsk valuta skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. En avsättning till valutakursreserv skall således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

I punkt *7* anges att behållning på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp med 50 % av behållningen på kontot.

14 §

Vid äldre fastighetsinnehav är anskaffningsvärdet lågt och det kan också vara svårt att fastställa det skattemässiga restvärdet. För anläggningsfastigheter som förvärvats före år 1991 får därför anskaffningsvärdet som ett alternativ till huvudregeln beräknas till viss del av taxeringsvärdet för år 1993. Bestämmelsen som är av övergångskaraktär innebär att som anskaffningsvärde för anläggningsfastigheter får användas viss del av det för år 1993 gällande taxeringsvärdet. Vid användning av taxeringsvärdealternativet skall värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som medgetts vid 1982 - 1993 års taxeringar reducera taxeringsvärdet om avdragen för år räknat uppgått till minst 10 % av denna del av taxeringsvärdet. Med värdeminskningsavdrag likställs även i detta fall avskrivningar som görs mot ersättningsfonder.

Enligt paragrafen skall jämkning göras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskningsavdrag m.m. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Bestämmelsen kan också användas i andra fall t.ex. om fastighetens värde minskat till följd av brand eller andra orsaker. Marknadsvärdet vid beskattningsårets ingång på fastighetens byggnader, mark och markanläggning skall jämföras med 75 % av värdet beräknat enligt alternativregeln. Det är marknadsvärdet på de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1993 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs som skall utgöra utgångspunkt för jämkningen.

16 §

Av paragrafen följer att med värdeminskningsavdrag avses även belopp varmed ersättningsfond eller liknande fonder tagits i anspråk. Med liknande fonder avses avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådefonder. Vid värdering enligt 13 § 1 och 4 och 14 § skall alltså anskaffningsvärdet minskas med den del av utgiften som täckts av det ianspråktagna beloppet.

Delägare i handelsbolag

17 §

Av 2 § andra stycket framgår att för näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag utgör delägarens justerade ingångsvärde för andelen utgångspunkt vid bestämmande av fördelningsunderlaget och att i fråga om andel i handelsbolag som utgör omsättningstillgång utgör det skattemässiga värdet utgångspunkt. Av förevarande paragraf framgår att värdet skall minskas med kapitaltillskott året före beskattningsåret och med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller närstående om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet. Med lån avses här sedvanliga lån och inte löpande uttag som räknas av mot delägarens resultatandel för räkenskapsåret.

18 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att om en skattskyldig har ett negativt fördelningsunderlag första gången de nya bestämmelserna tillämpas skall underlaget anses vara noll kr. Gamla negativa underlag läggs alltså till fördelningsunderlaget. En förändring i förhållande till lagrådsremissen är att det belopp som läggs till benämns *övergångsposten*. Ett exempel kan illustrera. Den skattskyldige har ett negativt fördelningsunderlag på 1 000 vid 1995 års taxering. Övergångsposten uppgår alltså till 1 000. Detta år sker varken positiv eller negativ räntefördelning. Har fördelningsunderlaget året därpå stigit till minus 500 skall positiv räntefördelning ske på grundval av ett positivt fördelningsunderlag om 500.

Med hänsyn till de möjligheter som finns i fråga om delägare i handelsbolag att genom uttag framkalla ett negativt underlag för räntefördelning inför övergången har i *andra stycket* införts en regel för det fall att uttagen under beskattningsår som taxerats 1991 - 1994 överstigit såväl den skattemässiga nettoinkomsten från bolaget som hans andel av bolagets civilrättsliga resultat.

Enligt *tredje stycket*, som är nytt i förhållande till lagrådsremissen, övergår övergångsposten till en ny näringsidkare eller, i fråga om andel i handelsbolag, ny delägare om näringsverksamheten eller andelen övertas av en fysisk person eller ett dödsbo genom ett icke-oneröst fång.

19 §

Enligt paragrafen skall fördelningsunderlaget jämkas om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader. Bestämmelsen blir aktuell när en näringsverksamhet påbörjas eller avslutas och vid omläggning av räkenskapsår. Om fördelningsunderlaget uppgår till 3 milj. kr och beskattningsåret omfattar fyra månader jämkas underlaget till 1 milj. kr. (4/12 x 3). På motsvarande sätt jämkas ett underlag på 3 milj. kr då beskattningsåret omfattar arton månader till 4,5 milj. kr (18/12 x 3).

Bestämmelsen skall tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överlåts under bolagets löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig.

20 §

Av 4 § framgår att positiva fördelningsbelopp får sparas i den mån det justerade resultatet understiger fördelningsbeloppet. Av förevarande paragraf framgår att kvarstående sparade fördelningsbelopp skall läggas till fördelningsunderlaget enligt 2 §.

Enligt 6 § SIL är fysisk person som inte är bosatt här i landet inte skattskyldig för inkomst av kapital. Av förevarande paragraf framgår att fysisk person som inte är bosatt här dock är skattskyldig för inkomst av kapital på grund av räntefördelning. Avdragsrätt i inkomstslaget kapital föreligger givetvis vid negativ räntefördelning.

Övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Bestämmelsen huruvida andel i ekonomisk förening ingår i fördelningsunderlaget enligt 9 § tillämpas första gången vid 1996 års taxering eftersom bestämmelserna om skattefrihet på utdelning på sådan andel träder i kraft den 1 januari 1994. Första gången det kan bli aktuellt att tillämpa regeln blir vid det fördelningsunderlag som bestäms vid utgången av 1994, dvs. avseende 1996 års taxering.

Enligt *andra stycket* övergångsbestämmelsen skall i fråga om enskild näringsidkare och dödsbo fördelningsunderlaget minskas med gjorda survavsättningar och uppskovsbelopp. Som skuld skall även räknas avsättningar som gjorts till allmän investeringsreserv o.d.

Behållningen på uppfinnarkonto får till hälften räknas som tillgång vid beräkning av fördelningsunderlaget.

Av *sista stycket* framgår att ytterligare justering kan göras av det justerade resultatet enligt 7 §. Som tillkommande post räknas även belopp som tas upp till beskattning enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

20.2 Lagen om expansionsmedel

Inledande bestämmelser

1 §

Möjligheten för enskilda näringsidkare och handelsbolag till expansion genom finansiering med lågbeskattade vinstmedel på villkor som är likvärdiga med dem för aktiebolag baseras på en post i deklarationen betecknad expansionsmedel. Beskattningen styrs av förändringar av denna post.

Av paragrafen framgår att för fysiska personer och svenska dödsbon som bedriver näringsverksamhet tas hänsyn till en post expansionsmedel vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL. Även utomlands bosatta personer får ta upp expansionsmedel om personen i princip är skattskyldig här i riket för inkomst från den bedrivna verksamheten (inkomst behöver inte ha uppkommit det aktuella beskattningsåret). Här i riket bosatta personer och svenska dödsbon får

ta upp expansionsmedel även i fråga om näringsverksamhet som bedrivs utomlands om i princip skattskyldighet här föreligger för inkomsten. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas dock inte av lagen. Anledningen härtill är att dessa inte har något justerat ingångsvärde.

2 §

Enligt paragrafen medges avdrag med ett belopp motsvarande en ökning av expansionsmedel vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL.

Ett exempel illusterar. Inkomsten av en enskild näringsverksamhet före avdrag för ökning av expansionsmedel är 100. Expansionsmedel ökas med 100. Efter avdrag med 100 utgör inkomsten av näringsverksamheten enligt KL och SIL noll.

En minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Bestämmelsen beskrivs i allmänna motiveringen, se avsnitt 7.1.3.

3 §

I *första stycket* anges att en särskild statlig skatt (expansionsmedelsskatt) skall erläggas med 28 % av en ökning av expansionsmedlen.

Av *andra stycket* jämfört med den föreslagna lydelsen av 27 § 2 mom. UBL framgår att den skattskyldige skall gottskrivas ett belopp motsvarande 28 % av en minskning av expansionsmedel vid debiteringen av slutlig skatt. Av den bestämmelsen följer att om erlagd preliminär skatt överstiger den slutliga skatten skall återbetalning ske till den skattskyldige.

Ett exempel illustrerar. År 1 uppgår inkomst av näringsverksamhet före hänsynstagande till expansionsmedel till 100. Avdrag för en ökning av expansionsmedel görs med 100. På ökningen erläggs expansionsmedelsskatt med 28. År 2 går verksamheten med underskott 100. Näringsidkaren minskar expansionsmedel med 100, varefter inkomsten av näringsverksamhet blir 0. Inkomstskatt eller egenavgifter utgår alltså inte år 2. Näringsidkaren återfår i stället de 28 som erlagts i expansionsmedelsskatt.

4 §

Av den norm som lagen grundas på — de regler som gäller för enmansaktiebolag och ägare till sådana bolag — följer att möjligheten till expansion med förstaledsbeskattade vinstmedel skall bedömas för varje förvärvskälla för sig. Regler i detta avseende har tagits in i *första stycket*.

Ett handelsbolag i vilket en fysisk person innehar en andel kan inneha en andel i ett annat handelsbolag. Av *andra stycket* följer att expansionsmedel får tas upp endast för andelen i det överordnade bolaget.

Av paragrafen följer att om, för en fysisk person eller delägare i handelsbolag som är bosatt utomlands, anknytningen till en fastighet eller ett fast driftställe här upphör skall expansionsmedel anses ha minskat till noll kr. Minskningen skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Beloppsbegränsningar

6 §

I paragrafen ges grunderna för beräkning av inkomstunderlaget. Underlaget skiljer sig från det justerade resultatet enligt 7 § räntefördelningslagen genom att avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte räknas som tillkommande post och att avdrag för periodiseringsfond som återförs till beskattning, intäkt på grund av minskning av expansionsmedel, avdrag för avsättning till surv som återförs till beskattning enligt survåterföringslagen inte räknas som avgående poster. Belopp som tas upp till beskattning enligt lagen om återföring av obeskattade reserver, vilket räknas som avgående post enligt sista stycket av övergångsbestämmelserna till räntefördelningslagen räknas inte som avgående post.

7 §

I paragrafen anges hur stort avdraget för expansionsmedel maximalt får vara, takbeloppet, för den som bedriver verksamheten som enskild näringsidkare. Skälet till begränsningen är att ett belopp motsvarande expansionsmedelsbeloppet inte skall vara tillgängligt för näringsidkarens privata ändamål. Begränsningen innebär att 72 % av expansionsmedlen (72 % eftersom skatten på expansionsmedel är 28 %) inte får överskrida fördelningsunderlaget enligt de grunder som, med ett undantag, anges i 2, 8 - 10 och 18 §§ räntefördelningslagen ökat med underskott under beskattningsåret i den mån avdrag för underskott inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. KL eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. SIL och minskat med kapitaltillskott under beskattningsåret. Undantaget avser näringsbetingad andel i ekonomisk förening som i vissa fall inte skall ingå i fördelningsunderlaget enligt 9 § räntefördelningslagen. Sådan andel skall alltid ingå i takbeloppet för expansionsmedel.

8 §

I paragrafen anges hur stort avdraget för expansionsmedel maximalt får vara, takbeloppet, för den som bedriver verksamheten i form av handelsbolag. För en delägare i handelsbolag får inte expansionsmedel tas upp med så stort belopp att det justerade ingångsvärdet, eller, om andelen utgör omsättningstillgång, andelens skattemässiga värde är negativt. Restriktionen gäller inte bara vid ökning av expansionsmedel utan även

vid oförändrade eller minskade expansionsmedel. Det justerade ingångsvärdet eller det skattemässiga värdet skall därvid minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller någon honom närstående om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet. Justering skall vidare ske för övergångsposten enligt 18 § räntefördelningslagen, dvs. för negativt fördelningsunderlag första gången lagen tillämpas och med beaktande av om nettouttag från bolaget under vissa taxeringsår överstigit såväl skattepliktig nettoinkomst som delägarens andel av bolagets resultat.

Överlåtelse och upphörande av näringsverksamhet, m.m.

9 §

Beskattning för inkomst av näringsverksamhet skall i princip ske av expansionsmedel när den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet eller andel i handelsbolag avyttras. En föreskrift av den angivna innebörden har tagits in i paragrafen. I denna erinras vidare om att undantagsregler finns i 10 - 14 §§.

Överlåtelse av näringsverksamhet

10 §

I paragrafen regleras i fråga om enskilda näringsidkare situationer när andraledsbeskattning inte skall ske.

I *första stycket* regleras gåva, bodelning, arv och testamente avseende samtliga realtillgångar i verksamheten. På grund av att i dessa fall kontinuitet föreligger vid inkomstbeskattningen är det möjligt att låta förvärvaren överta expansionsmedel. Innebörden av övertagande är att andraledsbeskattningen inte utlöses genom överlåtelsen och att de överlåtna expansionsmedlen anses utgöra ingående expansionsmedel hos förvärvaren.

I syfte att minska vissa icke önskvärda möjligheter till skatteanpassning finns i *andra stycket* en begränsning i rätten att överföra expansionsmedel. Begränsningen innebär att i den mån expansionsmedel uppgår till ett högre värde än vad som motsvarar värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av tredje året före beskattningsåret ökat med en tredjedel får expansionsmedlen inte överföras. Tillgångarna skall värderas enligt reglerna i 13 § 1 - 4 och 8 räntefördelningslagen.

Av *tredje stycket* framgår att förvärvaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha haft expansionsmedel uppgående till det överförda beloppet. Om förvärvaren då hade expansionsmedel skall han anses ha haft expansionsmedel uppgående till det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

I paragrafen behandlas det fallet att samtliga realtillgångar i en enskild näringsverksamhet förs över till ett handelsbolag i vilket den skattskyldige innehar eller genom överlåtelsen kommer att inneha en andel. I ett sådant fall bör andraledsbeskattningen underlåtas om expansionsmedel för näringsverksamhet förs över till expansionsmedel för andelen i handelsbolaget och det justerade ingångsvärdet för andelen minskas — i förekommande fall till ett negativt belopp — med 72 % av det överförda beloppet. En skriftlig förklaring krävs med innebörden att den skattskyldige för över expansionsmedlen i näringsverksamheten till expansionsmedel för andel i handelsbolag.

Följande exempel illustrerar. En näringsidkare har år 1 inkomster på 100. Expansionsmedel ökas med 100 vilket medför en beskattning på 28. Näringsidkaren betalar skatten med privata medel. De 100 investeras i en maskin. År 2 görs ett tillskott till ett handelsbolag med maskinen för ett avräkningsvärde av 100 med överföring av expansionsmedel för näringsverksamheten till expansionsmedel för andelen i bolaget. Ingångsvärdet minskas med 72 på grund av 28 § åttonde stycket. Vidare avyttras andelen i bolaget för 100 utan överföring av expansionsmedel till förvärvaren. Genom avyttringen anses expansionsmedel ha minskat till 0. Detta medför en skattepliktig inkomst på 100 som höjer det justerade ingångsvärdet med samma belopp (28 § första stycket SIL). Ingångsvärdet minskar med 72 och med 28 på grund av föreskrifterna i 28 § åttonde stycket tredje resp. första meningarna SIL. Någon reavinst uppkommer inte. Totalt medför förloppet att 100 beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Ett belopp motsvarande den erlagda expansionsmedelsskatten på 28 gottskrivs vid debiteringen av slutlig skatt. Detta resultat överensstämmer med resultatet om inkomsten ursprungligen hade uppkommit i bolaget.

12 §

Paragrafen reglerar det fallet att samtliga realtillgångar i en näringsverksamhet förs över till ett aktiebolag i vilket den skattskyldige äger eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier. I ett sådant fall bör andraledsbeskattningen underlåtas om expansionsmedlen omvandlas till enkelbeskattat kapital i bolaget. Förutsättningarna för att så skall ske är att den skattskyldige i samband med överföringen gör ett tillskott med det aktuella beloppet och att tillskottet inte höjer anskaffningsvärdet för aktierna. Stycket har utformats i enlighet härmed.

Ett exempel illustrerar. En näringsidkare har år 1 inkomster på 100. Expansionsmedel ökas med 100 vilket medför en beskattning på 28. Kvarvarande 72 investeras i en maskin. År 2 görs ett tillskott till ett aktiebolag med maskinen för ett avräkningsvärde av 72 varvid näringsidkaren förklarar att han önskar att expansionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i bolaget. Vidare avyttras näringsidkarens aktier i bolaget för 72. Reavinsten blir härvid 72 eftersom

anskaffningsvärdet inte påverkas av tillskottet. Resultatet överensstämmer med resultatet om inkomsten ursprungligen hade uppkommit i bolaget.

Med realtillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamhet än kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar.

Överlåtelse av andel i handelsbolag, m.m.

13 §

I paragrafen regleras i fråga om delägare i handelsbolag situationer när andraledsbeskattning inte skall ske. Paragrafen avser överlåtelse av en hel andel i handelsbolag. I likhet med vad som gäller vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet omfattar reglerna gåva, bodelning, arv och testamente. En spärregel av motsvarande slag som den som finns i 10 § andra stycket finns även i fråga om handelsbolag.

14 §

I paragrafen behandlas det fallet att en delägare i ett handelsbolag genom skifte vid upplösning av bolaget erhållit realtillgångar och skriftligen förklarat att han för över expansionsmedel. En förutsättning för överföringen är att skiftet inte föranleder uttagsbeskattning.

Ett exempel illustrerar. Såvitt belöper på den skattskyldige har ett handelsbolag år 1 haft en inkomst på 100. Den skattskyldige har ökat expansionsmedel med 100 och expansionsmedelsskatt på 28 har betalts. Ingångsvärdet har inte förändrats genom detta (jfr kommentaren till 28 § åttonde stycket andra meningen SIL). Kvarvarande 72 investeras i en maskin. År 2 upplöses bolaget varvid den skattskyldige erhåller maskinen (som alltjämt är värd 72) genom skifte. Den skattskyldige förklarar att han för över expansionsmedlen till expansionsmedel för näringsverksamhet. Av 28 § åttonde stycket andra meningen SIL följer att det justerade ingångsvärdet för andelen ökas med 72. Upplösning av bolaget medför därför inte någon reavinst eller reaförlust. Sammantaget befinner sig den skattskyldige efter upplösningen i samma situation som om inkomsten på 100 och maskininvesteringen ursprungligen varit hänförliga till enskild näringsverksamhet.

Ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning för minskning av expansionsmedel kan ske i två led genom att först handelsbolaget upplöses med tillämpning av 14 § och därefter tillgångarna överlåts till aktiebolaget med tillämpning av 12 §.

Övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Av *andra stycket* framgår att i fråga om enskild näringsidkare och dödsbo skall vid beräkning av takbeloppet minskning ske med gjorda survavsättningar och uppskovsbelopp. Som skuld skall även räknas avsättningar som gjorts till allmän investeringsreserv o.d.

I *tredje stycket* anges att behållningen på uppfinnarkonto får till hälften räknas som tillgång vid beräknng av takbeloppet.

20.3 Lagen om periodiseringsfonder

1 §

I denna paragraf anges att skattskyldiga vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Undantag görs dock för schablonbeskattade bostadsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder.

2 §

I *första stycket* anges att varje års avsättning skall bilda en egen fond.

Av *andra stycket* framgår att juridiska personer — utom dödsbon — som är skyldiga att upprätta årsbokslut skall ha gjort avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Övriga skattskyldiga skall göra avsättningen i deklarationen.

I *tredje stycket* anges att för handelsbolagens del skall avsättning och avdrag göras av delägaren. Detta innebär att avdraget beräknas på hans del av bolagsinkomsten på sätt som närmare anges i 3 § andra stycket.

3 §

I paragrafens *första stycke* anges beträffande juridiska personer — utom dödsbon — att avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte får överstiga 25 % av beskattningsårets inkomst före avdrag för avsättningen. I denna inkomst ingår bl.a. avdrag för survavsättningar som återförts till beskattning enligt den föreslagna lagen om återföring av skatteutjämningsreserv. I övergångsbestämmelserna anges att återfört uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver inte ingår i underlaget för avsättning till periodiseringsfond.

I *andra - fjärde styckena* regleras grunderna för beräkning av inkomstunderlaget för fysiska personer och dödsbon. Underlaget skiljer sig från det justerade resultatet enligt 7 § räntefördelningslagen genom att avdrag för positiv räntefördelning inte räknas som tillkommande post och att intäkt på grund av negativ räntefördelning samt återfört avdrag för avsättning till surv enligt survåterföringslagen och periodiseringsfond inte räknas som avgående poster.

I 4 och 5 §§ föreskrivs när avdrag för avsättning till periodiseringsfond tvångsvis skall återföras till beskattning.

Om avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte återförts till beskattning tidigare skall återföring ske vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Beskattningen sker på samma sätt som vid frivillig upplösning av fonden.

5 §

Paragrafen är ny i förhållande till lagrådsremissen. På *Lagrådets* inrådan innehåller paragrafen regler för när periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning. Till en början anges att avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning när en skattskyldig eller ett handelsbolag inte längre bedriver någon näringsverksamhet. När ett handelsbolag har upphört med sin verksamhet skall alltså delägare som fått avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföra detta avdrag till beskattning.

Den omständigheten att en skattskyldig upphör att bedriva näringsverksamhet får även anses innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföringen skall i sådant fall ske det sista året dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Periodiseringsfond skall också återföras till beskattning när delägare i handelsbolag säljer sin andel. Av 24 § 2 mom. andra stycket SIL följer att med försäljning av andel i handelsbolag jämställs inlösen av sådan andel eller att handelsbolaget upplöses.

Ett exempel illustrerar beskattningen vid försäljning av andel i handelsbolag. Det justerade ingångsvärdet på en andel i ett handelsbolag antas vara 0. Närmast följande beskattningsår är den på andelen belöpande inkomsten 100. Delägaren gör avdrag för en avsättning till periodiseringsfond på 25. Den skattepliktiga inkomsten blir då 75, som läggs till det justerade ingångsvärdet. Skatten på de 75 antas finansieras på annat sätt än genom uttag från bolaget. Delägaren säljer därefter sin andel för 100. Försäljningen medför att de 25 som satts av till periodiseringsfond återförs till beskattning. Därmed ökas det justerade ingångsvärdet till 100 och någon reavinst uppkommer således inte.

Försäljning av andel i dödsbo medför inte att avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs till beskattning eftersom dödsboet är ett eget skattesubjekt.

Andra i paragrafen angivna situationer när periodiseringsfond omedelbart skall tas upp till beskattning är vid företagsupplösning genom sådan fusion som inte omfattas av 2 § 4 mom. första stycket SIL, när beslut fattats om likvidation av ett företag och när beslut meddelats om att skattskyldig skall försättas i konkurs.

I denna paragraf finns regler för hur periodiseringsfonder behandlas i skattehänseende när en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller när näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har bestämmelsen utformats så att avgörande för om periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning är huruvida uttagsbeskattning skall ske. Om möjlighet föreligger att föra över tillgångar till skattemässiga restvärden till aktiebolaget utan att uttagsbeskattning kommer i fråga får aktiebolaget överta periodiseringsfond från den fysiska personen på samma villkor som gällde för denne. Detta innebär att den övertagna periodiseringsfonden behandlas på samma sätt som om avsättningen redan från början gjorts av aktiebolaget. Samma sak gäller när verksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag.

7 §

Enligt denna paragraf anses vid fusion enligt 2 § 4 mom. första stycket SIL och andra särskilt angivna sammanslagningar det överlåtande och det övertagande företaget som ett företag. Detta innebär att periodiseringsfond överförs till det övertagande företaget på samma villkor som gällde i det överlåtande företaget, dvs. den övertagna fonden behandlas som om den redan från början satts av i det övertagande företaget.

Övergångsbestämmelser

Lagen tillämpas endast på avsättningar som gjorts under beskattningsår som taxeras år 1995 eller senare. Eftersom obeskattade reserver som återförs till beskattning inte skall kunna rullas vidare i form av periodiseringsfonder får i underlaget för beräkning av avdrag för periodiseringsfond inte ingå återfört uppskovsbelopp.

20.4 Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet

1 §

I den inledande bestämmelsen fastslås att om underskott uppkommer vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår Bestämmelsen ersätter nuvarande 26 § första stycket KL.

2 §

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 26 § andra och tredje styckena KL. Av *första stycket* framgår att avdrag inte medges till den del avdrag i stället har medgetts enligt något av fyra angivna lagrum i KL eller SIL. Hänvisningen till KL avser bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet från inkomst av tjänst, som flyttas från 33 § 3 mom. till 46 § 1 mom., samt de föreslagna reglerna om kvittning av underskott av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst. De tre hänvisningarna till SIL avser avdrag för underskott av s.k. andelshus samt kvittning av underskott mot reavinst vid försäljning av näringsfastighet resp. vissa bostadsrätter.

I *andra stycket* hänvisas beträffande underskott som finns när en enskild näringsidkare eller ett dödsbo upphör att bedriva näringsverksamhet till 3 § 13 mom. första stycket SIL. Enligt dessa bestämmelser räknas underskott vid förvärvskällans upphörande som realisationsförlust.

Begränsningar efter ägarförändringar

Definitioner

3 §

I lagrummet definieras fyra begrepp — företag, förlustföretag, annat rättssubjekt och gammalt underskott — vilka används i de följande bestämmelserna.

I *första stycket* definieras begreppet företag. Därmed avses aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

I *andra stycket* definieras begreppet förlustföretag. Därmed avses ett företag (enligt den föregående definitionen) med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 4 eller 5 §.

Med annat rättssubjekt, som definieras i *tredje stycket*, avses fysisk person, dödsbo, stiftelse, ideell förening eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag.

Vad som avses med utländsk juridisk person resp. utländskt bolag framgår av 16 § 2 mom. SIL.

I anslutning till definitionen av annat rättssubjekt görs en bestämning av närståendekretsen. Definitionen skiljer sig från den som ges i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL på så sätt att även handelsbolag i vilka någon person i närståendekretsen är delägare anses som närstående.

Med gammalt underskott, som definieras i *fjärde stycket*, avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattas av en sådan ägarförändring som

avses i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i en sådan fusion som avses i 12 §.

Ägarförändringar

4 §

I *första stycket* definieras ett fall av ägarförändring. En ägarförändring anses ha skett om ett företag (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över ett förlustföretag. Situationen motsvarar den i avsnitt 8.2.1 angivna spärrsituationen S1.

Av *andra stycket* framgår att en ägarförändring också skall anses ha skett om om ett förlustföretaget eller ett moderföretag till detta har fått bestämmande inflytande över ett annat företag (det nya dotterföretaget). Situationen motsvarar den i avsnitt 8.2.1 angivna spärrsituationen S4.

I *tredje stycket* definieras begreppet bestämmande inflytande genom en hänvisning till de koncerndefinitioner som finns i de associationsrättsliga lagar som gäller för resp. företagsform.

5 §

I *första stycket* definieras ytterligare två fall där ett förlustföretag genomgått en ägarförändring. I punkt 1 har ett annat rättssubjekt (jfr definitionen i 3 §) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget. I punkt 2 har flera sådana rättssubjekt under en femårsperiod gemensamt erhållit ett bestämmande inflytande över förlustföretaget. Dessa båda fall av ägarförändringar motsvarar de i avsnitt 8.2.1 angivna spärrsituationerna S2 resp. S3. Förhållandet mellan de olika ägarförändringarna är sådant att punkterna 1 och 2 i denna paragraf inte gäller om 4 § första stycket är tillämplig och punkt 2 inte gäller om punkt 1 är tillämplig.

I *andra stycket* anges vad som skall förstås med bestämmande inflytande.

6 §

I lagrummet ges vissa kompletterande bestämmelser till 5 § första stycket 2.

Vid emission med lika rätt för aktieägarna förändras i princip inte ägarförhållandena i bolaget. Ett undantag avseende aktieförvärv genom sådan emission har därför gjorts i *andra stycket*. Bestämmelsen har i denna del, av skäl som anförs i avsnitt 8.2.1, getts en annan utformning än Lagrådet föreslagit. Av stycket framgår också att avtal om rätt att förvärva aktie eller andel i ett företag eller avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter skall jämställas med förvärv av aktie eller andel.

Av *sista stycket* framgår att även förvärv som gjorts av ett annat rättssubjekt genom företag över vilka rättssubjektet direkt eller indirekt

har ett bestämmande inflytande skall anses som förvärv som gjorts av rättssubjektet.

Begränsningar

7 §

I *första stycket* finns beloppsspärren. Spärren innebär att avdrag för gammalt underskott endast medges till den del det gamla underskottet inte överstiger 200 % av kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget. Överskjutande del av det gamla underskottet faller bort. Spärren gäller sådana ägarförändringar som anges i 4 § första stycket och 5 § första stycket. I lagrådsremissen omfattade bestämmelsen inte uttryckligen indirekta förvärv av förlustföretag. I stället talades om vederlaget för aktierna eller andelarna med syftning på aktierna eller andelarna i förlustföretaget.

Om förvärvet avser ett moderföretag till förlustföretaget skall beräkningen således grundas på kostnaden för förvärvet avseende moderföretaget. Det är således kostnaden för förvärvet av den koncern i vilket förlustföretaget (eller förlustföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen. Ingår flera förlustföretag i förvärvet proportioneras underskottsbegränsningen efter resp. förlustföretags andel av koncernens sammanlagda underskott. Ett exempel illustrerar det sagda. Anta att AB A förvärvar AB B med dotterbolagen C och D. Vederlaget uppgår till 1 mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 mkr., fördelat med 0,9 mkr. på C resp. 2,1 mkr. på D. Genom spärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till (0,9/3 * 200% =) 0,6 mkr. och AB D:s underskott uppgår till (2,1/3 * 200% =) 1,4 mkr.

Vid beräkning av kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet bör den sammanlagda anskaffningskostnaden beaktas. Om exempelvis den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 till 51 % av rösterna bör även anskaffningskostnaden för det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen.

Av *andra stycket* framgår att kostnaden skall minskas med kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit under en period som omfattar den del av det beskattningsår då ägarförändringen skedde som föregick ägarförändringen och de två närmast föregående beskattningsåren. Det sagda gäller också kapitaltillskott som tillfallit annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

Av *tredje stycket* framgår att spärren inte är tillämplig vid ägarförändringar inom en koncern.

I *fjärde stycket* ges en dispensregel.

Av *sista stycket*, som är tillagt efter lagrådsremissen, framgår att bestämmelserna i föregående stycken i tillämpliga delar gäller även om ett förlustföretag utgjort överlåtande företag i vissa fusioner. De angivna

fusionsfallen motsvarar de som anges i 12 § med undantag för sådana fusioner där ett dotterbolag går upp i sitt moderbolag.

8 §

I lagrummet finns koncernbidragsspärren. Av *första stycket* framgår att spärren slår till om ett förlustföretag, som genomgått en sådan ägarförändring som avses i 4 §, mottagit koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL. Spärren innebär att förlustbolagets gamla underskott får kvittas mot förlustföretagets inkomst endast till den del underskotten motsvarar förlustföretagets inkomst utan koncernbidraget.

I *andra stycket* anges att begränsningen inte gäller koncernbidrag som erhållits från ett företag som tillhörde samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen. Detta undantag gäller dock inte om ett företag som omfattas av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion. Anta exempelvis att förlustbolaget A:s dotterföretag B i sin tur förvärvar samtliga aktier i C varefter B och C fusioneras. Efter en sådan fusion blir spärren tillämplig på koncernbidrag från B till A. Undantaget gäller heller inte koncernbidrag som "slussas" från ett nytt koncernbolag till förlustföretaget via exempelvis dess gamla moderbolag.

Av *tredje stycket* framgår att koncernbidragsspärren endast tillämpas det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de därpå följande fem beskattningsåren. Av stycket framgår också att spärren gäller även om beloppsspärren varit tillämplig och avser då sådant gammalt underskott som inte fallit bort till följd av beloppsspärren.

9 §

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att den del av ett gammalt underskott som till följd av koncernbidragsspärren inte är avdragsgill skall anses ha uppkommit det beskattningsår då avdrag vägras och således rullas framåt vid sidan av eventuellt nya underskott. Karaktären av gammalt underskott påverkas inte av denna mekanism.

I *andra stycket* finns en turordningsregel. Om förlustföretaget redovisar underskott även det beskattningsår då ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren är dessa "nya underskott" givetvis avdragsgilla utan begränsningar. Det gäller därför att under spärrtiden skilja mellan gammalt underskott som är spärrat genom koncernbidragsspärren och nytt ospärrat underskott. Medgivna avdrag skall i första hand anses avse nya underskott.

Begränsningar vid konkurs och ackord

10 §

Paragrafen motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL.

Paragrafen motsvarar nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL. En ändring har skett som medför att rätten till avdrag begränsas endast såvitt avser sådan del av underskottet som motsvarar de genom ackordet bortfallna skulderna.

Övriga bestämmelser

12 §

Första och sista styckena har sin motsvarighet i nuvarande 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL. Huvudregeln vid sådana fusioner där exempelvis helägda dotterföretag går upp i sina moderföretag är således alltjämt att det övertagande företaget har samma rätt till underskottsavdrag som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Bestämmelsens utformning skiljer sig från förslaget i lagrådsremissen på så sätt att även ombildningar och övertaganden enligt föreningsbankslagen omfattas.

En tidsmässig begränsning i rätten till avdrag för gammalt underskott finns i *andra stycket*. Där föreskrivs att det övertagande företaget har rätt till avdrag först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår fusionen ägde rum. Av definitionen av gammalt underskott i 3 § framgår att begränsningen gäller gammalt underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget. Av 7 § framgår att beloppsspärren är tillämplig vid vissa fusioner.

13 §

I bestämmelsen hänvisas till Lex Kockum. Eftersom den spärregeln gäller såväl avräkning inom ett beskattningsår som avdrag för underskott ett senare beskattningsår sker i denna lag endast en hänvisning till 2 § 5 mom. SIL.

Övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. De nya spärreglerna skall inte tillämpas i fråga om ägarförändringar, fusioner, ombildningar och övertaganden som skett före lagens ikraftträdande och inte heller i fråga om skattskyldiga som försatts i konkurs före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna om ackord i 11 § tillämpas redan vid 1994 års taxering i fråga om ackord som erhållits efter den 8 november 1993.

I lagen behandlas hur och i vilken omfattning avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv (surv) skall återföras till beskattning. Av övergångsbestämmelsen som föreskriver att lagen (1990:654) om avsättning till skatteutjämningsreserv (survlagen) upphävs, framgår att den lagen — sånär som på ett angivet undantag — skall tillämpas vid 1992-1994 års taxeringar.

1 §

Bestämmelsen handlar om hur skatteutjämningsreserven skall upplösas om surven vid 1994 års taxering inte överstiger surven vid närmast föregående taxering. Ett belopp motsvarande halva avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering skall återföras till beskattning under en femårsperiod med början vid 1995 års taxering. Med närmast föregående taxering avses normalt 1993 års taxering. Har ett företag åsatts flera taxeringar år 1993, vilket kan ske vid omläggning av räkenskapsår, avses med närmast föregående taxering den taxering som avser senare delen av beskattningsåret. Av paragrafen framgår motsatsvis att den andra hälften av avdraget inte behöver återföras till beskattning (se vidare 10 §).

2 §

Är avdraget för avsättning till surv vid 1994 års taxering högre än surven vid närmast föregående taxering skall ett belopp motsvarande survökningen återföras till beskattning vid 1995 års taxering. Om taxering inte sker år 1995 skall återföringen i stället ske vid 1996 års taxering. Hälften av återstående del av surven återförs till beskattning på sätt anges i 1 §.

3 §

Om den skattskyldige inte taxeras år 1994 skall hälften av avdraget återföras till beskattning på sätt anges i 1 §. Någon koppling till närmast föregående taxering görs inte. Det innebär att hänsyn inte behöver tas till om surven ökat jämfört med den taxering som i sin tur föregått denna taxering.

4 §

Av bestämmelsen framgår att surven i vissa fall skall återföras redan vid 1995 års taxering. Bestämmelsen gäller om den hälft av avdraget som skall återföras successivt i den ordning som anges i 1 § inte överstiger 4 000 kr.

I bestämmelsen ges kompletterande regler för det fall den skattskyldige inte taxeras ett visst år. Om ett företag som exempelvis har att återföra ett belopp om 50 000 kr. med minst en femtedel per år (enligt 1 §) inte taxeras vid 1995 års taxering skall vid återföringen den närmast följande taxeringen återföringen ökas med 10 000 kr. multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november månad året före taxeringsåret. Detta innebär att det belopp som skulle ha erlagts i skatt om taxering skett år 1995 beläggs med ränta för den fördröjning som överhoppet av ett taxeringsår inneburit. Om statslåneräntan är 7,5 % skall återföring således ske med [(10 000 + 750) + 10 000=] 20 750 kr.

6 §

Av *första stycket* framgår att man vid tillämpning av 1-3 §§ skall bortse från yrkande om högre avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen närmast före 1994 års taxering om yrkandet framställts efter den 30 september 1993. Även om ett sådant yrkande bifalles i sak skall återföringen av surven grundas på förhållandena före den 1 oktober, dvs. i regel de uppgifter som lämnats i självdeklarationen (se vidare kommentaren till 7 §).

Detsamma gäller enligt *andra stycket* i fråga om yrkanden om lägre värdeminskningsavdrag, högre värdering av lager eller pågående arbeten eller återföring av uppskovsbelopp med högre belopp. Sådana yrkanden innebär att inkomsten av verksamheten ökas. Denna regel sammanhänger med bestämmelsen i 7 § om att avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen närmast före 1994 års taxering — om underskott föreligger vid denna taxering — skall anses uppgå till ett belopp som motsvarar avdraget minskat med underskottet.

7 §

Föreligger ett underskott vid taxeringen närmast före 1994 års taxering skall surven minskas med underskottet.

Ett exempel illustrerar innebörden av 6 och 7 §§ och hur de kan samverka. Anta att ett företag har 1 miljon kr. i surv både vid 1994 års taxering och 1993 års taxering. Yrkandet om survavsättning vid 1993 års taxering antas ursprungligen ha varit 800 000 kr. Höjningen till 1 miljon kr. antas ha gjorts på grundval av ett yrkande som framställts efter den 30 september 1993. Det innebär med tillämpning av 6 § att surven vid 1993 års taxering skall anses vara 800 000 kr. Anta vidare att företaget vid 1993 års taxering redovisat ett underskott på 300 000 kr. Surven vid närmast föregående taxering skall anses uppgå till (800 000 - 300 000 =) 500 000 kr. Skillnaden mellan surven vid 1994 års taxering och surven vid närmast föregående taxering, (1 000 000 - 500 000 =) 500 000 kr., skall återföras vid 1995 års taxering. Det belopp som skall återföras i den ordning som anges i 1 § uppgår härefter till 250 000 kr. (hälften av

500 000 kr.) och återförs under högst fem år med minst 50 000 kr. per år. Vid 1995 års taxering skall således sammanlagt minst 550 000 kr. återföras till beskattning.

Återföringsbeloppen i exemplet ändras inte om yrkandet efter den 30 september i stället avser exempelvis återföring av uppskovsbelopp med ytterligare 300 000 kr. Av 6 § andra stycket följer att underskottet ändå skall anses uppgå till 300 000 kr.

8 §

Stadgandet innehåller en undantagsregel för Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag, SBAB och Stadshypotek AB. Förhållandena för dessa företag är speciella (jfr avsnitt 6). Undantagsregeln innebär att dessa företag får räkna 50 % av de reserv- och säkerhetsfonder som skall återföras till beskattning enligt 2 § första stycket lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m., som avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering. Om surven vid 1994 års taxering är högre än 50 % av reserv- och säkerhetsfonderna skall således survökningen återföras direkt och resterande del surven, motsvarande 50 % av nämnda reserver, till hälften återföras till beskattning enligt 1 §.

9 §

Vid tillämpning av reglerna om justerat ingångsvärde för andel i handelsbolag skall ett belopp motsvarande den del av avdraget som inte skall återföras till beskattning enligt denna lag anses utgöra skattepliktig intäkt i bolaget. Delägaren får således öka sitt omkostnadsbelopp med den skattefria delen av survupplösningen. I annat fall skulle den värdeökning av andelarna som blir följden av skattefria återföringen träffas av reavinstbeskattning när andelarna avyttras.

10 §

Av paragrafen framgår att ett särskilt tillägg i form av en skattepliktig intäkt tas ut om den avsättning till skatteutjämningsreserv som gjorts i bokslut till ledning för 1994 års taxering — eller, om företaget inte taxerats då, avsättning i bokslut till ledning för 1993 års taxering — löses upp i snabbare takt än survavdraget återförs till beskattning. En jämförelse skall alltså göras vid varje taxering under perioden mellan den avsättning till skatteutjämningsreserv som redovisas i bokslutet för det räkenskapsår som taxeringen avser och det avdrag som skall återföras till beskattning vid de följande taxeringarna efter det att avdraget multiplicerats med två. Om skatteutjämningsreserven är mindre än jämförelsebeloppet tas ett tillägg ut som uppgår till hälften av skillnaden mellan beloppen.

Ett exempel illustrerar. Anta att den hälft av avdraget som skall återföras till beskattning successivt under en femårsperiod uppgår till

500 000 kr. Vid 1995 års taxering återförs 100 000 kr. Survavsättningen måste därefter uppgå till minst (400 000 x 2 =) 800 000 kr. för att inte särskild beskattning skall ske. Det innebär att endast 100 000 kr. kan överföras till fritt eget kapital utan beskattning. Uppgår surven i stället till 700 000 kr. skall till de 100 000 kr. som återförs enligt 1 § läggas en intäkt som svarar mot hälften av skillnaden mellan survavsättningen på 700 000 och minimibeloppet på 800 000, dvs. 50 000 kr. Uppgår surven till 400 000 kr. skall (hälften av 800 000 - 400 000 =) 200 000 kr. tas upp till beskattning jämte det återförda avdraget på 100 000 kr. Skatteplikten för resterande 400 000 kr. som upplöses vid de följande taxeringarna påverkas inte av dessa tillägg.

Varieras exemplet så att företaget upplöser hela survavsättningen vid 1995 års taxering skall — om 100 000 kr. av avdraget återföras till beskattning enligt 1 § — en intäkt på (hälften av 800 000-0=) 400 000 kr. beskattas. Återstående del av avdraget (högst 400 000 kr.) återförs med minst 100 000 kr. per år.

Tilläggas kan att det står den skattskyldige fritt att återföra hälften av avdraget enligt 1 § i en snabbare takt utan att det medför några skattepliktiga tillägg. Det är endast om den icke skattepliktiga hälften återförs i en förhållandevis snabbare takt som skattepliktigt tillägg påförs.

11 §

Enligt denna paragraf skall återstående del av surven, som skall avskattas enligt 1-6 §§, omedelbart återföras till beskattning i fyra särskilt angivna situationer, nämligen när en skattskyldig eller ett handelsbolag har upphört att bedriva näringsverksamhet, vid företagsupplösning genom sådan fusion som inte omfattas av 2 § 4 mom. första stycket SIL, när beslut fattats om att företaget skall träda i likvidation och när beslut meddelats om att skattskyldig skall försättas i konkurs.

Punkt 1 — en skattskyldig upphör att bedriva näringsverksamhet — får anses även innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftats. Återföringen skall i sådant fall ske det sista året dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Av *andra stycket* framgår att reglerna i 10 § även gäller de återföringsfall som anges i första stycket. Om exempelvis en skattskyldig upphör att bedriva näringsverksamhet eller företaget träder i likvidation skall hela skatteutjämningsreserven anses upplöst och reglerna om tilläggsbeskattning tillämpas.

12 §

Vid sådana ombildningar av enskild näringsverksamhet eller näringsverksamhet i handelsbolag till aktiebolag, som inte föranleder uttagsbeskattning, fullföljs survåterföringen i aktiebolaget. Bestämmelsen är formulerad så att den ger möjlighet för ägaren av en jordbruksfastighet att behålla själva fastigheten i egen ägo medan övriga tillgångar och skulder förs över till den juridiska personen.

Vid sådana fusioner där exempelvis helägda dotterföretag går upp i sina moderföretag skall övertagande och överlåtande företag anses som ett och samma företag.

Övergångsbestämmelser

I övergångsbestämmelserna anges att survlagen skall upphöra att gälla den 1 januari 1994 samtidigt som lagen om återföring av skatteutjämningsreserv träder i kraft. Den upphävda lagen skall dock alltjämt tillämpas i fråga om 1992-1994 års taxeringar utom såvitt gäller bestämmelsen om övergångspost i punkt 6 av övergångsbestämmelserna.

20.6 Kommunalskattelagen (1928:370)

3 §

Lagtexten har förenklats bl.a. genom att nuvarande andra stycket b och nuvarande tredje stycket tagits bort. Icke bokföringsskyldiga enligt BFL kommer i fortsättningen undantagslöst att ha kalenderår som beskattningsår. Det har inte ansetts motiverat att behålla den nuvarande möjligheten för icke bokföringsskyldiga att vid påbörjande eller upphörande av verksamheten förlänga beskattningsåret (nuvarande tredje stycket). Dispensbestämmelsen i 12 § andra stycket BFL gäller endast för bokföringsskyldiga. Den nya lydelsen öppnar således inte någon möjlighet till brutet räkenskapsår genom dispens för icke bokföringsskyldiga.

Enligt det *nya tredje stycket* avgörs frågan om rätt beskattningsår för en delägares inkomst av handelsbolag med utgångspunkt i vad som gällt om handelsbolaget självt hade varit skattesubjekt (avsnitt 7.2.2). Handelsbolagsinkomsten hänförs till det beskattningsår som taxeras det år handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattesubjekt. Det har inte ansetts behövligt att reglera frågan till vilket beskattningsår handelsbolagsinkomsten skall hänföras då delägaren skall taxeras för två beskattningsår vid samma taxering. I avsaknad av reglering torde den skattskyldige ha valrätt.

6 §

I paragrafen, som är ny, klargörs vad som vid beskattningen skall avses med statslåneräntan en viss tidpunkt. I de skatteförfattningar där anknytning finns exempelvis till statslåneräntan vid utgången av november är det alltså den ränta som fastställts för den tidsperiod under vilken den 30 november infaller.

All annan inkomst av näringsverksamhet än självständig näringsverksamhet i utlandet som bedrivs av en fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla. Det innebär att den tidigare indelningen mellan å ena sidan aktivt bedrivna näringsverksamheter som utgör en förvärvskälla och passivt bedrivna näringsverksamheter som var och en utgör en förvärvskälla inte längre gäller.

Av *andra stycket* följer att inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av ett handelsbolag och annan inkomst av näringsverksamhet alltid hänförs till skilda förvärvskällor.

När det gäller handelsbolag som innehar andel i ett annat handelsbolag hänförs enligt *tredje stycket* inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av bolagen till en och samma förvärvskälla. Därvid gäller en särskild begränsning för kommanditdelägare och sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser. Begränsningen har omarbetats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen.

I fråga om kommanditdelägare utgår avdragsbegränsningen från delägarens ansvar mot tredje man. Med den utgångspunkten begränsas avdragsrätten normalt till det utfästa beloppet även om den faktiska insatsen är lägre. Skulle den faktiska insatsen överstiga den utfästa, vilket kan vara fallet om belopp som avses i 2 kap. 9 § HBL lagts till hans insats, ingår beloppet i bolagets egendom varmed bolaget svarar mot borgenärerna. Avdragsrätten begränsas då till den faktiska insatsen.

För delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar utgår avdragsbegränsningen från en obligationsrättslig inskränkning (externa ansvaret är oinskränkt). Om bolagsmännen sins emellan avtalat att en av delägarna inte skall behöva stå för mer än ett visst belopp så utgör beloppet "avdragsramen". Skulle delägaren med de andras samtycke öka sin insats så blir det närmast en tolkningsfråga huruvida detta även skall innefatta en ändring av hans obligationsrättsliga ansvar och alltså höja "avdragsramen".

Överskjutande underskott rullas sedan för att avräknas mot framtida inkomster i det bolaget. Systemet innebär alltså en särskild fålla för andelar som omfattas av avdragsbegränsningen.

Enligt *fjärde stycket* hänförs självständig näringsverksamhet i utlandet till en särskild förvärvskälla. Självständighetskravet får i likhet med som nu gäller anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. En förändring i jämförelse med gällande rätt är att skilda verksamheter utomlands i fortsättningen hänförs till en och samma förvärvskälla.

25 §

Ändringen är en följd av att bestämmelserna om avdrag för underskott hänförts till en särskild lag.

46 § 1 mom.

Momentet, som tidigare innehöll bestämmelser om kvittning mellan förvärvskällor, upphävdes i samband med skattereformen. Nu återinförs en begränsad kvittningsrätt för inkomst av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst. Bestämmelserna härom, som motiveras i avsnitt 7.3, ges i *första — tredje styckena*.

Bestämmelserna i *fjärde stycket* motsvarar i stort nuvarande 33 § 3 mom.

48 § 2 mom.

Ändringen föranleds av att aktiv näringsverksamhet i fortsättningen definieras i 11 kap. 3 § AFL.

53 § 3 mom.

Ändringarna innebär att äldre dödsbon inte längre skall beskattas som handelsbolag.

Anvisningar

till 22 §

punkt 1

Sista meningen i fjärde stycket slopas. Förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning i angivna fall har tagits in i den nya anvisningspunkten 1 a.

punkt 1 a

Bestämmelsen reglerar förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning i vissa fall. Det är fråga om uttag av aktier som skall delas ut av ett svenskt aktiebolag eller skiftas ut av en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses.

I *andra stycket* behandlas den situationen att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktierna i ett dotterbolag. Den nuvarande bestämmelsen (jfr sista meningen i fjärde stycket i punkt 1) knyter an till ett bestämt förfarande som anges i 3 § 7 mom. och som medger skattefrihet för utdelningen (jfr prop. 1990/90:167). Denna bestämmelse har nu slopats till följd av förslaget om generell skattebefrielse för utdelning från ett svenskt aktiebolag. Förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning har därför flyttats över till denna anvisningspunkt. Det tillägget har gjorts att det utdelande företaget inte får vara ett sådan företag som avses i 2 § 10 mom., dvs. ett investmentföretag.

I *tredje stycket* anges förutsättningarna för ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag. De nuvarande reglerna finns i 3 § 8 mom. SIL (jfr prop. 1992/93:131).

I *fjärde stycket* finns bestämmelser för den situationen att de utdelade eller utskiftade aktierna utgör lager hos mottagaren. Även dessa bestämmelser har flyttats över från 3 § 7 resp. 8 mom.

punkt 2

Sista meningen i *första stycket* slopas eftersom avkastning på andel i svensk ekonomisk förening är skattefri (jfr punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL).

Tredje stycket slopas som en följd av att utskiftning från ett aktiebolag numera huvudsakligen hanteras inom reavinstsystemet.

punkt 2 a

Anvisningspunkten är ny och anger i en uppräkning vilka finansiella instrument som är föremål för skattelättnader för att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen. Utdelning på sådana tillgångar som avses i uppräkningen är skattefri och en reavinst tas endast upp till hälften. I ett fall likställs ränta med utdelning (se kommentaren till första stycket punkt 4). I fem punkter i första stycket räknas de gynnade tillgångarna upp. Därefter görs i andra stycket sex inskränkningar i denna uppräkning.

Första punkten i *första stycket* tar upp aktier i ett svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i en emission av sådana aktier. Med aktier avses för kupongbolag såväl aktiebrev som interimsbevis. I fråga om avstämningsbolag avses även de tillfälliga aktierättigheter som förvärvas på grund av aktieteckning och som benämns interimsaktier eller teckningsaktier. De företrädesrätter som punkten tar sikte på är delrätter och teckningsrätter. Värdet av s.k. inköpsrätter anses som utdelning när de utnyttjas eller avyttras av aktieägaren.

En utdelningskupong som är skild från aktiebrevet betraktas som ett skuldebrev och inte som ett bevis om delaktighet i bolaget. Även en utdelning på sådan avskild kupong blir fri från skatt eftersom utdelningen även efter det att kupongen avskiljts är hänförlig till aktien (jfr kommentaren till 3 § 9 mom. SIL).

Andra punkten gäller andelar i svenska ekonomiska föreningar. Regeln gäller för såväl insatsandelar som förlagsandelar. Ett undantag görs senare i andra stycket d) för andelar i bostadsrättsföreningar och övriga s.k. äkta bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. SIL. Ett särskilt undantag görs också i andra stycket e) för vinst på andelar som ägs av enskilda näringsidkare och dödsbon. Det kan anmärkas att en samfällighetsförening inte är en ekonomisk förening.

Tredje punkten gäller andelar i svensk värdepappersfond. I tredje t.o.m. sjätte styckena preciseras omfattningen av inskränkningarna i skatteplikten och de närmare kraven för dessa inskränkningar.

Vinstandelsbevis i *fjärde punkten* omfattas endast av lättnaderna i de fall då det låntagande företaget saknar all avdragsrätt för den lämnade räntan på lånet. Regeln har kommenterats i avsnitt 5.3.1.

I *femte punkten* räknas ett antal derivatinstrument upp vars underliggande egendom eller index uteslutande avser svenska aktier e.d. Med

terminer avses också s.k. financial futures. Dessa instrument skiljer sig från ett terminskontrakt genom att det sker en daglig resultatavräkning av vinst och förlust. Med lokutionen "uteslutande avser" anges att värdeförändringar på derivatinstrumentet helt skall vara hänförliga till tillgångar enligt punkterna 1-4. Vid denna bedömning skall också undantagen i andra stycket beaktas. Derivatinstrument som avser tillgångar som tas upp i andra stycket omfattas således inte av den begränsade skatteplikten.

I *andra stycket* görs inskränkningar i uppräkningen i första stycket.

I *a-punkten* anges att utdelning på lagertillgångar inte är undantagen från skatteplikt (jfr avsnitt 5.3.1).

I *b-punkten* sägs att utdelning är skattepliktig i den mån avdragsrätt föreligger enligt 2 § 8 mom. första stycket SIL för företaget som lämnar utdelningen. Detsamma gäller för gottgörelse från sambruksförening i den mån den utgör avdragsgill utdelning enligt 2 § 11 mom. andra stycket SIL. Sambruksföreningar regleras i lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

Punkten tar främst sikte på rabatter och pristillägg till näringsidkare (2 § 8 mom. första stycket SIL jämfört med punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL). Rabatter och pristillägg som inte ges till näringsidkare utan till hushållen är skattefria.

En spärr mot ett kringgående av reglerna för reavinstbeskattning av fastigheter har tagits in i *punkt c* (jfr avsnitt 5.3.7). Bestämmelsen blir tillämplig vid försäljning av aktier i ett företag som äger fastighet som taxeras som hyreshusenhet. I dessa fall skall en så stor del av vinsten beskattas fullt ut som värdet av fastigheten utgör av samtliga tillgångar i företaget. Resterande del av vinsten beskattas enbart till hälften. Jämförelsen görs med utgångspunkt från det högsta av taxeringsvärdet resp. det bokförda värdet på fastigheten vid försäljningstillfället. Bestämmelsen är tillämplig även när fastigheten innehas av ett annat företag som är i intressegemenskap med det företag i vilket aktierna säljs, under förutsättning att avyttringen omfattar även det förstnämnda företaget. När avyttringen omfattar flera företag skall jämförelsen av fastighetens värde i förhållande till övriga tillgångar göras med utgångspunkt från värdet av samtliga tillgångar i den företagsgrupp som omfattas av avyttringen. Ett undantag från spärren görs för aktier som är noterade vid svensk börs och för aktier eller andelar i ett företag som ingår i en koncern där moderbolaget är börsnoterat i Sverige. Med börsnoterade aktier avses såväl A- som OTC- och O-listeaktier [jfr lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet].

D-punkten gör en inskränkning i lättnadsreglerna för vinst på andel i bostadsrättsförening och bostadsförening samt aktie i bostadsaktiebolag. Särskilda regler gäller vid försäljning av andelar resp. aktier i sådana s.k. äkta bostadsföretag (se 26 § SIL).

I *e-punkten* anges att vinster för enskilda näringsidkare och dödsbon vid avyttring av andel i ekonomisk förening inte undantas från skatteplikt. Undantaget gäller för reavinster som är hänförliga till näringsverksamhet (se punkt 1 av anvisningarna till föreliggande paragraf). I praktiken kan reavinstbeskattning av andel i en ekonomisk förening aktualiseras endast

vid likvidation av föreningen och då endast undantagsvis. Bestämmelsen behövs likväl för att upprätthålla en beskattning av förvärvsinkomst som inte är lindrigare än vad som följer av 3 § 12 mom. SIL.

Slutligen görs i *punkt f* ett undantag från skattelättnaderna för egendom som innehas av handelsbolag. Motiven för undantaget som gäller för alla slags delägare i handelsbolag finns i avsnitt 5.3.1.

I *tredje stycket* finns regler med krav på viss sammansättning av värdepappersfonds förmögenhet för att skatteplikten för vinst och utdelning på andelarna skall inskränkas. Bestämmelsen har utformats efter mönster från de nu upphävda bestämmelserna om förmögenhetssammansättning för aktiefond i 27 § 5 mom. SIL. Den mest omfattande skattelättnaden, halverad skatteplikt för vinst, ges för andelar i fond vars förmögenhet till minst 90 % placerats i svenska eller utländska aktier e.d. Stycket innehåller också bestämmelser om begränsad skatteplikt för reavinst på andel i fond vars förmögenhet till minst 60 % utgörs av svenska eller utländska aktier e.d (blandad fond). Reavinst på sistnämnda andel beskattas med en faktisk skattesats på 17,5 %. En reaförlust är avdragsgill i motsvarande mån.

För båda dessa fondslag gäller enligt *femte och sjätte styckena* att utdelningsbeskattningen är beroende av vilken typ av fondinkomst den anses härröra från. Den skall i första hand anses härröra från för fonden skattefri utdelning och är i denna del skattefri även för andelsägaren. I andra hand belöper utdelningen på den schablonintäkt som fonden påförs enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket SIL. Denna del av utdelningen beskattas med 25 %. Därefter anses utdelningen härröra från utdelning och ränta som är skattepliktig för fonden samt från reavinster på räntebärande värdepapper och andelar i räntefonder som också är skattepliktiga i fonden. Även denna del av utdelningen beskattas med 25 %. Utdelningen belöper därefter på andelar i blandad fond och beskattas i denna del med 17,5 %. Nästa fondinkomst som utdelningen skall avräknas mot är reavinster på svenska och utländska aktier m.m. och på andra andelar i värdepappersfonder än andelar i räntefonder eller blandade fonder. Sistnämnda del av utdelningen beskattas med 12,5 %. Utdelningsbelopp som därefter kvarstår att avräkna är fullt skattepliktiga. Det sist sagda framgår vid en jämförelse mellan femte och sjätte styckena.

De fondinkomster som andelsägarens utdelning avräknas mot utgörs av de faktiska nettointäkterna för resp. slag av inkomst. Det innebär bl.a. att reaförluster dragits av från reavinster av samma slag.

Utdelningen avräknas mot fondens inkomster under det beskattningsår för vilket utdelningen beslutats, dvs. fondinkomsterna året innan utdelningen betalas ut.

Det kan anmärkas att en fond i fråga om placeringar är bunden av de av Finansinspektionen fastställda fondbestämmelserna. Det torde inte vara möjligt att erhålla tillstånd till ändringar i dessa fondbestämmelser så att fonden helt ändrar karaktär. Kontinuitet kommer därmed att gälla i fråga om placeringsinriktning.

punkt 9
Ändringen är en följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopas.

punkt 19
Ändringen i *första stycket* är redaktionell.

Punkt 3 i *tredje stycket* utmönstras på grund av att möjligheten att att träffa överenskommelse om s.k. likställighetsavtal redan tidigare har slopats (jfr prop. 1991/92:112).

Ändringen i *fjärde stycket* beror på att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopas.

punkt 33
Ett tillägg har gjorts om rätt till avdrag för endast del av förlust. Tillägget korresponderar med reglerna i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § om begränsad skatteplikt för reavinster i vissa fall.

till 24 §

punkt 2
Ändringarna i *sjunde stycket* är en konsekvens av att förutsättningarna för utdelning resp. utskiftning i dessa fall har flyttats till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL.

till 32 §

punkt 9
Ändringarna är en följd av den ändrade indelningen i förvärvskällor.

till 53 §

punkt 10
Änringen är en följd av att Luxemburgregeln avskaffas.

Övergångsbestämmelser

Av *första stycket* följer bl.a. att övergångspost inte skall fastställas vid 1994 års taxering.

Andra stycket föranleds av de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om rätt beskattningsår för handelsbolagsinkomst.

Tredje stycket innebär att förmögenhetsförhållandena för värdepappersfonder före ikraftträdandet inte påverkar andelsbeskattningen efter denna tidpunkt. Under en övergångsperiod första halvåret 1994 får bestämmelserna om reducerad skatteplikt för reavinst i fråga om andel i svensk värdepappersfond som har minst 90 % av förmögenheten placerad i

svenska och utländska aktier m.m. tillämpas om denna förmögenhetsandel uppgår till minst 75 %.

Fjärde stycket anger att de nya bestämmelserna om skatteplikt för utdelning på andel i värdepappersfond tillämpas vid taxeringsåret 1995 som om fonden uppburit de vidareutdelade inkomsterna samma år utdelningen sker. Därigenom undviks att utdelningar blir fullt skattepliktiga under år 1994 för andra fonder än räntefonder.

20.7 Lagen om ändring i lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 46 §
punkt 6
Ändringarna är en följd av att begreppet aktiv näringsverksamhet numera definieras i AFL.

20.8 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 1 mom.

I *första stycket* har hänvisningen till 26 och 44 §§ KL som föreslås upphävda tagits bort. En hänvisning till 6 § har lagts till.

Av förenklingsskäl har den gällande regleringen i *fjärde stycket* för icke bokföringsskyldiga juridiska personer — huvudsakligen stiftelser och föreningar som inte är näringsidkare i den mening som avses i BFL — ersatts av ett krav att beskattningsåret skall avse kalenderår. Det har inte ansetts motiverat att behålla den nuvarande möjligheten för skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL att vid påbörjande eller upphörande av verksamheten förlänga beskattningsåret (jfr även punkt 11 av övergångsbestämmelserna).

För aktiebolag och andra skattskyldiga juridiska personer än dödsbon beräknas enligt gällande regler all inkomst gemensamt. Det innebär att utjämning av resultatet mellan skilda verksamheter kan ske fullt ut och även om verksamheterna bedrivs genom handelsbolag. Detta skall vara huvudregeln även fortsättningsvis. Ett undantag föreslås i fråga om inkomst som belöper på kommanditdelägare och andra delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser (avsnitt 7.2.5). Bestämmelserna som finns i *femte stycket* har omarbetats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen.

I fråga om kommanditdelägare utgår avdragsbegränsningen från delägarens ansvar mot tredje man. Med den utgångspunkten begränsas avdragsrätten normalt till det utfästa beloppet även om den faktiska

insatsen är lägre. Skulle den faktiska insatsen överstiga den utfästa, vilket kan vara fallet om belopp som avses i 2 kap. 9 § HBL lagts till hans insats, ingår beloppet i bolagets egendom varmed bolaget svarar mot borgenärerna. Avdragsrätten begränsas då till den faktiska insatsen.

För delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar utgår avdragsbegränsningen från den obligationsrättsliga inskränkningen (externa ansvaret är oinskränkt). Om bolagsmännen sins emellan avtalat att en av delägarna inte skall behöva stå för mer än ett visst belopp så utgör beloppet "avdragsramen". Skulle delägaren med de andras samtycke öka sin insats så blir det närmast en tolkningsfråga huruvida detta även skall innefatta en ändring av hans obligationsrättsliga ansvar och alltså höja avdragsramen.

Överskjutande belopp, dvs. underskott som till följd av avdragsbegränsningen inte får dras av mot delägarens, t.ex. ett aktiebolags, övriga inkomster rullas framåt för att avräknas mot på delägaren belöpande framtida inkomster i handelsbolaget. Systemet innebär alltså en särskild fålla för underskott avseende andelar som omfattas av begränsningen. I den mån ett underskott till följd av avdragsbegränsningen inte får dras av mot andra inkomster påverkas inte det justerade ingångsvärdet på andelen. Enligt bestämmelserna i 28 § påverkas detta endast av underskott som är avdragsgilla. Underskott som endast rullas framåt i förvärvskällan eller i detta fall inom fållan är inte avdragsgilla i den mening som avses i 28 § (se prop. 1989/90:110, s.725).

Sjunde stycket reglerar rätten till avdrag för bl.a. reaförlust. Hänvisningen till punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL innebär att avdrag för reaförlust endast medges med 50 % om en motsvarande vinst skulle ha tagits upp till hälften.

2 § 4 mom.

Ändringen i *åttonde stycket* föranleds av att underskott fortsättningsvis regleras i lagen om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

Bestämmelsen om kontinuitet vid beskattningen i *tolfte stycket* gäller i dag om det utdelande företaget inte uttagsbeskattas och det mottagande företaget är frikallat från skattskyldighet enligt 7 § 8 mom. Eftersom denna bestämmelse som en följd av det allmänna förslaget om skattefrihet har slopats gäller kontinuitet alltid om det mottagande företaget inte beskattas för utdelning. Ett undantag gäller dock i fråga om sådan utdelning som avses i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL, dvs. när ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktierna i ett dotterbolag. I dessa fall gäller en särskild regel om fördelning av anskaffningsvärdet på aktierna i det utdelande bolaget (27 § 2 mom.).

Bestämmelserna i nuvarande *andra och tredje styckena* om rätt till avdrag i föreningen för lämnad utdelning slopas som en konsekvens av förslaget att medlemmarna inte skall beskattas för sådan utdelning.

Ändringen i det nuvarande *nionde stycket* är redaktionell.

2 § 10 mom.

Av *första stycket* framgår att allmänna regler gäller för inkomstberäkningen i ett investmentföretag. Vinst och förlust på sådana instrument som omfattas av den föreslagna skattelättnaden — halverad reavinst — skall inte beaktas. Med hänsyn till att reavinstbeskattningen har sänkts har den schablonintäkt som skall tas upp enligt *första stycket 2* sänkts till 1 %. Denna schablonintäkt tas ut på svenska aktier e.d. Att allmänna regler gäller för inkomstberäkningen innebär bl.a. att den generella bestämmelsen om skattefrihet för utdelning på svenska aktier gäller även för investmentföretag. Som en konsekvens av detta slopas rätten till avdrag för utdelning i *första stycket 3*.

I den nya lydelsen av *första stycket 3* anges att vinst och förlust på andelar i utländska juridiska personer och vissa andra utländska finansiella instrument inte skall beaktas vid inkomstberäkningen. Genom hänvisningen till 3 § 1 mom. tredje stycket 1, 2 och 5 träffar bestämmelsen finansiella instrument som givits ut av utländska juridiska personer och som motsvarar de svenska instrument som räknas upp i nämnda punkter. Det innebär att bestämmelserna omfattar utländska aktier, emissionsrätter till sådana aktier, andelar i utländska ekonomiska föreningar samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana delägarrätter. Utländska fordringsrätter omfattas således inte.

Det *nuvarande andra stycket* slopas beroende på att utskiftning vid likvidation och fusion enligt förslaget skall tas om hand helt inom reavinstsystemet.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som skall förhindra att skattefria reavinster delas ut. Den innebär att det skall fastställas ett gränsbelopp som utgörs av mottagna skattefria utdelningsinkomster med tillägg för inkomster som har beskattats i bolaget. Överstiger beslutad utdelning detta belopp presumeras att det överskjutande beloppet utgörs av i företaget obeskattade reavinster som skall skattas av vid utdelning. Understiger beslutad utdelning gränsbeloppet får skillnaden sparas och läggas till det gränsbelopp som beräknas för nästkommande år. I gränsbeloppet inräknas mottagna skattefria utdelningsinkomster. Förutom utdelning på svenska aktier e.d. kan utdelning på utländska aktier ingå om utdelningen är frikallad från beskattning enligt 7 § 8 mom. eller genom dubbelbeskattningsavtal. Vidare inräknas 72 % av den skattepliktiga vinst som har beräknats enligt första stycket, dvs. vinsten i företaget exklusive reavinster och reaförluster på tillgångar som utgörs av svenska och utländska aktier och liknande tillgångar men inklusive den schablonintäkt som tas ut på värdet av svenska aktier. Har ett underskott fram-

kommit vid denna beräkning tas beloppet inte med vid beräkningen av gränsbeloppet. Det innebär att ett gränsbelopp aldrig kan vara negativt. Överstiger beslutad utdelning gränsbeloppet skall 40 % av beloppet tas upp som intäkt i företaget. Redovisar företaget underskott får intäkten kvittas mot detta underskott.

Av *tredje stycket* framgår att utskiftning från företaget jämställs med beslutad utdelning. Det innebär att reglerna om överskjutande utdelning blir tillämpliga även på utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller när företaget upplöses genom likvidation. Vid likvidation skall hänsyn tas till tillskjutet kapital vilket i normalfallet avser aktiekapital som skjutits till vid bolagets bildande och vid eventuell nyemission. Till tillskjutet kapital bör även hänföras den del av reservfonden som utgörs av eventuell överkurs i samband med nyemission.

Enligt *fjärde stycket* skall en schablonintäkt på 2 % tas ut på innehav av utländska aktier och vissa andra utländska finansiella instrument. Denna schablonintäkt skall beskattas effektivt. Ett eventuellt underskott får alltså inte kvittas mot intäkten. Det hindrar emellertid inte att underskottet får föras över till det närmast följande beskattningsåret.

Definitionen av ett investmentföretag har flyttats till *femte stycket*. Tillägget innehåller bestämmelser som blir tillämpliga om ett företag övergår till sådan verksamhet att det inte längre uppfyller definitionen på ett sådant företag. De obeskattade reavinster företaget haft skall då skattas av. Denna avskattning sker schablonmässigt genom att en intäkt påförs motsvarande 30 % av värdet av innehavet av svenska och utländska aktier e.d. Värdet bestäms vid ingången av det beskattningsår under vilket företaget övergår till annan verksamhet. Är motsvarande värde högre under något av de fem föregående beskattningsåren beräknas intäkten på detta högre värde. Med hänsyn till att skattefriheten för reavinster infördes i samband med 1990 års skattereform går emellertid jämförelsen aldrig längre tillbaka än till år 1991. Möjlighet finns för företaget att beräkna intäkten vid en avskattning med utgångspunkt från de verkliga reavinster och reaförluster företaget haft. Från summan av vinster och förluster får avdrag göras för intäkt som kan ha påförts p.g.a. att företaget lämnat överskjutande utdelning. Av det resterande beloppet skall 40 % tas upp som intäkt.

I *sjätte stycket* finns regler för värdepappersfonder. Vid inkomstberäkningen gäller vad som föreskrivits för investmentföretag i första stycket. Det innebär att hänsyn inte skall tas till reavinster och reaförluster på svenska och utländska aktier e.d. En skillnad i förhållande till investmentföretagen är den schablonintäkt på 0,75 % som tas ut på värdet av svenska aktier.

En värdepappersfond medges enligt *sjunde stycket* avdrag för beslutad utdelning för beskattningsåret till den del denna utdelning överstiger mottagna skattefria utdelningsinkomster. Ett sådant avdrag får inte innebära att underskott uppkommer.

I *åttonde stycket* finns bestämmelser om den schablonintäkt som skall tas ut på värdet av utländska aktier och vissa andra utländska finansiella instrument. Mot denna intäkt får inte annat avdrag göras än utdel-

ningsavdrag. Ett kvarstående underskott får emellertid föras över till det närmast följande beskattningsåret.

2 § 14 mom.

Sista meningen i *första stycket* innehåller en möjlighet till kvittning av förlust som har uppkommit genom att aktier förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller fusion. Kvittning är möjlig mot utdelning från bolaget. Enligt förslaget skall likvidation och fusion enbart hanteras inom reavinstsystemet. Bestämmelsen om kvittning slopas därför.

I *andra stycket* har skett en redaktionell ändring. De nuvarande bestämmelserna i 7 § 8 mom. tredje stycket föreslås slopade och därför har bestämmelsen i nuvarande tredje stycket a överförts till detta moment.

3 § 4 mom.

Andra stycket har slopats som en konsekvens av att reglerna om räntefördelning har tagits in i en särskild lag. Ändringen i *tredje stycket* är redaktionell.

3 § 6 mom.

I *första stycket* har införts bestämmelser att förskottsränta som har betalats under beskattningsåret skall vara avdragsgill även till den del den avser tid efter beskattningsåret utgång, dock längst t.o.m. den 31 januari året efter beskattningsåret.

Ändringen i *andra stycket* innebär att räntekompensation i fortsättningen skall behandlas som ränta. Det innebär att avdrag för kompensation för upplupen men inte förfallen avkastning vid förvärv av obligationer och andra skuldebrev samt andelar i s.k. räntefonder medges när den avkastning kompensationen avser förfaller till betalning. Har vidareöverlåtelse skett av skuldebrevet eller räntefondsandelen tillsammans med rätten till ränta och har denna vidareöverlåtelse skett innan räntan har förfallit till betalning medges dock avdrag under det beskattningsår när vederlaget för överlåtelsen skall tas upp till beskattning. Bestämmelsen innebär således en avvikelse från den kontantbestämmelse som gäller enligt 5 mom.

3 § 7 mom.

Ändringen i *tredje stycket* är en följd av förslaget att utdelning på aktier skall undantas från skatteplikt. I stycket regleras numera i vilka fall skatteplikt föreligger för utdelning som inte utgår i förhållande till innehavda aktier.

I nuvarande *fjärde och femte styckena* finns en bestämmelse om skattefrihet för utdelning i vissa fall. Den gäller när ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktier i ett dotterbolag. Förslaget om skattefrihet

för utdelning innebär att denna bestämmelse kan slopas. Här finns också bestämmelser som tillämpas när de utdelade aktierna utgör lager hos mottagaren av utdelningen. I denna del flyttas bestämmelsen till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL.

Återbetalning till aktieägaren i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett genom minskning av aktiernas nominella belopp skall enligt det nya *fjärde stycket* behandlas som utdelning. Det innebär att sådan återbetalning är skattefri om utdelning på aktien är skattefri. Vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som sker genom inlösen av aktier anses i dag att aktierna har avyttrats. Förslaget om en ny reglering för utskiftning innebär emellertid att den återbetalning som sker till aktieägaren inte längre skall anses som utdelning. Inlösen av aktier behandlas alltså i sin helhet inom reavinstsystemet.

3 § 8 mom.

Momentet behandlar i nuvarande *andra–femte styckena* utskiftning från en svensk ekonomisk förening. I *andra stycket* anges att utskiftning i samband med föreningens upplösning skall behandlas som utdelning. Denna utskiftning behandlas på samma sätt som föreslås i fråga om utskiftning vid upplösning av ett aktiebolag inom reavinstsystemet. Bestämmelsen slopas därför. Att en andel i en ekonomisk förening anses ha avyttrats vid likvidation framgår redan av nuvarande 24 § 2 mom.

I nuvarande *tredje stycket* behandlas ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag. För att sådan ombildning skall kunna ske utan omedelbara skattekonsekvenser behandlas sådan utskiftning inte som utdelning. Med hänsyn till den nya regleringen för utskiftning är bestämmelsen inte längre erforderlig (jfr 24 § 4 mom. sjunde stycket). Den del av bestämmelsen som behandlar den situationen att utskiftade aktier utgör lager hos mottagaren har flyttats till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL.

I det nya *andra stycket (nuvarande fjärde stycket)* har skett en redaktionell ändring.

3 § 9 mom.

Momentets *första och andra stycke* har ändrats till följd av det allmänna förslaget om skattefrihet för utdelning. Bestämmelserna har gjorts generella med följd att *nuvarande sista stycket* slopats. Någon materiell ändring är inte avsedd. *Lagrådet* har pekat på den aktiebolagsrättsliga principen om en akties odelbarhet som kommer till uttryck i det s.k. splittringsförbudet och principens betydelse för det remitterade förslaget om reavinstbeskattning i vissa fall av ersättning vid överlåtelse av utdelningskupong. Lagrådet framhåller att en aktie inte torde kunna splittras på det sätt som antagits i det remitterade förslaget, nämligen att utdelningskuponger avskiljs innan ett förslag till vinstutdelning lagts fram eller antagits. Det har också understrukits att det i fråga om aktier i

avstämningsbolag inte är möjligt att göra några som helst avvikelser från splittringsförbudet. Lagrådet har vidare anfört att dess uttalanden om innebörden av odelbarhetsprincipen i allt väsentligt torde äga tillämpning på andel i ekonomisk förening resp. värdepappersfond.

Mot bakgrund av vad Lagrådet anfört finns inte tillräckliga skäl att behålla en särbestämmelse om reavinstbeskattning av kupongöverlåtelse. Det sagda innebär också att tillämpningsområdet för *tredje stycket* i momentet i huvudsak torde inskränka sig till överlåtelse av räntekuponger (jfr hänvisningen i 3 § 5 mom.). I likhet med vad Lagrådet påpekat bör framhållas att en aktieägare i stället för att överlåta framtida ännu inte beslutad utdelning självfallet kan utfästa sig att till annan betala sådana utdelningsbelopp. Det blir då en obligationsrättslig förpliktelse och inte en verklig splittring av aktierätten. Denna överlåtelse beskattas enligt vanliga regler beroende av utfästelsens innebörd.

3 § 10 mom.

I *första stycket* har gjorts en redaktionell ändring som en konsekvens av slopandet av bestämmelsen i 3 § 1 mom. tredje stycket att utskiftning från ett aktiebolag skall behandlas som utdelning.

3 § 12 mom.

Från den allmänna bestämmelsen om skattefrihet för utdelning resp. halverad beskattning av reavinst undantas enligt 3 § 1 mom. femte stycket utdelning från fåmansföretag eller vinst vid avyttring av aktier i ett sådant företag. De bestämmelser som blir aktuella i dessa fall finns i detta moment.

I *första stycket* finns den bestämmelse som reglerar i vilka fall viss del av en utdelningsinkomst skall tas upp som intäkt av tjänst. För den del av ett utdelningsbelopp som tas upp som intäkt av kapital gäller den allmänna bestämmelsen om skattefrihet. Utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som skett genom minskning av aktiernas nominella belopp skall enligt 7 mom. behandlas som utdelning och omfattas därmed av bestämmelserna i detta stycke. Tillägget i *sista meningen* att vinst vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden skall behandlas som utdelning i fråga om fåmansföretag gäller den situationen att nedsättning sker genom inlösen av aktier.

I *tredje stycket* har kvoten för fördelning av reavinst ändrats. Av den beräknade reavinsten med eventuellt avdrag för sparat utdelningsutrymme skall 70 % tas upp som intäkt av tjänst. Resterande belopp (30 %) tas upp som intäkt av kapital. För sådana aktier som enligt 1 mom. omfattas av den föreslagna skattelättnaden skall denna del av reavinsten tas upp till hälften. Som intäkt av kapital skall också tas upp den del av reavinsten som undantas beroende på sparat utrymme för utdelning. Även detta belopp kan omfattas av den allmänna regeln att endast häften skall tas upp till beskattning.

En annan ändring i *tredje stycket* är att de bestämmelser som hänger samman med den nuvarande regleringen för beskattning av utskiftade belopp slopas eftersom utskiftning i samband med likvidation numera i sin helhet regleras inom reavinstsystemet.

Tillägget i *tionde stycket* begränsar möjligheten att vid 1995 års taxering beräkna det kapitalbeskattade utrymmet vid utdelning enligt den alternativa värderingsmetoden i fjärde stycket 1. Det innebär också att denna metod inte får användas vid beräkning av det sparade utrymmet. Det vid 1994 års taxering beräknade sparade utrymmet kan alltså inte användas om den alternativa värderingsregeln har använts. Begränsningen gäller även vid beräkning av reavinst på aktier och andelar om avyttring skett till närstående.

3 § 13 mom.

Bestämmelserna i nuvarande första och andra styckena har arbetats om. Att kvoterat slutavdrag inte medges i fråga om självständig näringsverksamhet i utlandet (nuvarande andra stycket) framgår fortsättningsvis av *första stycket*. Nuvarande möjlighet till kvoterat slutavdrag i fråga om verksamhet i handelsbolag slopas. Detta är en konsekvens av att indelningen i förvärvskällor i princip avskaffas för verksamheter inom ett och samma handelsbolag. I fortsättningen kan delägaren endast tillgodogöra sig avdrag för ackumulerade underskott under innehavstiden som reaförlust. Nuvarande andra stycket blir obehövligt och upphävs.

Övriga ändringar i momentet föranleds främst av det nya allmänna avdraget (kvittningen) i 46 § 1 mom. KL eller av den nya underskottslagen.

10 §

Ändringarna hänger samman med den ändrade dödsbobeskattningen. Det nya *fjärde stycket* har — frånsett några redaktionella ändringar — utformats enligt *Lagrådets* förslag. Av stycket framgår att bestämmelserna i andra och tredje styckena om beräkning av skatten för fysiska personer skall gälla också för dödsbon med vissa undantag. Från och med beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade tas det fasta beloppet om 100 kr bara ut om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar grundavdrag enligt 48 § 2 mom. KL, trots att grundavdrag inte medges för dödsbon för beskattningsår efter det år då dödsfallet inträfffade. Från och med det fjärde beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade utgör skatten på förvärvsinkomst 20 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Dessutom skall det fasta beloppet om 100 kr tas ut om förvärvsinkomsten överstiger det nyss angivna gränsbeloppet.

I momentet — som är nytt i förhållande till lagrådsremissen — slopas *andra stycket a.* Det innebär att enligt huvudregeln är det avgörande för om det är fråga om ett utländskt bolag enbart den beskattning som den utländska juridiska personen är underkastad i den stat där den är hemmahörande. Enligt ett nytt *tredje stycke* anses en utländsk juridisk person dock utgöra ett utländskt bolag när den juridiska personen omfattas av ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten som Sverige har ingått med någon av de uppräknade staterna samt den juridiska personen har hemvist i denna stat.

22 §

Som en konsekvens av det allmänna förslaget om skattefrihet för utdelning från svenska företag har förutsättningarna för avdrag i stället knutits till den nya lydelsen av 7 § 8 mom. a. En redaktionell ändring har också gjorts eftersom skattefrihet enligt den bestämmelsen endast kan komma i fråga avseende utdelning från utländskt bolag.

24 § 2 mom.

Ändringen i *första stycket* innebär att avyttring av ett finansiellt instrument anses föreligga redan när det företag som har givit ut instrumentet har försatts i konkurs under förutsättning att företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Ändringen i sista meningen beror på att regler som avser upplösning av en ekonomisk förening i samband med ombildning till aktiebolag numera finns i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL. Någon ändring har inte skett i fråga om avyttring i samband med likvidation och fusion. Bestämmelsen i 3 § 1 mom. tredje stycket att utbetalning till aktieägaren i samband med likvidation, fusion e.d. skall behandlas som utdelning har emellertid slopats. Det innebär att avyttring vid likvidation resp. fusion enligt förslaget helt kommer att regleras inom reavinstsystemet. Vid avyttring motsvaras vederlaget av det utskiftade beloppet.

Tillägget i *fjärde stycket* innebär att reglerna för inlösen av andel i värdepappersfond även gäller när en medlem avgår ur en ekonomisk förening.

24 § 4 mom.

I det nya *sjätte stycket* finns regler som kan bli tillämpliga sedan avdrag för reaförlust har medgetts när företaget försattes i konkurs. I *sjätte stycket 1* behandlas den situationen att ackord träffas eller att utdelning erhålls i en konkurs. Det avdrag som tidigare gjorts för reaförlust skall då elimineras och det sker genom att den ersättning som erhållits tas upp som reavinst. Medgavs ett kvoterat avdrag för reaförlusten skall motsvarande kvotering göras beträffande den ersättning som skall tas upp

som reavinst. Om avdrag medgavs för 70 % av förlusten skall således 70 % av erhållen ersättning tas upp.

Sjätte stycket 2 tillämpas i de undantagsfall ett beslut om konkurs upphävs. Det tillämpas även om en konkurs har lagts ned på grund av ackord i fråga om sådana tillgångar som inte omfattats av ackordet, dvs. i princip aktierna i ett bolag. Det tidigare erhållna avdraget skall då i sin helhet återföras till beskattning. Därefter skall aktien eller andelen anses ha det anskaffningsvärde beräknat enligt genomsnittsmetoden det hade vid tidpunkten för konkursen. Motsvarande gäller om konkursen avslutats med överskott. Det innebär att det tidigare avdraget för reaförlust elimineras och att aktien därefter anses avyttrad i samband med att företaget upplöses genom likvidation. Då gäller allmänna regler för beräkning av reavinst.

Har nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden skett genom inlösen av aktier anses en avyttring ha skett. Vinst som uppkommit vid inlösen undantas enligt *sjunde stycket* från skatteplikt. Det gäller även reavinst vid likvidation av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Det får dock inte i något av fallen vara fråga om ett fåmansföretag. Undantag från skatteplikt gäller inte heller näringsbetingade andelar i näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo eller aktie eller andel som innehas av handelsbolag. I dessa fall skall reavinsten tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Har reaförlust uppkommit vid likvidation av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening medges avdrag enligt allmänna regler.

27 § 2 mom.

De särskilda bestämmelser i 3 § 7 mom. som tar sikte på att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut aktierna i ett dotterbolag har slopats i den del de avser skattefrihet för utdelningen. Vissa bestämmelser om undantag från uttagsbeskattning m.m. vid sådan utdelning regleras nu i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL. Som en konsekvens av detta har *första stycket* ändrats.

27 § 4 mom.

I *första stycket* ändras skatteplikten för kontantersättning i samband med byte av svenska aktier och andelar till hälften av utgiven kontantersättning. Ändringen är en följd av förslaget att hälften av reavinsten är skattepliktig vid avyttring av svenska aktier. Tillägget i *de två sista meningarna* avser byte av aktier eller andelar i företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Den del av vinsten som kan anses belöpa på denna fastighet skall tas upp som skattepliktig reavinst. För återstående del medges uppskov med beskattningen. Som anskaffningsvärde för de avyttrade andelarna anses anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna med tillägg för den del av reavinsten som beskattats i samband med bytet.

I nuvarande *första stycket* finns de bestämmelser som innebär att vinst på marknadsnoterade aktier e.d. får kvittas fullt ut mot förlust på sådana marknadsnoterade instrument. Bestämmelserna har formulerats om och reglerar nu rätt till avdrag för förlust vid samtliga fall av avyttring av tillgångar som avses i 27 § 1 mom. Om det är fråga om ett sådant finansiellt instrument på vilket en vinst skulle ha tagits upp till hälften resp. 70 % är endast hälften resp. 70 % av en förlust avdragsgill. I det fall det är fråga om en förlust på icke marknadsnoterade aktier är endast (70 % av 50 %) 35 % eller (70 % av 70 %) 49 % av förlusten avdragsgill.

Bestämmelsen i det nuvarande *andra stycket* om begränsning i rätten till full kvittning i fråga om andel i marknadsnoterad värdepappersfond slopas (jfr kommentaren till punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL).

Reglerna i *tredje stycket* slopas som en konsekvens av att den ändrade regleringen för beskattning av utskiftade medel. Vidare slopas *fjärde stycket* till följd av att avdrag för förlust medges redan när ett bolag försätts i konkurs.

28 §

I paragrafen, som behandlar det justerade ingångsvärdet vid reavinstbeskattningen av handelsbolagsandelar, görs några kompletteringar.

Till följd av att någon uppdelning på skilda förvärvskällor inte skall göras av bolagsinkomsterna då ett handelsbolag innehar en andel i ett annat handelsbolag (se 18 § KL) görs ett tillägg i *första stycket*. De nya föreskrifterna torde motsvara vad som i praktiken redan tillämpas i motsvarande situation då andelen i ägarbolaget ägs av t.ex. ett aktiebolag. Bestämmelserna om det justerade ingångsvärdet (jiv) kan åskådliggöras av ett exempel.

Ingående jiv 0 "eget"	resultat	andel i HB	netto	jiv
HB 3	+220			+220
HB 2	-200	+220	+20	+20
HB 1	-100	+20	-80	beror på ägarkategori

Om andelen i HB 1 ägs av ett aktiebolag bör hela underskottet minska ingångsvärdet. Resonemanget förutsätter att avdragsbegränsningen i 2 § 1 mom. femte stycket inte är tillämplig. Ägs andelen i stället av en fysisk person bör ingångsvärdet minskas i den utsträckning underskottet är avdragsgillt, dvs. till den del avdrag yrkas och medges enligt 46 § 1 mom. KL.

Det justerade ingångsvärdet har hitills haft betydelse endast vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag. För delägare som är fysiska personer eller dödsbon kommer det justerade

ingångsvärdet i fortsättningen att få betydelse även vid den löpande beskattningen. Fördelningsunderlaget för räntefördelning och takbeloppet för expansionsmedel beräknas i fråga om verksamhet som bedrivs av handelsbolag med utgångspunkt i det justerade ingångsvärdet (2 § lagen om räntefördelning resp. 8 § expansionsmedelslagen).

Vid beräkning av justerat ingångsvärde skall enligt gällande bestämmelser i första stycket det ursprungliga ingångsvärdet bl.a. ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på honom belöpande avdragsgilla underskotten. Med inkomst eller underskott torde i princip avses det skattemässiga resultatet vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Det innebär att hänsyn skall tas inte endast till inkomstberäkningsregler i SIL utan även till sådana regler i andra lagar, t.ex. lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Räntefördelning får således i frånvaro av särskilda regler genomslag på det justerade ingångsvärdet såvitt gäller ökning eller minskning av inkomsten av näringsverksamhet. Detta gäller däremot inte motsvarande åtgärder i inkomstslaget kapital. Det synes nämligen oegentligt att uppfatta en intäkt av kapital som grundas på positiv räntefördelning som en på delägaren belöpande skattepliktig inkomst från bolaget. I fråga om negativ räntefördelning står det klart att ett avdrag i inkomstslaget kapital på grund av räntefördelning inte utgör ett på delägaren belöpande underskott i bolaget. Detta gäller oberoende av om det föreligger överskott eller underskott i bolaget.

Räntefördelning påverkar således i frånvaro av särskilda regler det justerade ingångsvärdet. Detta medför emellertid ett materiellt felaktigt resultat. En faktisk inkomst i ett handelsbolag som motsvaras av positiv räntefördelning är fullbeskattad och skall kunna tas ut utan ytterligare beskattning. Detta tillgodoses genom det nya *sjunde stycket*.

Bestämmelserna innebär att man — med ett undantag — skall bortse från räntefördelning. Ingångsvärdet påverkas alltså med inkomsten före räntefördelning. Den tekniska lösningen i propositionen innebär en förenkling i förhållande till lagrådsremissen.

Undantaget från huvudregeln att man skall bortse från räntefördelning gäller negativ räntefördelning i en underskottssituation.

Ett exempel kan belysa. På delägaren belöpande underskott från bolaget före räntefördelning antas uppgå till 70 och ett negativt fördelningsbelopp till 105. Negativ räntefördelning innebär att det negativa fördelningsbeloppet tas upp som skattepliktig intäkt av näringsverksamhet och att avdrag medges med samma belopp i inkomstslaget kapital. Den negativa räntefördelningen innebär alltså i realiteten att ett underskott kan bli avdragsgillt. I den utsträckning detta blir fallet skall underskottet minska ingångsvärdet. Undantagsregeln innebär att det justerade ingångsvärdet minskas med det negativa fördelningsbeloppet, i exemplet 105, till den del det motsvaras av ett underskott före räntefördelning, i exemplet 70. Ingångsvärdet minskas alltså med 70.

I det nya *åttonde stycket* har särskilda regler rörande expansionsmedel tagits in. Bestämmelserna i första meningen innebär att uttag kan göras

för att erlägga expansionsmedelsskatt utan någon nettominskning av ingångsvärdet.

Anta att på delägaren belöpande inkomst — efter räntefördelning — är 100. Delägaren ökar expansionsmedel med hela beloppet. Den skattepliktiga inkomsten blir 0. Uttag, som minskar ingångsvärdet, görs med 28 för att erlägga expansionsmedelsskatt. Till följd av föreskriften att ingångsvärdet skall ökas med 28 % av en expansionsmedelsökning uppkommer ingen nettoförändring av ingångsvärdet i exemplet. Vid en minskning av expansionsmedel med 100 ökas ingångsvärdet med 72 (100 - 28). Sammantaget har ingångsvärdet ökat med den ursprungliga inkomsten på 100 och minskat med uttaget på 28.

I andra och tredje meningarna i åttonde stycket finns särskilda regler för ingångsvärdet vid de två ombildningssituationer som avses i 14 § resp. 11 § expansionsmedelslagen. Se kommentaren till de bestämmelserna.

29 § 2 mom.

Ändringen i momentet innebär att rätt till avdrag för reaförlust för sådana tillgångar som avses i 29 § 1 mom. nu i sin helhet regleras i detta moment. Någon materiell ändring av kvittningsrätten har inte skett.

Övergångsbestämmelser

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Det innebär att för företag med räkenskapsår som har påbörjats före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser om skattskyldighet för utdelning som varit tillgänglig för lyftning före utgången av år 1993 resp. för beskattning av reavinst när avyttring skett före denna tidpunkt. I punkterna 2-11 finns särskilda övergångsbestämmelser.

punkt 2

Punkten som är ny i förhållande till lagrådsremissen innebär att övergång till kalenderår inte behöver ske redan innevarande beskattningsår. Kortas eller förlängs inte innevarande beskattningsår kommer övergången alltid att ske genom avkortning av det följande beskattningsåret.

punkt 3

De nya bestämmelserna blir tillämpliga på beskattningsår — inkl. räkenskapsår för handelsbolag i fall som avses i 3 § tredje stycket KL — som börjar den 1 januari 1994 och senare. Underskott före ikraftträdandet beaktas av bl.a. praktiska skäl inte fullt ut vid bestämmande av avdragsramen.

punkt 4
Har en ekonomisk förening fattat beslut om utdelning före ikraftträdandet och har denna utdelning förfallit till betalning före utgången av år 1993 gäller äldre bestämmelser i fråga om föreningens rätt till avdrag för utdelningen.

punkt 5
För investmentföretag och värdepappersfonder har bestämmelserna om den schablonintäkt som skall tas ut på värdet av aktieinnehavet ändrats. För företag som har påbörjat räkenskapsåret före ikraftträdandet gäller emellertid äldre bestämmelser om schablonintäkt för den del av räkenskapsåret som löper fram till den 1 januari 1994.

punkt 6
Kapitalskattesatsen är t.o.m. 1995 års taxering 30 %. För reavinst på aktier e.d. gäller en särskild reglering som innebär att 5/6 av en reavinst är skattepliktig resp. att avdrag för reaförlust beräknas på 5/6 av förlusten. Vid 1995 års taxering gäller fortfarande begränsningen till 5/6. Det innebär att sedan denna kvotering skett skall återstående del av vinsten i förekommande fall tas upp till hälften eller såvitt gäller andelar i vissa värdepappersfonder till 70 %.

punkt 7
Har utskiftat belopp tagits upp till beskattning vid 1994 års taxering får reaförlust vid bolagets upplösning kvittas enligt äldre bestämmelser i 2 § 14 mom. första stycket och 27 § 5 mom., dvs. förlusten får kvittas fullt ut mot mottaget utskiftat belopp som erhållits under föregående beskattningsår. Har en aktie ansetts avyttrad beroende på att aktiebolaget satt ned sitt aktiekapital eller reservfond genom inlösen av aktie och har reaförlust redovisats vid 1994 års taxering skall återbetalning till aktieägaren under år 1994 eller senare tas upp som reavinst. Skatteplikten är emellertid begränsad till ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för reaförlust.

punkt 8
De nya reglerna om beskattning av räntekompensation tillämpas inte om räntekompensation lämnats under åren 1991-1993. Den föreslagna ordningen innebär inte någon inskränkning i äldre övergångsbestämmelser avseende tidigare ändringar i reglerna om räntekompensation.

punkt 9
I fråga om Namibia och Venezuela tillämpas de nya föreskrifterna i 16 § 2 mom. tredje stycket först fr.o.m. den 1 januari året efter det att dubbelbeskattningsavtalet med respektive land trätt i kraft.

punkt 10
Förslaget att aktie e.d. skall anses ha avyttrats när ett bolag försätts i konkurs föreslås träda i kraft den 1 januari 1994. Har ett bolag före

ikraftträdandet försatts i konkurs men inte upplösts vid den tidpunkten anses aktie e.d. ha avyttrats den 1 januari 1994.

punkt 11
I punkten har tagits in en hänvisning till en bestämmelse i lagen om återföring av skatteutjämningsreserv. Den bestämmelsen gäller ingångsvärdet för andel i handelsbolag enligt 28 §.

20.9 Lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 3 mom.

I *första stycket* har villkoren i d och e ändrats som en konsekvens av förslaget att utdelning på svenska aktier och andelar skall vara skattefri. Förslaget i lagrådsremissen innebar att koncernbidrag inte fick lämnas mellan systerbolag om aktierna i något av bolagen utgjorde lagertillgångar hos moderbolaget. En tillräcklig restriktion är emellertid att begränsa möjligheten att lämna koncernbidrag för bolag vars aktier utgör lagertillgångar hos moderbolaget. Villkoret i e har utformats så att om aktierna i det givande dotterföretaget utgör lagertillgångar hos moderföretaget skall detsamma gälla för det mottagande dotterföretaget för att koncernbidrag skall kunna lämnas.

Det nuvarande *fjärde stycket* slopas som en konsekvens av att 2 § 12 mom. har upphävts.

3 § 1 mom.

Bestämmelserna i det nuvarande *tredje stycket* har slopats beroende på att utskiftning från aktiebolag numera tas om hand inom reavinstsystemet.

I de nya *tredje—fjärde styckena* anges förutsättningarna för skattelättnader för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen. Jfr kommentaren till punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL.

Till *femte stycket* har flyttats den nuvarande bestämmelsen i fjärde stycket. Den erinrar om att det för beskattning av utdelning från resp. avttring av aktier i ett fåmansföretag finns särskilda regler i 12 mom.

I *sjätte—nionde styckena* finns bestämmelser som reglerar beskattningen av andelar i värdepappersfonder. Jfr kommentaren till punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL.

3 § 2 mom.

I *andra stycket* har skett en redaktionell ändring. Orsaken är att rätt till avdrag för reaförluster för vissa tillgångar numera uttryckligen regleras i 25 § 11 mom., 26 § 10 mom., 27 § 5 och 6 mom. samt 29 § 2 mom.

7 § 4 mom.

Stiftelsen Sveriges Nationaldag har tagits in i den s.k. katalogen i *fjärde stycket.*

7 § 8 mom.

Första - femte styckena har slopats som en konsekvens av den allmänna regeln om skattefrihet för utdelningsinkomster.

I den nya *första stycket* har de nuvarande förutsättningarna för skattefrihet i tredje stycket a och b tagits in.

10 a §

Bolagsskattesatsen sänks från 30 till 28 %.

Övergångsbestämmelser

punkt 1
De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

punkt 2
Den tidigare beslutade övergångsbestämmelsen för livförsäkringsföretag kvarstår oförändrad.

punkt 3
Förmögenhetsförhållandena för värdepappersfonder före ikraftträdandet skall inte påverka andelsbeskattningen efter denna tidpunkt. Under en övergångsperiod får bestämmelserna om reducerad skatteplikt för reavinst i fråga om andel i svensk värdepappersfond som skall ha minst 90 % av förmögenheten placerad i svenska och utländska aktier e.d. tillämpas om denna förmögenhetsandel uppgår till minst 75 %.

punkt 4
De nya bestämmelserna om skatteplikt för utdelning på andel i värdepappersfond tillämpas vid 1995 års taxering som om fonden uppburit de vidareutdelade inkomsterna samma år utdelningen sker. Därigenom undviks att utdelningar från värdepappersfonder blir fullt skattepliktiga under år 1994 för andra fonder än räntefonder.

20.10 Lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst

1 §

Ändringen är en konsekvens av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon avskaffas.

3 §

En minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. En sådan intäkt av detta slag som beror på att verksamheten har upphört bör få räknas som ackumulerad inkomst om expansionsmedlen hänför sig till minst två år. Detsamma gäller i fråga om fysisk person eller delägare i handelsbolag som är bosatt utomlands om anknytning till fastighet eller fast driftställe här i landet har upphört och expansionsmedel enligt 5 § expansionsmedelslagen skall anses vara noll kr. En bestämmelse om detta har införts i en ny punkt *14*.

Av en ny punkt *15* framgår att intäkt av näringsverksamhet som härrör från återföring av periodiseringsfonder på grund av bl.a. att näringsverksamheten upphört, andel i handelsbolag avyttrats eller konkurs bör få räknas som ackumulerad inkomst om de återförda avdragen för avsättningar hänför sig till minst två år.

20.11 Uppbördslagen (1953:272)

2 § 3 mom.

Ändringen är en konsekvens av att reglerna om förseningsavgift har föreslagits bli intagna i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), se prop. 1993/94:1.

26 §

Av bestämmelsen i *andra stycket* framgår att såväl preliminär F-skatt som särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp varje uppbördsmånad under uppbördsåret, dvs. under tiden fr.o.m. februari månad ett år t.o.m. januari månad det följande året. Har skatten debiterats under uppbördsåret skall den betalas med lika stora belopp senast den 18 i var och en av de månader som återstår av uppbördsåret efter den månad under vilken skatten debiterades.

27 § 2 mom.

I momentet har en ny punkt, 6, införts. Av punkt 6 jämförd med 3 § lagen om expansionsmedel framgår att den skattskyldige skall gottskrivas

ett belopp motsvarande 28 % av en minskning av expansionsmedel vid debitering av slutlig skatt.

32 §

Se kommentaren till 2 § 3 mom.

36 §

Med en månatlig uppbörd av preliminär F-skatt blir februari den första uppbördsmånaden under uppbördsåret. Den preliminära F-skatt som debiterats inför detta uppbördstillfälle skall alltså betalas senast den 18 i månaden. För att göra en sådan ordning möjlig föreskrivs i *första stycket* att en F-skattesedel skall översändas till den skattskyldige senast den 25 januari under inkomståret.

36 a §

Med en månatlig uppbörd av särskild A-skatt blir februari den första uppbördsmånaden under uppbördsåret. Den särskilda A-skatt som debiterats inför detta uppbördstillfälle skall alltså betalas senast den 18 i månaden. För att göra en sådan ordning möjlig föreskrivs i *första stycket* att ett besked om debitering av särskild A-skatt skall översändas till den skattskyldige senast den 25 januari under inkomståret.

69 § 2 mom.

I *andra stycket* görs en följdändring till ändringen i 27 § 2 mom.

Anvisningar

till 40 §

Enligt den nuvarande lydelsen får F-skattesedeln effekt t.o.m. februari året efter det inkomstår för vilket den är utfärdad. Det innebär att skatteavdrag som skall redovisas vid det första uppbördstillfället under uppbördsåret, dvs. senast den 18 mars, får underlåtas på grund av en F-skattesedel som utfärdats för närmast föregående inkomstår. En motsvarande ordning avses gälla även med en månatlig uppbörd av F-skatt. Då kommer emellertid det första uppbördstillfället att bli senast den 18 februari. Förevarande bestämmelse har därför ändrats så att F-skattesedeln ges effekt endast under januari året efter det inkomstår för vilket skattsedeln utfärdats. Bestämmelsen korresponderar med 36 § UBL där det föreskrivs att en F-skattesedel skall översändas till den skattskyldige senast den 25 januari under inkomståret.

20.12 Lagen (1992:1661) om ändring i uppbördslagen (1953:272)

27 § 3 mom.

I *första stycket* görs en följdändring till ändringen i 27 § 2 mom. UBL.

Ändringen i *andra stycket* är en konsekvens av att reglerna om förseningsavgift föreslagits bli intagna i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), se prop. 1993/94:1.

68 § 6 mom.

Den föreslagna ändringen innebär att *sista stycket* upphävs. Därigenom tas kravet bort att en utmätning skall inbringa något utöver vad som fordras för att täcka kostnaderna.

69 § 1 mom.

I *första stycket* görs en följdändring till ändringen i 27 § 2 mom. UBL.

Ändringen i *andra stycket* är en konsekvens av att reglerna om förseningsavgift föreslagits bli intagna i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), se prop. 1993/94:1.

20.13 Lagen (1993:000) om ändring i lagen (1993:941) om ändring i uppbördslagen (1953:272)

1 §

I lagrummet har en ny punkt, 14, införts. Av denna framgår att uppbördslagens bestämmelser skall gälla även skatt enligt lagen om expansionsmedel.

20.14 Skogskontolagen (1954:142)

1 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon tagits bort.

De justeringar som gjorts i *tredje* och *sjätte styckena* är en anpassning till den ändrade förvärvskälleindelningen.

2 §

Ändringen i *första stycket* är en anpassning till den ändrade förvärvskälleindelningen.

3 §

Justeringen är en anpassning till den ändrade förvärvskälleindelningen.

9 §

Ändringen är en följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon tagits bort.

20.15 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

11 kap. *3 §*

Vad som är aktiv resp. passiv näringsverksamhet regleras enligt gällande regler i 18 § KL. I fortsättningen definieras aktiv näringsverksamhet i AFL och passiv näringsverksamhet i 2 § första stycket SLF.

I paragrafens *första stycke* har definitionen av aktiv näringsverksamhet tagits in. Enligt *andra stycket* skall bedömningen göras för varje förvärvskälla för sig. Gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet samt vad som är att hänföra till en resp. skilda förvärvskällor har kommenterats i allmänmotiveringen (avsnitt 7.1.1 och 7.2.2).

Enligt definitionen kan självständig näringsverksamhet utomlands aldrig utgöra *aktiv* näringsverksamhet. Detta innebär t.ex. att ett underskott av självständig näringsverksamhet utomlands aldrig kan föranleda avdrag enligt 46 § 1 mom. KL.

20.16 Lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.

1 §

Ändringarna är en följd av det nya film- och videoavtalet. I bestämmelsen anges parterna i det nya avtalet. Som tidigare medges avdrag för biograf- och videoavgifter till Filminstitutet. Som en följd av att två TV-företag är parter i avtalet föreskrivs att avdrag medges även för dessa företags avtalsenliga bidrag till Filminstitutet.

Ändringen är en följd av att inkomstslagen ändrats genom skattereformen.

3 §

Bestämmelsen innebär att stöd som Filminstitutet ger till näringsidkare för näringsverksamheten anses vara näringsbidrag eller annat stöd som beskattas enligt punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL.

Den nuvarande regleringen om skattefrihet för vissa bidrag slopas.

20.17 Lagen (1963:430) om mervärdeskatt

48 a §

Den föreslagna ändringen har kommenterats i kapitel 17.

20.18 Lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag

Den justering som har gjorts är en anpassning till redan tidigare beslutade ändringar av förvärvskälleindelningen (jfr prop. 1989/90:110, s 543 f).

20.19 Kupongskattelagen (1970:624)

I 2 § finns bestämmelser som innebär att kupongskatt även tas ut på utbetalningar i form av utskiftning. För aktieägare som är skattskyldiga i Sverige föreslås att utskiftning i samband med likvidation och fusion helt skall behandlas inom reavinstsystemet. En motsvarande ändring i fråga om uttag av kupongskatt är inte möjlig eftersom det förutsätter att den som skall innehålla skatten - VPC eller det utbetalande bolaget - har kännedom om den vinst som har uppkommit. Regleringen kvarstår därför oförändrad. Det restitutionsförfarande som finns i 27 § ger på samma sätt som i dag en möjlighet till reduktion av underlaget för kupongskatt.

1 §

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av att de regler, som innebär att ett moderbolag till sina aktieägare kan dela ut aktierna i ett dotterbolag utan skattekonsekvenser, har flyttats till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL.

Ändringen i *andra stycket* är en konsekvens av att handelsbolagsbeskattningen för dödsbon slopas.

20.20 Skattebrottslagen (1971:69)

Ändringen föranleds av den nya expansionsmedelsskatten.

20.21 Bokföringslagen (1976:125)

12 §

Enligt den nuvarande lydelsen av femte stycket gäller följande. Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. Föreligger synnerliga skäl kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att olika räkenskapsår får användas. Enligt den nuvarande lydelsen av sjätte stycket har detta motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom en koncern.

Genom skattereformen 1990 avskaffades indelningen i förvärvskällor för aktiebolag m.fl. juridiska personer. Med undantag för självständig näringsverksamhet i utlandet kommer all näringsverksamhet som en fysisk person bedriver att hänföras till en och samma förvärvskälla. Den bokföringsskyldige bör inte få kunna tillämpa olika räkenskapsår för skilda delar av sin verksamhet. Den nämnda möjligheten till dispens bör därför begränsas till att avse olika företag inom en koncern. En ändring av denna innebörd har gjorts i *femte och sjätte styckena*.

20.22 Lagen (1979:611) om upphovsmannakonto

1 §

Ändringen i *1* § *andra stycket* är en följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopats.

3 och 5 §§

Justeringarna i *3 och 5* §§ har gjorts till följd av den ändrade förvärvskälleindelningen.

2 kap.

1 §

Folkpensionsavgiften höjs med 0,2 procentenheter.

3 kap.

1 §

Folkpensionsavgiften höjs med 0,2 procentenheter.

6 §

Ändringen i *första stycket* föranleds av att föreskrifterna om avkortning utmönstrats ur uppbördslagstiftningen (prop. 1992/93:198, bet. 1992/93: SkU27, rskr. 1992/93:448, SFS 1993:891 m.fl.).

I *andra stycket* har med hänsyn till den månatliga uppbörden antalet tillgodoföringstillfällen ändrats från sex till tolv. Bestämmelserna har också utvidgats till att avse all debiterad preliminär skatt, dvs. inte bara preliminär F-skatt utan också särskild A-skatt. Vidare har de tidsangivelser som finns i stycket justerats med hänsyn till att första uppbördsmånaden blir februari i stället för mars. Slutligen anges i förtydligande syfte att bestämmelserna endast gäller preliminär skatt som debiterats fysiska personer.

20.24 Utsökningsbalken

2 kap. *4* §

I *första stycket* har endast språkliga ändringar gjorts.

I *andra stycket* har förutsättningarna för överlämnande av mål mellan behöriga kronofogdemyndigheter mjukats upp. För sådant överlämnande krävs fortsättningsvis endast att målets handläggning främjas därigenom. Vidare görs den ändringen att ett mål får överlämnas även efter det att utmätning, eller någon annan verkställighetsåtgärd, t.ex. kvarstad, har företagits.

4 kap. *3* §

Paragrafen har fått ett nytt *första stycke* som anger de nya förutsättningarna för att utmätning skall ske. Det finns inte längre något krav på att alla förrättningskostnader som uppkommer hos kronofogdemyndigheten skall bli betalda för att utmätning skall få göras. I stället skall

myndigheten göra en prövning av om resultatet, efter avdrag för kostnader som kan uppkomma efter själva utmätningen, kan beräknas bli ett överskott som gör åtgärden försvarlig. Detta innebär t.ex. att utmätning kan komma att ske även om bara en del av grundavgiften — eller grundavgifterna — blir betald.

13 kap. *6* §

Paragrafen har fått ett nytt *andra stycke.* Här framgår att sådana förrättningskostnader som bara avser ett mål skall räknas med i det målets fordran när man gör den proportionella fördelningen. Av det föreslagna nya andra stycket i 17 kap. 7 § framgår att de gemensamma kostnaderna skall tas ut innan den fördelningen görs.

20 a §

Paragrafen behandlar utbetalning av småbelopp.

Ett nytt *första stycke* behandlar det fallet att det finns flera mål och det belopp som skall utbetalas i något av dem understiger 100 kr. Då skall detta belopp i stället fördelas mellan andra mål, dvs. mål som enligt den första fördelningen skulle få minst 100 kr. men inte därigenom bli fullbetalda. Denna regel skall tillämpas om inte särskilda skäl föranleder något annat. En förebild till denna lösning finns i 11 kap. 13 a § konkurslagen (1987:672).

Enligt *andra stycket* är kronofogdemyndigheten inte skyldig att betala ut belopp som understiger 25 kr. Om beloppet inte betalas ut tillfaller det staten. Den gräns som gällt hittills är 10 kr.

15 kap. *24 a* §

Ändringen har samma innebörd som ändringen i 13 kap. 20 a § andra stycket.

17 kap. *7* §

I ett nytt *andra stycke* anges att gemensamma förrättningskostnader har företräde framför kostnader som bara avser ett mål och alltså skall tas ut innan proportionering och fördelning sker (jfr 13 kap. 6 §).

20.25 Lagen om ändring i lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken

4 kap. *8* §

Paragrafen har ändrats senast genom SFS 1993:893 (prop. 1992/93:198 om indrivning av statliga fordringar m.m.), som träder i kraft den 1 januari 1994.

Ändringarna i *första stycket* innebär en utvidgning av den behörighet som kronofogdemyndigheten har att pröva mål om utmätning. När det gäller behörigheten på grund av gäldenärens hemvist innebär förslaget inga ändringar. Däremot utvidgas den behörighet som grundas på att gäldenären har egendom inom länet; här behöver det nämligen inte längre vara fråga om just den egendom som är föremål för själva utmätningen. Härutöver föreskrivs nu behörighet för myndigheten i det län där verkställighet annars lämpligen kan ske. Regeln skall tillgodose behoven av att samordna handläggningen av mål mot olika gäldenärer vid en och samma myndighet.

Till följd av de utvidgningar av behörigheten som gjorts i första stycket har specialreglerna för behandling av fartyg m.m. i *andra stycket* kunnat tas bort.

20.26 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

2 §

Ändringen beror på de nya reglerna för beskattning av äldre dödsbon (avsnitt 7.5).

20.27 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

1 §

Ändringen i *tredje stycket* är redaktionell.

20.28 Taxeringslagen (1990:324)

4 kap. *13 §*

Andra stycket 3 har justerats med anledning av förslagen i prop. 1993/94:1 om organisationen vid fastighetstaxeringen. Förslagen innebär att fastighetstaxeringsförfarandet i allt väsentligt utformas i enlighet med förfarandet vid inkomsttaxeringen, bl.a. införs ett omprövningsförfarande efter mönster från taxeringslagen. Justeringen innebär att följdändring i att beslut enligt taxeringslagen får företas även efter utgången av femårsperioden när det föranleds av att skattemyndigheten genom beslut om omprövning eller taxeringsåtgärder ändrat ett fastighetstaxeringsbeslut.

5 kap. *1 §*

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att skattetillägg skall kunna påföras vid oriktig uppgift beträffande underlag för skatt enligt lagen om expansionsmedel.

20.29 Lagen om ändring i lagen (1993:944) om ändring i taxeringslagen (1990:324)

1 kap. *1* §

Ändringen i *första stycket* föranleds av att taxeringslagen skall gälla också vid fastställelse av underlaget för skatt enligt lagen om expansionsmedel.

20.30 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap. *10* §

Ändringen i *andra stycket* anger att en självdeklaration skall innehålla också de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt lagen om expansionsmedel.

14 §

I *första stycket* skall hänvisningen till 3 kap. 5 § första stycket 4 rätteligen vara 3 kap. 5 § första stycket 3.

18 §

Paragrafen innehöll i sin tidigare lydelse bestämmelser om upplysningsplikt beträffande s.k. likställighetsavtal. Möjligheten att ingå sådana avtal med svensk arbetsgivare har slopats fr.o.m. den 1 april 1993 i och med införandet av F-skattebevis. Däremot kvarstår möjlighet att ingå s.k. omvända likställighetsavtal med utländska arbetsgivare. Paragrafen har justerats i enlighet med detta.

19 §

Till följd av införandet av lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning har i ett nytt *andra stycke* intagits bestämmelser om skyldighet för näringsidkare att lämna uppgift om fördelningsunderlag enligt nämnda lag. Uppgifterna skall lämnas avseende såväl utgången av närmast föregående beskattningsår som motsvarande belopp vid beskattningsårets utgång.

25 §

Tredje stycket har slopats till följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon avskaffats.

I paragrafens *andra stycke* har intagits bestämmelser om kontrolluppgift vid s.k. räntekompensation vid avyttring av en fordran eller andel i s.k. räntefond (se kommentaren till 3 § 6 mom. SIL).

25 a §

I paragrafens *andra stycke* har ett förtydligande gjorts beträffande frågan om vem som är uppgiftsskyldig för utgiftsränta. Förtydligandet innebär att det är den som faktiskt har tagit emot räntan som är uppgiftsskyldig, (dock fortfarande under förutsättning att mottagaren tillhör kretsen av uppgiftsskyldiga i första stycket). Detta medför bl.a. att den som yrkesmässigt bedriver utlåning och tar emot ränta för en annan borgenärs räkning blir uppgiftsskyldig, vilket kan vara fallet t.ex. då ett säljföretag som säljer varor på avbetalning har lämnat över hela låneadministrationen till ett finansieringsföretag, som också aviserar kunderna.

Detsamma gäller vid pantsättning av fordringar. Det kan även förekomma att en bank, som lånat ut pengar till privatpersoner, säljer ut fordringar för att på så sätt sprida riskerna eller förbättra likviditeten. Banken fortsätter emellertid att administrera lånen; aviserar låntagarna och tar emot räntebetalningarna. Kunderna har inte underrättats om borgenärsbytet. Vid sådan överlåtelse är det den förste borgenären — i detta fall banken — som är uppgiftsskyldig.

Paragrafens *tredje stycke* har, till följd av ändringen i 3 § 6 mom. första stycket SIL justerats så att det av kontrolluppgiften särskilt skall framgå hur stor del av betald ränta som är avdragsgill för det aktuella året, dock endast om den betalda räntan till någon del belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret.

I ett nytt *fjärde stycke* har intagits bestämmelser om kontrolluppgift vid s.k. räntekompensation vid förvärv av fordon (jfr kommentaren till 22 §). I de fall den avkastning kompensationen avser förfaller till betalning ett senare år än det år förvärvet skett skall dock någon kontrolluppgift inte lämnas.

28 och 31 §§

Paragraferna har justerats med anledning av att utdelning på aktier i svenskt aktiebolag, och andelar i svensk ekonomisk förening fortsättningsvis skall vara skattefri.

60 §

Paragrafens *första stycke* innehåller regler om sammandrag av kontrolluppgifter. Sista meningen har utgått. Meningen behandlar först semestermedel som har betalts in till semesterkassa. Sådan uppgift behöver inte längre tas med på sammandraget eftersom arbetsgivaren fr.o.m. inkomståret 1993 inte längre betalar de socialavgifter som belöper på medlen.

Detta görs i stället av semesterkassan, som också lämnar kontrolluppgift. Därefter behandlas underlag för löneskatt. Inte heller denna uppgift behöver längre särskilt anges på sammandraget, eftersom det framgår av personnumret om personen i fråga är över 65 år och arbetsgivaren då skall betala in särskild löneskatt i stället för arbetsgivaravgifter. Beloppen i ruta 11 och 12 på kontrolluppgiftsblanketten utgör då underlaget för särskild löneskatt.

I ett nytt *tredje stycke* har i syfte att underlätta taxeringsarbetet införts bestämmelser om skyldighet att lämna sammandrag avseende utgiftsränta, tomträttsavgäld, avgift för pensionsförsäkring och reavinst/förlust vid försäljning av andel i allemansfond. Vidare har införts skyldighet för bostadsrättsföreningar m.fl. att lämna sammandrag beträffande kontrolluppgifter som skall lämnas vid upplåtelse eller överlåtelse av lägenhet.

20.31 Lagen om ändring i lagen (1993:945) om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

3 kap. *23* §

Punkt 3 har justerats med anledning av att den skattemässiga särbehandlingen av allemanssparandet har slopats. Vidare har ränta på vinstandelslån som inte utgör skattepliktig inkomst enligt punkt 2 a första stycket 4 av anvisningarna till 22 § KL (se kommentaren vid denna paragraf) undantagits från kontrolluppgiftsskyldigheten.

27 §

Paragrafen har justerats med anledning av att utdelning på aktie i svenskt bolag och andel i svensk ekonomisk förening fortsättningsvis skall vara skattefri. Beträffande svensk värdepappersfond skall kontrolluppgift lämnas till den del utdelningen är skattepliktig. Justering har även skett till följd av att den skattemässiga särbehandlingen av allemanssparandet har slopats.

32 a §

Paragrafen har justerats med anledning av att den skattemässiga särbehandlingen av allemanssparandet har slopats. Numera gäller att reavinst och reaförlust vid försäljning av andel i allemansfond skattemässigt skall behandlas på samma sätt som reavinst/förlust vid försäljning av andel i annan svensk värdepappersfond.

20.32 Lagen om ändring i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv

Föreskriften och motiven för ändringen kommenteras i avsnitt 6.

20.33 Lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

Motiven för bestämmelserna i *andra stycket* och finns i avsnitt 7.4.

Slopandet av *5 § femte stycket* beror på att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon avskaffats.

20.34 Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

1 §

Ändringen är en följd av att folkpensionsavgiften höjs med 0,2 procentenheter.

2 §

Bestämningen i *första stycket* av passiv näringsverksamhet föranleds av att definitionerna av aktiv och passiv näringsverksamhet utgått ur 18 § KL och en definition av aktiv näringsverksamhet tagits in i 11 kap. 3 § första stycket AFL. Som en följd av att folkpensionsavgiften höjs med 0,2 procentenheter justeras den särskilda löneskatten.

20.35 Lagen (1993:947) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

2 §

I paragrafens sista stycke har en följdändring gjorts till förslaget om slopad handelsbolagsbeskattning av äldre dödsbon.

7 §

Ett tillägg har gjorts i reglerna om värdering av värdepapper vid bestämmandet av underlaget för avkastningsskatt. Ändringarna innebär att uttaget av avkastningsskatt anpassas till förslaget om lindrad beskattning av direktägda värdepapper. De värdepapper som är föremål för begränsad skatteplikt enligt 3 § 1 mom. SIL skall vid bestämmandet av underlaget för avkastningsskatt inte tas upp till hela det noterade värdet. Värdepap-

per i denna grupp som är hänförliga till kapitalförsäkring tas upp till 65 % för att skattebelastningen på detta kapital alltjämt skall ligga på en nivå som motsvarar kapitalinkomstskattenivån.

Värdepapper som omfattas av nämnda moment och som är hänförliga till den del av underlaget för avkastningsskatt som beskattas med en skattesats på 9 % tas upp till 80 % av det noterade värdet. Det innebär att sparande i pensionsförsäkring och på pensionssparkonto alltjämt kommer att behålla en relativ skatteförmån.

När det gäller andelar i värdepappersfonder sker värderingen på ett något annorlunda sätt. En fondandel skall nämligen värderas med hänsynstagande till hur stor del av utdelningen som under det föregående beskattningsåret skulle ha varit skattepliktig resp. inte skattepliktig enligt de allmänna bestämmelserna om inkomstbeskattning av utdelning från fonder. Den generella nedsättningen av värderingsunderlaget till 80 resp. 65 % av marknadsvärdet skall reduceras i samma proportion som utdelningen skulle ha varit skattepliktig i inkomstskattesystemet. Om t.ex 30 % av utdelningen skulle ha varit skattepliktig skall nedsättningen av värderingsunderlaget också reduceras med 30 %. Det innebär att andelen i ett sådant fall skall tas upp till 86 % av det noterade värdet om den ingår i pensionsförsäkringskapital. Reduceringen av den högsta tillåtna nedsättningen (100 - 80=) 20 blir alltså (30 % av 20=) 6 %.

Om utdelningen delvis skulle ha varit skattefri, t.ex därför att reavinster på aktier delats ut, skall reduceringen ske på motsvarande sätt. Ett exempel får illustrera. Utdelningen antas vara 100 kr. och skatten, beräknad enligt de vanliga inkomstskattereglerna, antas uppgå till 15 kr. Högsta möjliga skatt som skulle ha kunnat utgå på utdelningen är 25 kr. vid en skattesats på 25 %. Reduceringen skall i detta fall göras med (15/25=) 60 %, vilket motsvarar 12 procentenheter. Det betyder alltså att fondandelen skall tas upp till 92 % av det noterade värdet om den ingår i ett pensionsförsäkringskapital.

Motsvarande justeringar skall göras för andelar som ingår i annat pensionskapital.

20.36 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Ändringen i *1 § andra stycket* är en följd av att handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon tagits bort.

Justeringarna i *3, 9 och 10* §§ innebär en anpassning till det ändrade förvärvskällebegreppet.

20.37 Lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

1 §

Ändringen är en följd av att reglerna i 53 § 3 mom. KL om handelsbolagsbeskattade dödsbon slopats. Som en följd av att folkpensionsavgiften höjs justeras löneskatten.

2.38 Lagen (1993:949) om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

3 §

Som en följd av att folkpensionsavgiften höjs justeras löneskatten.

20.39 Lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar

Ändringen är en konsekvens av den ändrade dödsbobeskattningen.

20.40 Lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av handelsbolag i vissa fall

Ändringen i 1 och 3 §§ föranleds av den ändrade förvärvskälleindelningen

20.41 Lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut

27 §

Bestämmelsen är tillämplig i fråga om sådana företag vars samtliga aktier eller andelar ägs av staten vid överlåtelsetidpunkten och som omfattas av möjligheten att erhålla stöd från staten enligt 3 § lagen. Företaget i fråga behöver inte faktiskt ha erhållit sådant stöd som avses i bankstödslagen.

Begränsningen i avdragsrätten gäller allt underskott som uppkommit före det beskattningsår då överlåtelsen skedde. Även underskott som uppkommit före statens förvärv av företaget omfattas således. Underskott som uppkommit under det beskattningsår överlåtelsen ägde rum omfattas däremot inte. Avdragsbegränsningen förutsätter inte att staten sålt samt-

liga aktier eller andelar. Bestämmelsen gäller även för det fall staten överlåter en del av företaget.

20.42 Lagen om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Av skäl som anförs i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.1) skall Annell-avdraget avskaffas och ersättas med en lindring av dubbelbeskattningen på aktieägarnivån. Lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning skall därför upphävas. Den upphävda lagen tillämpas på utdelning som förfallit till betalning före utgången av år 1993.

20.43 Lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i Svensk interkontinental lufttrafik aktiebolag (SILA)

Lagen upphävs som en följd av det allmänna förslaget om skattefrihet för utdelning.

20.44 Lagen om upphävande av lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande

Lagen innebär att de särskilda skattereglerna för allemansfonder slopas fr.o.m. den 1 januari 1994. Allmänna skatteregler för fondandelar kommer därför att gälla. Vissa nu gällande regler om behandling av sparpremie enligt reglerna för premiegrundande allemanssparande kvarstår dock enligt övergångsregleringen. Detsamma gäller regler om skattefrihet för bonusränta som ännu inte utbetalts men som tillgodoräknats ungdomsbosparare före utgången av år 1991.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen Ds 1993:28

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av Riksskatteverket (RSV), Riksbanken, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Datainspektionen, Bokföringsnämnden (BFN), Riksförsäkringsverket (RFV), Riksrevisionsverket (RRV), Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK), Bankstödsnämnden, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Byggentreprenörerna, Finansbolagens Förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Grossistförbundet Svensk Handel, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Kooperativa Förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Redovisningsrådet, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsförbundet SRS, Svenska Samernas Riksförbund, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Utvecklingsfonden i Jönköpings län.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund (LRF/ Skogsägarna) har avgett ett gemensamt yttrande.

Svenska Handelskammarförbundet, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund har åberopat ett yttrande från *Näringslivets Skattedelegation*. Företagarnas Riksorganisation, Svenska Bankföreningen, Sveriges Köpmannaförbund och Sveriges Redareförening har förutom egna yttranden åberopat yttrandet från *Näringslivets Skattedelegation*.

Yttrande har kommit in från Sveriges Försäkringsförbund som också har hänvisat till Näringslivets skattedelegations yttrande. Yttranden har även kommit in från Skogsindustrierna, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Kooperativa institutet, Skattebetalarnas Förening, Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund, Kjell Lindén, Johan af Klint, John Canevall och SABO.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1993:29) Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. Den ekonomiska dubbelbeskattningen

Riksskatteverket (RSV), Riksbanken, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Datainspektionen, Bokföringsnämnden (BFN), Riksförsäkringsverket (RFV), Riksrevisionsverket (RRV), Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK), Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Byggentreprenörerna, Centralorganisationen SACO, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarnas riksorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Redovisningsrådet, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges ackordcentral, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Utvecklingsfonden i Jönköpings län.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

Svenska Handelskammarförbundet, Svensk Industriförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund har åberopat ett yttrande från *Näringslivets Skattedelegation*. Företagarnas Riksorganisation och Svenska Bankföreningen har förutom egna yttranden åberopat yttrandet från *Näringslivets Skattedelegation*.

Yttrande har kommit in från Bankstödsnämnden, Riksgäldskontoret, S-E-Banken Försäkring, Fondbolagens Förening, Kooperativa institutet, Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund och SABO Bankstödsnämnden, Skattebetalarnas Förening, John Canevall, Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund, Johan af Klint och SABO

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian om månatlig uppbörd av preliminär F-skatt och särskild A-skatt.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av RSV, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, LRF och Sveriges Industriförbund.

Yttrande har också kommit in från Sveriges Campingvärdars Riksförbund.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian Avdrag för avgifter till Stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av RSV, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Sveriges Biografägareförbund, Sveriges Filmuthyrareförening u.p.a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Videodistributörers Förening, VIDSAM-Videouthyrarnas Samarbetsorganisation och Sveriges Television AB.

Nordisk Television har förutom eget yttrande åberopat yttrande från Sveriges Television AB.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Riksskatteverkets översyn av utsökningsbalken (RSV Rapport 1992:1)

Justitiekanslern, Domstolsverket, Rättshjälpsmyndigheten, Kriminalvårdsstyrelsen, Datainspektionen, Överbefälhavaren, Socialstyrelsen, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Statskontoret, Centrala studiestödsnämnden, Konsumentverket, Svea hovrätt, Riksdagens ombudsmän, Försvarets civilförvaltning, Skattemyndigheten i Malmöhus län, Kronofogdemyndigheten i Stockholms län, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Sveriges advokatsamfund, Tjänstemännens centralorganisation, JUSEK, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sparbankernas Bank, Föreningen Sveriges kronofogdar, Ackordscentralen i Stockholm, Konkursförvaltarkollegiernas förening, Arbetslöshetskassornas Samorganisation, Finansbolagens förening, Svenska Inkassoföreningen, Socialtjänstlagsutredningen (dir. 1991:50), Göteborgs konsumentnämnd.

2.1 Förslag till Lag om räntefördelning vid beskattning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § För fysisk person och svenskt dödsbo sker räntefördelning enligt denna lag. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av denna lag.

2 § Med *positiv räntefördelning* avses att avdrag medges för ett positivt fördelningsbelopp vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och att samma belopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av kapital enligt lagen om statlig inkomstskatt.

Med *negativ räntefördelning* avses att ett negativt fördelningsbelopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt och att avdrag medges med samma belopp vid beräkning av inkomst av kapital enligt lagen om statlig inkomstskatt.

3 § Ett *positivt fördelningsbelopp* utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag.

Ett *negativt fördelningsbelopp* utgörs av den nämnda räntesatsen multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

4 § Positiv räntefördelning medges endast i den mån det föreligger ett positivt justerat resultat i förvärvskällan. Positivt fördelningsbelopp som inte kan utnyttjas förs vidare till det följande beskattningsåret *(sparat fördelningsbelopp)*. Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

Det *justerade resultatet* beräknas med utgångspunkt i inkomsten eller underskottet enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) och ersättningsfond som återförts till beskattning jämte särskilt tillägg enligt 9 och 10 §§ lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Som avgående poster räknas intäkter enligt punkterna 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och avdrag enligt 1 § lagen om ersättningsfonder.

5 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo beräknas *fördelningsunderlaget* med utgångspunkt i skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av närmast

föregående beskattningsår med de justeringar som anges i andra - fjärde styckena, åttonde stycket första meningen och nionde stycket.

Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen och belopp som har avsatts till ersättningsfond eller periodiseringsfond.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, avkastningsskatt enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, statlig fastighetsskatt, mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, annuitet på avdikningslån, avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

Har makar tillsammans deltagit i verksamheten delas fördelningsunderlaget enligt första - fjärde styckena upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

Det belopp som följer av första - femte styckena ökas med underskott av näringsverksamhet närmast föregående beskattningsår i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen om statlig inkomstskatt samt minskas med 72 procent av expansionsmedel enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår och med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår.

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag utgörs fördelningsunderlaget av delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget enligt 28 § lagen om statlig inkomstskatt vid utgången av närmast föregående beskattningsår eller, för andel i handelsbolag som utgör omsättningstillgång, andelens skattemässiga värde vid samma tidpunkt. Värdet minskas med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår och med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet.

Fördelningsunderlaget skall ökas med ett belopp motsvarande ett negativt fördelningsunderlag bestämt med bortseende från sista stycket vid 1995 års taxering, eller om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering. I fråga om delägare i handelsbolag skall beloppet reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag över tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991 - 1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skatteplikti-

ga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas fördelningsunderlaget med hänsyn härtill.

6 § Vid värderingen av tillgångarna skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 samt kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. sådana tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12 - 14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

5. sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,

6. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

7. andra tillgångar än de som avses i punkterna 1 - 6 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

8. medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet,

9. tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt tas upp till 85 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2.

Vid tillämpning av första stycket 4 får fastighet som förvärvats före utgången av år 1990 i stället anses förvärvad den 1 januari 1991. Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt anses motsvara viss del av det för år 1993 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982 - 1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärde avses i fråga om

1. småhusenheter 55 procent av taxeringsvärdet,

2. hyreshusenheter 48 procent av taxeringsvärdet,

3. industrienheter 64 procent av taxeringsvärdet,

4. lantbruksenheter 39 procent av taxeringsvärdet till den del detta inte utgör bostadsbyggnadsvärde eller tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen.

Värdet enligt andra stycket skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets ingång inte överstiger 75 procent av detta värde. Jämförelsen skall avse

marknadsvärdet på den egendom som omfattas av värderingen enligt andra stycket.

Vid tillämpning av första och andra styckena avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond eller liknande fonder tagits i anspråk.

7 § Vid beräkning av fördelningsunderlag läggs för varje år kvarstående sparade fördelningsbelopp till fördelningsunderlaget enligt 5 § första eller sjunde styckena.

8 § Räntefördelning sker inte om fördelningsunderlaget avviker från noll med högst 50 000 kronor. Skall för den skattskyldige beräknas mer än ett fördelningsunderlag avser undantaget i första meningen summan av fördelningsunderlagen.

9 § Vid tillämpning av 28 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet även ökas med ett positivt fördelningsbelopp och minskas med ett negativt fördelningsbelopp.

10 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

I fråga om enskild näringsidkare och dödsbo skall fördelningsunderlaget enligt 5 § minskas med avsättningar till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och med uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

Vid beräkning av fördelningsunderlaget enligt 5 § räknas som skuld avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

2.2 Förslag till Lag om expansionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

1 § I fråga om fysisk person som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas på sätt föreskrivs i denna lag hänsyn till en post betecknad *expansionsmedel* vid beräkning av inkomst enligt de nämnda lagarna. Vad nu sagts har motsvarande tillämpning på svenskt dödsbo. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av denna lag.

Är en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet delägare i ett handelsbolag får det finnas en post för näringsverksamheten och en för andelen i bolaget. Motsvarande gäller om någon är delägare i flera handelsbolag. För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag får det inte finnas någon post. Vad som föreskrivs om expansionsmedel gäller varje post för sig.

Posten expansionsmedel tas upp i allmän självdeklaration.

2 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag med ett belopp som motsvarar en ökning av expansionsmedel.

En särskild skatt, expansionsmedelsskatt, skall betalas till staten med 28 procent av en ökning av expansionsmedel.

3 § En minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Av 27 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272) framgår att den skattskyldige vid debitering av slutlig skatt skall gottskrivas ett belopp motsvarande 28 procent av en minskning av expansionsmedel.

4 § Expansionsmedel får ökas med högst ett positivt positivt justerat resultat enligt 4 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning efter räntefördelning och justerat för åtgärder enligt lagen (1993:000) om periodiseringsfonder.

5 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo får expansionsmedel inte tas upp till så stort belopp att 72 procent av expansionsmedlen överstiger ett belopp beräknat med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret enligt de grunder som anges i 5 § första - fjärde styckena och åttonde stycket första meningen lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning ökat med underskott under beskattningsåret i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 §

13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och minskat med kapitaltillskott under beskattningsåret (takbeloppet).

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet fördelas takbeloppet mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

6 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag får expansionsmedel inte tas upp i den mån delägarens justerade ingångsvärde enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för andelen i bolaget utan hänsynstagande till 10 § eller, för andel i handelsbolag som utgör omsättningstillgång, andelens skattemässiga värde understiger andelens ingångsvärde enligt 24 § 1 mom. samma lag respektive dess ursprungliga skattemässiga värde. Härvid skall det justerade ingångsvärdet eller det skattemässiga värdet minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret och med lån från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet. Det justerade ingångsvärdet eller det skattemässiga värdet skall vidare justeras enligt 5 § åttonde stycket lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning.

7 § Föreligger inte längre förutsättningar för expansionsmedel enligt 1 § första stycket tas ett belopp motsvarande befintliga expansionsmedel upp som intäkt enligt 3 § om inte annat följer av 8 eller 9 §.

8 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo tas expansionsmedel inte upp som intäkt på grund av 7 §:

1. I den mån vid övergång genom gåva eller bodelning av samtliga realtillgångar i verksamheten till en fysisk person som är bosatt här i riket parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren. Motsvarande gäller vid arv och testamente om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

2. I den mån den skattskyldige i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten till ett handelsbolag i vilket han innehade eller genom överlåtelsen kommit att inneha en andel lämnat en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för näringsverksamhet till expansionsmedel för andelen i bolaget. En sådan förklaring har den verkan att *dels* delägaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha haft expansionsmedel för andelen uppgående till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för andelen, uppgående till det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet, *dels* det justerade ingångsvärdet för andelen enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt minskas med 72 procent av det överförda beloppet.

3. I den mån den skattskyldige i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten till ett aktiebolag i vilket han ägde eller genom överlåtelsen kommit att äga aktier *dels* lämnat en skriftlig

förklaring av innebörd att han önskar att expansionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i bolaget, *dels* skjutit till kapital till bolaget motsvarande 72 procent av expansionsmedlen. I den mån minskningen av expansionsmedel inte tas upp som intäkt på grund av föreskrifterna i föregående mening skall hänsyn inte tas till tillskottet vid beräkning av anskaffningsvärde för aktierna.

I fall som avses i första stycket 1 får expansionsmedel inte övertas i den mån expansionsmedlen överstiger ett belopp motsvarande värdet av realtillgångarna i verksamheten beräknat enligt de grunder som anges i 6 § första stycket 1 - 4 och 7 lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning. Övertagande får dock avse högst ett belopp motsvarande värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje året före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Förvärvaren skall vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet uppgående till samma belopp som de expansionsmedel avseende näringsverksamhet som överlåtaren eller dödsboet då hade eller, om förvärvaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, uppgående till summan av de nämnda beloppen.

9 § I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag tas expansionsmedel inte upp som intäkt på grund av 7 §:

1. I den mån vid överlåtelse genom gåva eller bodelning av andelen till en fysisk person som är bosatt här i riket parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren. Motsvarande gäller vid arv och testamente om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

2. I den mån en delägare som genom skifte vid upplösning av bolaget erhållit realtillgångar lämnat en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för andelen i bolaget till expansionsmedel för näringsverksamhet. En sådan förklaring har den verkan att delägaren skall vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet uppgående till det överförda beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, uppgående till det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

I fall som avses i första stycket 1 får expansionsmedel inte övertas i den mån expansionsmedlen överstiger ett belopp motsvarande det justerade ingångsvärdet enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Övertagande får dock avse högst ett belopp motsvarande det justerade ingångsvärdet vid utgången av det tredje året före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Förvärvaren skall vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses ha haft expansionsmedel för andelen uppgående till samma belopp som de expansionsmedel avseende andelen som överlåtaren eller dödsboet då hade.

10 § Vid tillämpning av 28 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet ökas med 28 procent av en ökning av expansionsmedel och minskas med 28 procent av en minskning. Vidare

skall ingångsvärdet ökas med 72 procent av en minskning av expansionsmedel som inte skall tas upp som intäkt på grund av föreskrifterna i 9 § första stycket 2.

11 § Beteckningar i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har samma betydelse som i de lagarna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Vid tillämpning av 5 § skall även andra stycket av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning gälla.

2.3 Förslag till Lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 § Uppkommer underskott vid beräkning av inkomst av en förvärvskälla medges — med de begränsningar som anges i denna lag — avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår.

Allmänna begränsningar i avdragsrätten

3 § Avdrag enligt 2 § medges inte till den del avdrag har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt 3 § 13 mom. andra stycket, 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Beträffande underskott vid förvärvskällans upphörande gäller 3 § 13 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Begränsningar efter strukturändring

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

Med *förlustföretag* avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår som bedömningen av företagets karaktär avser. Ett utländskt bolag skall inte anses utgöra ett förlustföretag.

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 fysiska personer, dödsbon och handelsbolag räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i föregående mening är delägare. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

Med *gammalt underskott* avses underskott som härrör från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag genomgått en sådan strukturändring som anges i 5 eller 6 §.

5 § Ett förlustföretag skall anses ha genomgått en strukturändring om en händelse inträffat som innebär att

1. ett företag (*den nya ägaren*) erhållit bestämmande inflytande över förlustföretaget,

2. förlustföretaget eller moderföretag till detta erhållit bestämmande inflytande över ett annat företag (*det nya dotterföretaget*).

Vid tillämpning av första stycket 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. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620) eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

6 § Ett förlustföretag skall — i annat fall än som anges i 5 § första stycket punkt 1 — anses ha genomgått en strukturändring om en händelse inträffat som innebär att

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

2. — i annat fall än som anges i punkt 1 — ett annat rättssubjekts förvärv av aktier eller andelar i förlustföretaget medför att under en period som omfattar fem beskattningsår för företaget *dels* förvärvaren förvärvat aktier eller andelar med minst fem procent av röstetalet, *dels* förvärvaren jämte 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 röstetalet sammantaget förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet.

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

Vid tillämpning av första stycket punkt 2 gäller följande. Hänsyn tas inte till aktieförvärv genom emission med lika rätt för aktieägarna. Med förvärv av aktie eller andel jämställs avtal om rätt att förvärva aktier eller andelar i ett företag eller att besluta i företagets angelägenheter. Som förvärv som görs av ett annat rättssubjekt räknas även förvärv som görs av

a. ett företag i vilket rättssubjektet — direkt eller genom förmedling av ett annat företag över vilket rättssubjektet har ett sådant bestämmande inflytande som anges i andra stycket — innehar aktier eller andelar med minst fem procent av röstetalet eller

b. ett företag över vilket ett sådant företag som anges vid a har ett bestämmande inflytande som anges i 5 § andra stycket.

7 § Har ett förlustföretag genomgått en sådan strukturändring som anges i 5 § första stycket punkt 1 eller 6 § första stycket begränsas rätten till förlustutjämning till den del gammalt underskott inte överstiger 200 procent av vederlaget för aktierna eller andelarna.

Vid beräkningen av vederlaget för aktierna eller andelarna skall köpeskillingen minskas med kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit under en period omfattande den del av det beskattningsår då strukturändringen skedde som föregick strukturändringen och de två närmast föregående beskattningsåren.

I fall som anges i 5 § första stycket punkt 1 gäller inte begränsningen i första stycket om förlustföretaget redan före strukturändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren.

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från bestämmelsen i första stycket om det finns anledning att anta att strukturändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att strukturändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs.

8 § Har ett förlustföretag genomgått en strukturändring begränsas — utöver vad som anges i 7 § — förlustföretagets rätt till avdrag för gammalt underskott på sätt anges i andra stycket. Begränsningen avser sådant gammalt underskott som inte fallit bort till följd av begränsningen i 7 § och gäller för det beskattningsår då strukturändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren.

Har förlustföretaget under beskattningsåret mottagit sådant koncernbidrag som enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan hänsynstagande till sådant avdrag överstiger koncernbidraget. Begränsningen gäller koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från ett företag som inte ingick i samma koncern som förlustföretaget före strukturändringen.

9 § Till den del avdrag för underskott inte medgetts på grund av 8 § skall underskottet anses ha uppkommit under det beskattningsår då avdraget inte medgavs. Detta förtar inte underskottet karaktären av gammalt underskott.

Har ett företag medgivits avdrag för underskott skall avdraget i första hand anses avse annan del av underskottet än gammalt underskott. Härvid beaktas ett avdrag för underskott endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än vad den annars skulle ha varit.

Begränsningar vid konkurs och ackord

10 § Om en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i är försatt i konkurs medges inte avdrag för underskott. Till den del en delägare i ett handelsbolag infriat bolagets förpliktelser medges dock avdrag. Har en konkurs lagts ned på grund av att borgenärerna har erhållit full betalning får den skattskyldige avdrag för underskott för vilket avdrag inte medgetts på grund av bestämmelserna i första och andra meningarna.

11 § Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar de genom ackordet bortfallna skulderna.

Övriga bestämmelser

12 § I fråga om sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget — med de begränsningar som anges i andra - fjärde styckena — anses som ett och samma företag.

Förelåg för något av företagen sådan begränsning i rätt till avdrag för underskott som anges i 7 § har det övertagande företaget inte rätt till avdrag för den del av underskottet som begränsningen avsåg.

Förelåg för något av företagen sådan begränsning i rätt till avdrag för underskott som anges i 8 § har det övertagande företaget rätt till avdrag för sådant underskott som begränsningen avsåg först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då strukturändringen skedde.

I fråga om fusion mellan ekonomiska föreningar gäller första stycket endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

13 § Avdrag medges inte för underskott som avses i 2 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas dock fortfarande i fråga om strukturändringar som skett före lagens ikraftträdande och skattskyldiga som försatts i konkurs eller erhållit ackord före lagens ikraftträdande.

2.4 Förslag till Lag om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt bestämmelserna i denna lag för belopp som avsatts till periodiseringsfond.

Sådana företag som avses i 2 § 7 och 10 mom. lagen om statlig inkomstskatt är inte berättigade till avdrag.

Annan juridisk person än handelsbolag som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna.

Varje beskattningsårs avsättning till periodiseringsfond bildar en särskild fond.

2 § Avdrag för avsättning till periodiseringsfond får för annan juridisk person än handelsbolag och dödsbo uppgå till högst 25 procent av inkomsten för beskattningsåret.

I fråga om fysisk person och dödsbo får avdraget uppgå till högst 25 procent av ett särskilt underlag om det är positivt. Underlaget utgörs av det justerade resultatet enligt 4 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning minskat med avdrag enligt 2 § första stycket och ökat med intäkt enligt 2 § andra stycket den nämnda lagen.

3 § Avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjorts.

Avdraget skall också återföras till beskattning när delägare i handelsbolag avyttrar sin andel i handelsbolaget.

4 § Vid sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) skall överlåtande och övertagande företag anses som ett och samma företag.

Har en fysisk person överfört sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag med vilket intressegemenskap råder skall personen och aktiebolaget anses som en skattskyldig. Vad nu sagts gäller även om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförts till ett aktiebolag och intressegemenskap råder mellan företagen.

Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Underlaget för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 2 § skall minskas med belopp som tagits upp till beskattning enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

2.5 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 26 §, 33 § 3 mom., 44 §, punkt 16 av anvisningarna till 22 §, anvisningarna till 26 och 44 §§, punkt 4 av anvisningarna till 53 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall upphöra att gälla,

dels att 3, 18 och 25 §§, 48 § 2 mom., 53 § 3 mom., punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 §, punkterna 1, 9 och 33 av anvisningarna till 23 §, punkt 2 av anvisningarna till 24 § samt punkt 9 av anvisningarna till 32 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 6 §, 46 § 1 mom., och punkt 2 a av anvisningarna till 22 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

— — —

Anvisningar
till 22 §

1.[8] 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 värdeminskningsavdrag. 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* betingats *av sådan verksamhet*. I

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) *av aktie i svenskt aktiebolag* eller av andel i *svensk* ekonomisk förening *om* innehavet betingats av *näringsverksamhet*. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av

* De här utelämnade delarna av lagrådsremissens lagförslag är, frånsett redaktionella ändringar, likalydande med propositionens lagförslag.

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

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. *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

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.

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

— — —

2 a. Från skatteplikt undantas dels utdelning och — i fall som avses i 4 — ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond under förutsättning att fondens innehav av tillgångar som är begränsat skattepliktiga enligt första och andra styckena inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt bestämmelserna i 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning på lagertillgång.

b) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. eller 11 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

c) Vinst vid avyttring av aktier och andra tillgångar som anges i första stycket om de givits ut av företag, vilket direkt eller indirekt innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet och det sammanlagda taxeringsvärdet eller bokförda värdet av detta fastighetsinnehav överstiger 40 procent av det bokförda värdet av företagets samtliga tillgångar. Detta gäller inte för aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering.

d) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Har annan svensk värdepappersfond än som avses i första stycket 3 ett innehav av begränsat skattepliktiga tillgångar enligt första och andra styckena som inte annat än tillfälligtvis understigit 50 procent av fondförmögenheten gäller dels att endast tre fjärdedelar av realisationsvinst vid avyttring av andelen är skattepliktig, dels att utdelning är skattepliktig med

följande inskränkningar,

— skatteplikt gäller inte för den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

— skatteplikt gäller för hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt.

Vid bedömningen av skatteplikten skall utdelningen i första hand anses belöpa på av fonden mottagen skattepliktig utdelning och ränta, i andra hand på realisationsvinst för vilken skatteplikten inte är begränsad enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § och därefter på av fonden mottagen skattefri utdelning. Resterande del av utdelningen skall anses belöpa på annan realisationsvinst än den sist nämnda.

— — —

33.[12] Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. *Endast halva respektive tre fjärdedelar av förlusten räknas som omkostnad om endast hälften eller trefjärdedelar av en vinst skulle ha tagits upp som intäkt.* Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med

hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

till 24 §

2.[13] Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än

som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

— — —

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas — utom vad avser punkt 16 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 12 och 13 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) — första gången vid 1995 års taxering.

Inkomst hos ett handelsbolag som med tillämpning av äldre rätt skulle ha tagits upp vid 1995 års eller, om den skattskyldige då inte taxeras, vid 1996 års taxering skall tas upp i enlighet med äldre rätt om de nya bestämmelserna föranleder att inkomsten annars inte tas upp vid ifrågavarande taxeringar.

För aktier som förvärvats genom sådan utdelning eller utskiftning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket respektive 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) i de lydelser bestämmelserna hade intill den 1 januari 1994 gäller äldre bestämmelser punkt 2 sista stycket av anvisningarna til 24 § om anskaffningsvärde.

Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § skall hänsyn inte tas till sammansättningen av värdepappersfonds förmögenhet före den 1 januari 1994.

2.6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:938) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 6 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen i sin lydelse enligt lagen (1993:938) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.*

* Förslaget utesluts här. Det överensstämmer med lagförslaget i propositionen.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att 2 § 15 och 16 mom. samt 27 § 6 mom. skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1, 4, 8, 10 och 14 mom., 3 § 4, 6 - 10, 12 och 13 mom., 6 §, 10 §, 22 §, 24 § 2 och 4 mom., 27 § 2, 4 och 5 mom. samt 28 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
— — —	
	2 §
4 mom.[3] Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt	
1. 14 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385),	
2. 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,	
3. 11 kap. 1, 2 och 9 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),	
4. 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619),	
5. 10 kap. 1, 2 och 9 §§ föreningsbankslagen (1987:620).	
Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.	
Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.	
Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.	
Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.	
Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget.	

* De här utelämnade delarna av lagrådsremissens lagförslag är, frånsett redaktionella ändringar, likalydande med propositionens lagförslag.

Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses *i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) och* i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § nämnda lag vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare — utöver vad som anges i nionde stycket — om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.

I samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen *enligt 7 § 8 mom.* tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

— — —

10 m o m.[5] Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i *27 § 1 mom.*,

2. att som intäkt tas upp *2* procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i *27 § 1 mom.*,

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Förlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är, utan hinder av vad som sägs i första stycket 1, avdragsgill till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

10 m o m. Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper *för vilka hälften av realisationsvinsten enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) är undantagen från skatteplikt,*

2. att som intäkt tas upp *1* procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i *1*,

3. att vinst eller förlust vid avyttring av andra värdepapper än som avses i 1 tas upp till 60 procent.

Har företaget för beskattningsåret beslutat utdelning som överstiger ett gränsbelopp tas hälften av det överskjutande beloppet upp som intäkt. Understiger beslutad utdelning för beskattningsåret gränsbeloppet får skillnaden läggas till det för påföljande beskattningsår beräknade gränsbeloppet. Med gränsbelopp avses 72 procent av den vinst som har beräknats enligt första stycket utom såvitt avser vinst eller förlust enligt 3, med tillägg för mottagen utdelning som är undantagen från skatteplikt.

Med beslutad utdelning jämställs utbetalning i samband med upplösning av företaget eller utbetalning av fusionsvederlag till den del utbetalningen överstiger tillskjutet kapital. I fråga om aktiebolag

jämställs med beslutad utdelning också utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.

Vad som föreskrivits för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder. För värdepappersfonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 1,5 procent.

För värdepappersfonder gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av tillgångar som avses i 27 § 1 mom.,

2. att som intäkt tas upp 0,75 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret på tillgångar för vilka hälften av realisationsvinsten är undantagen från skatteplikt enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och 1,5 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret på övriga tillgångar som avses i 27 § 1 mom.,

3. att avdrag får göras för utdelning som fonden har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

— — —

3 §

6 m o m.[8] Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter *beskattningsårets utgång*. För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Räntekompensation för upplupen men inte förfallen ränta som utgår vid överlåtelse av fordran, behandlas *inte* som ränteintäkt eller ränteutgift *utan medräknas i vederlaget respektive anskaffningsvärdet*

6 m o m. Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter *den 31 januari året efter beskattningsåret*. För ränta som enligt denna bestämmelse inte fått dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Räntekompensation *som en förvärvare av ett skuldebrev lämnar överlåtaren* för upplupen men inte förfallen ränta behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. *Avdrag för lämnad räntekompensation*

för fordringen vid beräkning av realisationsvinst.

får göras det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Likaså är vid förvärv av enbart rätten till avkastning på skuldebrevet sådan räntekompensation avdragsgill det beskattningsår då räntan förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur, innan räntan förfallit till betalning, avyttrat skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta eller avyttrat rätten till räntan är dock utgiven räntekompensation avdragsgill redan det beskattningsår under vilket det avtalade vederlaget skall tas upp till beskattning.

7 mom.[9] Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.

Annan utdelning från sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. än i form av bostad eller annan förmån av fastighet räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, *även* om den inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. femte stycket är att anse som kapitaltillskott.

Annan utdelning från svenskt aktiebolag än som avses i 1 mom. tredje stycket är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning

Annan utdelning från sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. än i form av bostad eller annan förmån av fastighet räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om den inte *har* utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. femte stycket är att anse som kapitaltillskott.

lämnas skall bolaget — direkt eller indirekt — ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de utdelade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Utdelning enligt fjärde stycket är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

8 mom.[10] Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses — med de begränsningar som anges i tredje-femte styckena — jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant företag som avses i 3 § 12 mom. nionde stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 §

Utbetalning till aktieägare vid nedsättning av aktiekapital eller reservfond i svenskt aktiebolag anses som utdelning.

Aktie anses avyttrad om det aktiebolag som givit ut aktien upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618).

Aktie i svenskt aktiebolag anses avyttrad om det aktiebolag som givit ut aktien upplöses genom likvidation.

kommunalskattelagen (1928:370).

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket, skall som utdelning inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

9 m o m.[11] Beträffande avkastning av *svenska* aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning på *svensk aktie eller på* andel i *svensk värdepappersfond eller ekonomisk förening eller i* utländskt bolag eller utländsk värdepappersfond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket *2*, skall som utdelning *inte* anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

Andel i svensk ekonomisk förening anses avyttrad om den förening som givit ut andelen upplöses genom likvidation. Motsvarande gäller vid medlems avgång ur föreningen.

Utbetalning från utländskt bolag behandlas enligt andra - fjärde styckena om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses där.

Avslutas en konkurs med överskott tas utskiftat belopp i samband med efterföljande likvidation upp som skattepliktig intäkt. Skatteplikten är dock begränsad till ett belopp som svarar mot det avdrag som medgetts för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs.

Vinst som uppkommit vid sådan avyttring som avses i fjärde och sjätte styckena undantas från skatteplikt om det inte är fråga om aktie som utgör lagertillgång eller vinst som skall behandlas enligt 12 mom.

9 m o m. Beträffande avkastning av *utländska* aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning på andel i utländskt bolag eller utländsk värdepappersfond, skall *som* intäkt *tas upp* endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan

rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Uppkommer i sådant fall fråga om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning på dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet får avräknas på närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör om ej särskilda skäl föranleder till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.

Vad som gäller utdelning på svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning på andel i svensk värdepappersfond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk värdepappersfond.

Överlåtelse av rätt till utdelning på svensk aktie, andel i svensk ekonomisk förening eller andel i svensk värdepappersfond anses som avyttring om värdet av utdelningsrätten vid avyttringstillfället överstiger en tiondel av värdet på delägarrätten. För överlåtare av utdelningsrätt som innehar delägarrätten anses utdelningsrätten anskaffad utan kostnad.

— — —

12 m o m.[13] Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall *hälften* av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. *Uppkommer realisationsförlust genom att aktierna förlorat*

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall *70 procent* av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall vid tillämpning av första stycket det överskjutande beloppet minskas med förlusten.

Bestämmelserna i första - tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första - tredje styckena följande.

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

2. Anskaffningskostnaden får — om den inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 — räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som

intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Om den skattskyldiges make eller — såvitt gäller skattskyldig under 18 år — förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första-tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräkning enligt fjärde stycket 2 inte medges.

— — —

6 §

1 mom.[15] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:	a) fysisk person:
för tid under vilken han varit bosatt här i riket:	*för tid under vilken han varit bosatt här i riket:*
för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt	för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt
för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:	*för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:*
för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;	för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;
	och för sådan inkomst av kapital som avses i 2 § första stycket lagen

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

10 §[16]

För fysiska personer *och dödsbon* beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

För fysiska personer beräknas statlig inkomstskatt enligt följande.

Skatt på förvärvsinkomst utgör 100 kronor samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 170 000 kronor vid 1992 års taxering. Vid följande taxeringar uppgår skiktgränsen till skiktgränsen för föregående taxeringsår multiplicerad med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober andra året före taxeringsåret och prisläget i oktober tredje året före taxeringsåret med tillägg av två procentenheter. Skiktgränsen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skatt på kapitalinkomst utgör 25 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom.

Andra och tredje styckena gäller även för dödsbon. Från och med det beskattningsår som följer närmast efter det kalenderår då dödsfallet inträffade utgör dock skatten på förvärvsinkomst 100 kronor, om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), samt — från och med det beskattningsår som följer närmast efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade — 20 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

— — —

24 §

2 m o m.[18] Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom *konkurs eller* likvidation *eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618).* Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut

2 m o m. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet *försätts i konkurs. Avyttring av annat finansiellt instrument än aktie eller andel anses också föreligga om instrumentet* definitivt förlorat sitt värde *genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut det* upplöses genom likvidation. Med avyttring

utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. *Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket.*

jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning.

En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning.

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. Anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

4 mom.[19] Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.

Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av en köp- eller säljoption med en löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Om utfärdaren på grund av optionen säljer den underliggande egendomen skall han öka försäljningspriset med den tidigare uppburna ersättningen (premien) vid beräkning av vinst. Om utfärdaren på grund av optionen köper egendom, dras premien av från anskaffningsvärdet för egendomen, om denna avyttras senast under det beskattningsår då premien skall tas upp till beskattning. I fråga om option med längre löptid än ett år, inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas. Det som nyss sagts om behandlingen av premien gäller även beträffande optioner med den längre löptiden, om försäljning på grund av optionen respektive avyttring av egendom som köpts på grund av optionen sker samma år som optionen utfärdats. Med option avses ett finansiellt

instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin inträder för det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Med termin avses ett finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

I fråga om avyttring som avsett lånad aktie (blankningsaffär) inträder, om inte den skattskyldige vid tidpunkten för avyttringen äger aktie av samma slag och sort, skattskyldighet för det beskattningsår då en motsvarande aktie förvärvats och återställts till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då avyttring av den lånade aktien skedde.

Har aktie eller andel ansetts avyttrad genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet försatts i konkurs och har beslutet om konkurs upphävts eller har konkursen lagts ned skall som intäkt tas upp ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Anskaffningsvärdet anses därefter uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid den tidpunkt då avyttring ansågs ha skett.

27 §

2 m o m.[20] Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). *Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genom-*

2 m o m. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden).

snittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Delbevis eller teckningsrättsbevis, som grundas på aktieinnehav i ett bolag, anses anskaffat utan kostnad.

4 m o m.[21] Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

4 m o m. Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar *eller om det är fråga om sådana aktier för vilka hälften av realisationsvinsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 § 1 mom., hälften av denna del av vederlaget.* Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte person som har avflyttat från riket men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här.

Vid avyttring av aktier eller andelar i företag som avses i 3 § 12 mom.

nionde stycket, tillämpas första stycket endast om skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar till ett utländskt bolag varvid bestämmelserna i första eller tredje stycket tillämpats, skall skatteplikt anses uppkomma när utflyttningen sker i fråga om den del av realisationsvinsten som tidigare inte tagits upp till beskattning.

5 m o m.[22] Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket.

Detta gäller dock i fråga om andel i värdepappersfond endast om värdet av fondens innehav av aktier inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.

Realisationsförlust som uppkommit genom att aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618) är avdragsgill utan den begränsning av avdragsrätten som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket till den del förlusten svarar mot utdelning från bolaget av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket under beskattningsåret och närmast föregående beskattningsår.

Vid tillämpningen av första stycket avses med marknadsnoterad tillgång även en tillgång som var marknadsnoterad när det aktiebolag som givit ut den försattes i konkurs. Tillgången anses som marknadsnoterad till och med den tidpunkt när konkursen eller en därpå följande likvidation avslutas.

5 m o m. Realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång som avses i 1 mom. får dras av från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång utan den begränsning som framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket *men med den begränsningen att endast halva respektive tre fjärdedelar av förlusten får dras av om endast hälften av en vinst skulle ha tagits upp som intäkt enligt 3 § 1 mom. Om en vinst på en tillgång som inte är marknadsnoterad skulle ha tagits upp till hälften eller till tre fjärdedelar enligt nyssnämnda bestämmelse medges avdrag med endast 35 procent av förlusten.*

— — —

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 1 - 7.

1. Äldre föreskrifter i 2 § 1 mom. femte stycket gäller fortfarande i fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet. Vid tillämpning av de nya föreskrifterna beaktas inte underskott som dragits av vid beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 1989.

2. Äldre föreskrifter i 2 § 8 mom. tillämpas fortfarande på utdelning som förfallit till betalning före ikraftträdandet.

3. I enlighet med punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1991:1833) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[24] skall för taxeringsåret 1995 de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om skatteplikt för vinst respektive avdragsrätt för förlust på svenska aktier m.m. tillämpas på fem sjättedelar av vinsten respektive förlusten.

4. Har sådan utbetalning som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket i den lydelse föreskriften hade intill den 1 januari 1994 tagits upp till beskattning vid 1994 års taxering tillämpas äldre föreskrifter i 27 § 5 mom.

5. Har förvärvare av skuldebrev, efter utgången av år 1990 men före utgången av år 1993, lämnat överlåtaren kompensation för upplupen men inte förfallen ränta, tillämpas föreskrifterna i 3 § 6 mom. i dess äldre lydelse.

6. För aktier som förvärvats genom sådan utdelning eller utskiftning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket respektive 3 § 8 mom. tredje stycket i de lydelser föreskrifterna hade intill den 1 januari 1994 gäller äldre föreskrifter i 27 § 2 mom. första stycket om anskaffningsvärde.

7. Har ett bolag eller en ekonomisk förening försatts i konkurs men har företaget inte upplösts före utgången av december 1993 anses aktie eller annat finansiellt instrument som företaget har givit ut ha avyttrats den 1 januari 1994.

2.8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att 2 § 3 mom., 3 § 1 mom., 7 § 8 mom. och 10 a § i paragrafernas lydelse enligt lagen (1993:939) om ändring i nämnda lag samt ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till ändringslagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
3 mom. 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	
a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom., investmentföretag enligt 10 mom. *eller förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket,*	a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom. *eller* investmentföretag enligt 10 mom.,
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* samt	d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, *aktierna eller andelarna i dotterföretaget inte utgör lagertillgångar hos moderföretaget* samt
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 beskattnings-*	e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag, *aktierna eller andelarna i det givande eller det mottagande företaget inte utgör lagertillgångar hos moderföretaget.*

* De här utelämnade delarna av lagrådsremissens lagförslag är, frånsett redaktionella ändringar, likalydande med propositionens lagförslag.

året hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget.

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 och b 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.

Vid tillämpning av detta moment skall sådana utländska juridiska personer som avses i 2 § 12 mom. inte anses som svenska ekonomiska föreningar.

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.

3 §

1 mom. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,

utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Från skatteplikt undantas dels utdelning och — i fall som avses i 4 — ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond under förutsättning att fondens innehav av tillgångar som är begränsat skattepliktiga enligt tredje och fjärde styckena inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdrags-

rätt enligt bestämmelserna i 9 mom.,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 11 mom.

b) Vinst vid avyttring av aktier och andra tillgångar som anges i tredje stycket om de givits ut av ett företag, vilket direkt eller indirekt innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet och det sammanlagda taxeringsvärdet eller bokförda värdet av detta fastighetsinnehav överstiger 40 procent av det bokförda värdet av företagets samtliga tillgångar. Detta gäller dock inte för aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering.

c) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom.

Har annan svensk värdepappersfond än som avses i tredje stycket 3 ett innehav av begränsat skattepliktiga tillgångar enligt tredje och fjärde styckena som inte annat än tillfälligtvis understigit 50 procent av fondförmögenheten gäller dels att endast tre fjärdedelar av realisationsvinst vid avyttring av andelen är skattepliktig, dels att utdelning är skattepliktig med följande inskränkningar,

— skatteplikt gäller inte för den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

— skatteplikt gäller endast för

hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt detta moment.

Vid bedömningen av skattepliktens skall utdelningen i första hand anses belöpa på av fonden mottagen skattepliktig utdelning och ränta, i andra hand på realisationsvinst för vilken skatteplikten inte är begränsad enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen och därefter på av fonden mottagen skattefri utdelning. Resterande del av utdelningen skall anses belöpa på annan realisationsvinst än den sist nämnda.

Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i 12 mom. att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

— — —

Denna lag träder i kraft den | Denna lag träder i kraft den

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.	1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock *i fråga om livförsäkringsföretag* för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet. *Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. tredje stycket 3 och femte stycket skall hänsyn inte tas till sammansättningen av fondens förmögenhet före den 1 januari 1994.*

2.13 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall ha följande lydelse.*

* Förslaget utesluts här. Det överensstämmer med lagförslaget i propositionen.

2.20 Förslag till Lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 §, 4 kap. 3 §, 13 kap. 6 och 20 a §§, 15 kap. 24 a § och 17 kap. 7 § utsökningsbalken skall ha följande lydelse.*

* Förslaget utesluts här. Det överensstämmer med lagförslaget i propositionen.

2.21 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:893) om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 8 § utsökningsbalken i paragrafens lydelse enligt lagen (1993:893) om ändring i nämnda balk skall ha följande lydelse.*

* Förslaget utesluts här. Det överensstämmer med lagförslaget i propositionen.

2.35 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Härigenom föreskrivs att lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning skall upphöra att gälla vid utgången av år 1993. Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas på utdelning som förfallit till betalning före denna tidpunkt.

2.38 Förslag till Lag om återföring av skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv återförs till beskattning i den omfattning och vid de taxeringar som anges i denna lag.

2 § Ett belopp motsvarande hälften av avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering till den del det inte överstiger avdraget vid närmast föregående taxering återförs till beskattning på så sätt att

sammanlagt minst en femtedel tas upp vid 1995 års taxering,

sammanlagt minst två femtedelar tas upp vid 1995 — 1996 års taxeringar,

sammanlagt minst tre femtedelar tas upp vid 1995 — 1997 års taxeringar,

sammanlagt minst fyra femtedelar tas upp vid 1995 — 1998 års taxeringar,

sammanlagt fem femtedelar tas upp vid 1995 — 1999 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1999, vid 1995 2000 års taxeringar.

Om avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering överstiger avdraget vid närmast föregående taxering återförs även den överskjutande delen av avdraget vid 1995 års taxering.

Om taxering inte sker år 1994 skall ett belopp motsvarande hälften av avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering återföras till beskattning på sätt anges i första stycket.

Överstiger det belopp som successivt skall återföras till beskattning enligt första eller tredje stycket inte 4 000 kronor skall i stället hela beloppet återföras vid 1995 års taxering.

Om taxering inte sker ett visst år skall vid taxeringen det följande året till det belopp som då tas upp till beskattning läggas ett belopp motsvarande statslåneräntan vid utgången av november året före taxeringsåret multiplicerad med det belopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning vid taxeringen det förstnämnda året.

3 § Har avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen närmast före 1994 års taxering medgetts på grundval av ett yrkande om avdrag som framställts efter den 30 september 1993 skall vid tillämpning av 2 § första eller tredje styckena följande gälla. Om avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv är större än vad avdraget skulle ha varit om yrkandet inte framställts skall avdraget anses uppgå till det senare beloppet.

4 § Har förvärvskällan eller, ifråga om handelsbolag, verksamheten upphört skall återstående del av beloppet som anges i 2 § omedelbart tas

upp till beskattning. Detta gäller dock inte om en fysisk person överfört sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, om intressegemenskap råder mellan företagen. Personen och bolaget skall i sådant fall anses som en skattskyldig. Vad nu sagts gäller även i de fall verksamhet i ett handelsbolag överförts till ett aktiebolag, om intressegemenskap råder mellan företagen. I dessa fall gäller dock återföringen så stor andel av återstående del av avdraget som motsvarar den andel av handelsbolagets inkomst som belöper på delägare som är fysiska personer. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

5 § Vid sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) skall överlåtande och övertagande företag anses som ett och samma företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 varvid lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen skall dock alltjämt tillämpas vid 1992-1994 års taxeringar.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1993-10-27

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Arne Baekkevold.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 30 september 1993, varvid statsrådet Bo Lundgren varit föredragande, har regeringen för Lagrådets yttrande överlämnat förslag till lag om räntefördelning vid beskattning, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Johan Svanberg, kammarrättsassessorerna Lars Bergendal, Olle Halldorf, Ingrid Melbi, Lars Svensson och Johanna Tunhammar samt hovrättsassessorn Göran Anér.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Inledning

Förslagen i lagrådsremissen innebär omfattande ändringar i beskattningen av näringsverksamhet och kapital. En gemensam målsättning med förslagen är enligt remissen att återskapa en tillfredsställande tillväxtkraft i Sveriges ekonomi, särskilt hos de små och medelstora företagen. Förslagen har två huvudinriktningar. Den ena går ut på att komplettera 1990 års skattereform så att enskilda näringsidkare och handelsbolag kan arbeta på samma skattemässiga villkor som aktiebolag. Den andra går ut på att likställa beskattningen av eget och lånat kapital som finansieringskälla för investeringar i bolagssektorn.

Syftet med den aktuella reformen är således att i olika avseenden förbättra skattesituationen för främst de små och medelstora företagen. Från de utgångspunkter Lagrådet har att bevaka kan konstateras att förslagen tillgodoser detta syfte men att regleringen i vissa delar blivit mycket komplicerad vilket kan förväntas leda till problem vid tillämpningen.

Det är främst de nya reglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som blivit komplicerade och då särskilt reglerna om räntefördelning och expansionsmedel. Regeringen har uppmärksammat frågan i remissen och därvid bl.a. uttalat att ett mångårigt utredande av frågan om likvärdiga regler för de nämnda kategorierna skattskyldiga och för aktiebolag har visat att reglerna ofrånkomligen blir komplicerade. Det påpekas vidare bl.a. att den vid remissbehandlingen av utredningsförslagen mest kritiserade delen — nämligen reglerna om expansionsmedel — är frivillig och att de komplikationer som tillkommer på grund av denna del bör bli begränsade.

Lagrådet vill för egen del framhålla följande. De nya särskilda reglerna för beskattning av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är som nyss nämnts mycket komplicerade i sig. Detsamma gäller också

vissa av de generella reglerna för näringsidkare, t.ex. reglerna om avdrag för underskott i näringsverksamhet. I den berörda lagstiftningen förekommer sålunda i stor utsträckning detaljerade bestämmelser om tillämpningsområdet, beskattningsunderlaget m.m., med åtskilliga undantag och andra särregler som kan förutses vålla problem vid den praktiska tillämpningen. Härtill kommer att det föreslagna regelsystemet utgör en påbyggnad på en redan mycket svåröverskådlig lagstiftning med brister i systematiken, korsvisa hänvisningar och andra oformligheter. En annan bidragande orsak till att den nu föreslagna regleringen framstår som komplicerad är att det aktuella lagstiftningsarbetet har bedrivits under tidspress. Förslagen har på grund härav inte hunnit bearbetas i erforderlig utsträckning, vilket bl.a. medfört att vissa lagtexter blivit onödigt komplicerade och svåra att förstå. Vidare är motiveringen till många av de föreslagna bestämmelserna mycket knapphändig.

Sammantaget får den föreslagna lagstiftningen — med hänsyn särskilt till att den i huvudsak riktar sig till mindre rörelser — anses ligga nära gränsen för vad som kan accepteras i fråga om komplexitet. Den omständigheten att tillämpningen av den kanske mest komplicerade delen av systemet — expansionsmedelsreglerna — är frivillig gör inte saken bättre.

Det hade mot denna bakgrund varit värdefullt att ytterligare ansträngningar gjorts att förenkla systemet, om inte annat genom att slå av på ambitionen att för de enskilda näringsidkarna och handelsbolagen uppnå helt neutrala regler i förhållande till aktiebolagsreglerna.

Det bör i sammanhanget framhållas att slopandet av utdelningsbeskattningen och halveringen av reavinstbeskattningen av aktier innebär att man för framtiden får flera olika beskattningsnivåer inom inkomstslaget kapital. Dessutom ökar spännvidden mellan å ena sidan beskattningen av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet och å andra sidan kapitalbeskattningen mycket kraftigt. Detta kommer att leda till oönskad skatteplanering och försök att kringgå reglerna, om inte gränserna mellan de olika inkomstformerna är klara. Det bör inte finns möjligheter att kringgå reglerna t.ex. genom att transformera en typ av inkomst till en annan typ av inkomst. Det kan ifrågasättas om lagstiftningen motsvarar dessa krav.

Det finns sålunda brister i den föreslagna lagstiftningen. Vissa av dessa som har att göra med den lagtekniska utformningen har i någon mån kunnat åtgärdas i samband med lagrådsgranskningen. Återstående brister är inte sådana att Lagrådet vill motsätta sig att lagstiftningen nu genomförs. Lagrådet vill emellertid betona att en mycket begränsad tid stått till förfogande för granskningen. Någon granskning i detalj i traditionell mening av de olika lagförslagen har därför inte kunnat ske. Lagrådet har koncentrerat granskningen på de nya lagar som föreslås och har i stora delar arbetat om dessa lagtekniskt. Lagstiftningen måste emellertid — i likhet med regleringen av 1990 års skattereform — till stor del betraktas som ett provisorium (jfr prop. 1989/90:110, bilaga 3, s. 108). Det blir därför en viktig uppgift för Skattelagskommittén, Dir. 1991:39, att ytterligare se över den aktuella lagstiftningen. Lagrådet vill också betona vikten av att en uppföljning sker av hur de nya reglerna fungerar i

praktiken. Som Lagrådet tidigare antytt finns det anledning till viss tveksamhet vad gäller den praktiska tillämpningen av systemet.

Enligt vad som upplysts vid föredragningen har arbetet med reformen fortsatt i Finansdepartementet efter det att lagrådsremissen har överlämnats och nya lösningar i sak har tagits fram i vissa frågor. Dessa nya lösningar faller utanför Lagrådets granskning.

Med dessa allmänna synpunkter övergår Lagrådet till de skilda lagförslagen.

Lagen om räntefördelning vid beskattning

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör arbetas om i redaktionellt hänseende. Även vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Bilaga 3:1

Följande paragraf i det remitterade förslaget föranleder särskild kommentar.

9 §[1]

Paragrafen föreslås innehålla en bestämmelse om tillämpningen av en viss paragraf i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, närmare bestämt 28 § första stycket som reglerar beräkningen av ingångsvärdet vid avyttring av andel i handelsbolag. Samtidigt föreslås att det i 28 § nämnda lag tas in en erinran om att det i vissa lagar, bl.a. förevarande lag, finns särskilda bestämmelser om ingångsvärdet.

Från lagteknisk synpunkt hade det i och för sig varit bättre om motsatt ordning tillämpats, dvs. att den materiella bestämmelsen i förevarande paragraf tagits in i 28 § SIL och att en erinran härom tagits in i förevarande lag. Det förhåller sig emellertid så att man egentligen borde sammanfoga hela den förevarande lagen — liksom för övrigt ett stort antal fristående skattelagar — med de grundläggande skattelagarna, dvs. kommunalskattelagen (1928:370) och SIL. Det pågår också ett arbete med den inriktningen i Skattelagskommittén. Med hänsyn härtill och då motsvarande teknik tidigare använts i liknande sammanhang vill Lagrådet inte nu motsätta sig den föreslagna ordningen. Det sagda gäller också motsvarande bestämmelser i förslaget till lag om expansionsmedel (10 §).

[1] Motsvarar 21 § i Lagrådets förslag

Lagen om expansionsmedel

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör arbetas om i redaktionellt hänseende. Även vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Bilaga 3:2

Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör arbetas om i redaktionellt hänseende. Även vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Bilaga 3:3

Följande punkter i det remitterade förslaget föranleder särskild kommentar.

Det remitterade lagförslaget innehåller bara 13 paragrafer och innehåller inte mindre än fem mellanrubriker som skall underlätta läsningen. Bl a användningen av rubriker vittnar om en ambition att göra lagtexten lättillgänglig och begriplig. Trots detta är bestämmelserna svåra att förstå. Den väsentliga förklaringen till detta är att ämnet är sådant att regleringen med nödvändighet blir komplicerad. Det är ändå svårt att komma ifrån intrycket att tiden inte har medgivit en tillräckligt omsorgsfull bearbetning av lagtexten.

Som exempel på en svårläst bestämmelse vill lagrådet anföra 6 § i den föreslagna lagen. Paragrafen handlar om en viss typ av strukturändring. Bestämmelsen skall läsas tillsammans med 4 § som innehåller vissa definitioner. Vad som därvid verkar förvillande är att ett vanligt ord som "företag" tilläggs en alldeles bestämd mening. Trots detta används ordet "företag" i 6 § emellanåt i sin gängse betydelse, för att ge språklig variation åt texten.

Ett annat, närmast kryptiskt, inslag i 6 § är begreppet "annat rättsubjekt". I författningar förekommer inte sällan begreppsparet "ett rättssubjekt — ett annat rättssubjekt". Här är det emellertid fråga om att tillägga ett till synes neutralt uttryck en alldeles speciell betydelse. Denna betydelse är dessutom utomordentligt svår att förstå eftersom begreppet "annat rättssubjekt" bl.a. innefattar en mycket komplicerad närståendereglering, som hade varit förtjänt av en mera lättfattlig framställning.

Lagrådet har vid sin granskning inte blivit övertygat om att de använda definitionerna är nödvändiga för framställningen eller att de underlättar förståelsen. Tiden för lagrådsföredragningen har emellertid inte medgivit försök att klä regleringen i annan språkdräkt. Det får bli en uppgift för Skattelagskommittén att pröva möjligheterna till förenklingar av lagtexten.

I denna paragraf föreslås i sista stycket att hänsyn i visst fall inte skall tas till aktieförvärv genom emission med lika rätt för aktieägarna. Lagrådet vill erinra om att aktiebolagslagen föreskriver att om det i ett aktiebolag finns aktier av olika slag med olika rätt till andel i vinst eller likvidationskvot, bolagsordningen måste innehålla bestämmelser om företrädesrätten till nya aktier vid ökning av aktiekapitalet. Det kan i ett bolag med stam- och preferensaktier innebära att preferensaktieägarna inte har rätt till nya aktier. En emission i enlighet med en sådan bolagsordningsbestämmelse med företrädesrätt bara för stamaktieägarna är inte en riktad emission så som uttrycket brukar användas. Det synes vara riktigast att bortse från aktier som har tecknats i enlighet med en bolagsordningsbestämmelse av nu angivet slag när frågan om en strukturändring har ägt rum prövas.

På grund av det anförda föreslår lagrådet att bestämmelsen utformas efter mönster av 4 § lagen (1987:464) om vissa riktade emissioner i aktiemarknadsbolag, m.m. så att hänsyn inte tas till aktieförvärv genom "emission i vilken aktieägarna har företrädesrätt till teckning i förhållande till det antal aktier de förut äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen".

Lagen om periodiseringsfonder

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör arbetas om i redaktionellt hänseende. Även vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Bilaga 3:4

Följande paragrafer i det remitterade förslaget föranleder särskild kommentar.

2 §[2]

I fråga om fysisk person och dödsbo får avdraget enligt andra stycket uppgå till högst 25 procent av ett på visst sätt beräknat inkomstunderlag. I underlaget ingår inte t.ex. avsättningar till periodiseringsfond och surv som återförts till beskattning. Sådana belopp torde böra ingå i underlaget. Det kan i frågasättas om inte också andra liknande återföringar bör ingå i underlaget. Frågan får övervägas vid den fortsatta beredningen av ärendet.

[2] Motsvarar 3 § i Lagrådets förslag

3 §[3]

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring till beskattning av periodiseringsfond. Förutom huvudregeln, enligt vilken återföring skall ske senast det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes, finns endast en särregel, nämligen för det fall delägare i handelsbolag avyttrar sin andel.

Det torde vara klart att ytterligare regler behövs om omedelbar återföring, bl.a. för det fall ett aktiebolag likvideras eller sätts i konkurs. Även i andra fall kan det vara lämpligt med omedelbar återföring. Frågan får övervägas i det fortsatta beredningsarbetet. Förebild för återföringsreglerna kan hämtas från t.ex. 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

4 §[4]

Paragrafen reglerar hur periodiseringsfonderna skall hanteras vid vissa fusioner (första stycket) och vissa överföringar av näringsverksamhet (andra stycket).

Det finns anledning att först ta upp de uttryckssätt som används för att beskriva de skatterättsliga konsekvenserna av sådana fusioner respektive överföringar, nämligen "överlåtande och övertagande företag *anses som ett och samma företag*" (första stycket) och "personen och aktiebolaget *anses som en skattskyldig*" (andra stycket).

Innebörden av uttrycken är inte helt klar. Vad beträffar överföringar enligt andra stycket är det tydligen meningen att fonden skall övertas av aktiebolaget, dvs. avdrag för avsättning till periodiseringsfond som den fysiska personen gjort skall återföras till beskattning hos bolaget inom fem år från avsättningen. Föreligger däremot inte sådan intressegemenskap som förutsätts för tillämpning av andra stycket blir följden att fonden ligger kvar hos den fysiska personen och beskattas hos denne. När det gäller fusioner som avses i första stycket skall på motsvarande sätt fonden övertas av det övertagande bolaget och återföras till beskattning där.

Det hade varit att föredra om konsekvenserna av en tillämpning av bestämmelserna hade framgått tydligare än genom de berörda uttrycken. Dessa förekommer emellertid i liknande sammanhang på flera ställen i skattelagstiftningen och det kan vara lämpligt att en samordning sker. Lagrådet vill därför inte nu föreslå någon ändring i detta avseende.

I sammanhanget bör ytterligare en sak beröras. Av första stycket framgår inte vad som är tänkt att gälla för det fall fusion sker enligt andra regler än som avses i stycket, t.ex. enligt 14 kap. 2 § aktiebolagslagen. Med hänsyn till utformningen av paragrafen ligger det nära till

[3] Motsvarar 4 § i Lagrådets förslag
[4] Motsvarar 5 och 6 §§ i Lagrådets förslag

hands att anta att avsikten varit att någon överföring av fonden inte skall ske i ett sådant fall. Eftersom det överlåtande företaget upplöses i samband med fusionen kan emellertid fonden inte heller gärna ligga kvar i detta. Det förefaller lämpligt att en periodiseringsfond hos det överlåtande bolaget i sådant fall återförs till beskattning innan bolaget upplöses i samband med fusionen. Frågan får övervägas i samband med återföringsreglerna i 3 §.

I andra stycket finns en definition av intressegemenskap som också bör kommenteras något. I stycket föreskrivs till att börja med att om en fysisk person har överfört sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag med vilket intressegemenskap råder, personen och aktiebolaget skall anses som en skattskyldig. Vidare föreskrivs att detsamma skall gälla även om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförts till ett aktiebolag och intressegemenskap råder mellan företagen. Stycket avslutas med den nämnda definitionen som anger att intressegemenskap anses råda mellan företag som *står under i huvudsak gemensam ledning*.

Enligt specialmotiveringen är definitionen hämtad från lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, där motsvarande uttryck finns i 12 §. Den paragrafen gäller emellertid bara juridiska personer. Definitionen passar inte bra när, som i förevarande fall, bedömningen av om två företag står under i huvudsak gemensam ledning skall avse inte bara juridiska personer utan också å ena sidan en näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person och å andra sidan ett aktiebolag. Det är över huvud taget oklart i vilka fall företag skall anses stå under i huvudsak gemensam ledning när det är fråga om en eller ett fåtal ägare och smärre förändringar sker i ägarstrukturen. Dessutom synes det vara en brist med definitionen att man inte i något fall kan beakta ägarförändringar som sker efter överförandet.

Den åsyftade intressegemenskapen bör därför uttryckas på något annat sätt. Enligt vad som upplysts vid föredragningen har en tanke varit att man i princip borde tillåta en överföring under förutsättning att denna inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Om detta varit syftet bör det komma till direkt uttryck i lagtexten. Lagrådet föreslår att bestämmelsen utformas i enlighet härmed.

Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör arbetas om i redaktionellt hänseende. Även vissa andra ändringar av i huvudsak formell natur bör göras. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Bilaga 3:5

Det remitterade förslaget föranleder särskild kommentar i följande hänseenden.

Förslaget innebär i huvudsak att hälften av den survavsättning som görs vid 1994 års taxering får upplösas utan beskattning, medan den andra hälften skall återföras till beskattning under en femårsperiod. För att förhindra att företagen vidtar särskilda åtgärder för att få så stor survavsättning som möjligt vid 1994 års taxering föreslås en spärregel som innebär att ett belopp motsvarande ökningen av survavsättningen mellan 1993 och 1994 års taxering i sin helhet skall återföras till beskattning.

Det står klart att en spärregel av detta slag kan få mycket slumpartade effekter. Ett företag som vid 1993 års taxering redovisat ett visst skattemässigt resultat har inte sällan haft olika möjligheter att komma fram till just detta resultat och det kan således vara en ren tillfällighet i vilken mån företaget valt att göra survavsättning eller vidta andra reserveringsåtgärder e.d. Det kan också vara så att ett företag vid 1993 års taxering helt enkelt inte brytt sig om att göra någon survavsättning t.ex. därför att verksamheten gått med förlust. Även andra liknande situationer finns. Bl.a. kan nämnas att vissa företag — Stadshypotek och Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag, SBAB — fick rätt till survavdrag först vid 1994 års taxering.

Enligt Lagrådet kan det ifrågasättas om den aktuella spärrregeln uppfyller rimliga krav på en likformig beskattning. Vad man vill åstadkomma med en spärregel är tydligen främst att förhindra att företagen vidtar extraordinära åtgärder för att öka survavsättningen vid 1994 års taxering. I remissen har diskuterats olika möjligheter till motverkande regler och man har av bl.a. förenklingsskäl stannat för den ifrågavarande regeln. Enligt Lagrådet är det önskvärt att ytterligare ansträngningar görs att finna en lösning som bättre än denna tillgodoser kraven på likformighet.

4 §[5]

I likhet med vad som anförts beträffande periodiseringsfonderna (3 §) bör övervägas att införa uttryckliga regler om omedelbar återföring av surven bl.a. för det fall ett aktiebolag likvideras eller sätts i konkurs.

Lagen om ändring i lagen om statlig inkomstskatt

3 § 9 mom

I lagrummet föreslås att överlåtelse av rätt till utdelning på svensk aktie, andel i svensk ekonomisk förening eller andel i svensk värdepappersfond skall anses som avyttring, om värdet av utdelningsrätten vid avyttringstillfället överstiger en tiondel av värdet på delägarrätten. För överlåtare

[5] Motsvarar 9 § i Lagrådets förslag

av utdelningsrätt som innehar delägarrätten skall utdelningsrätten anses anskaffad utan kostnad.

De föreslagna bestämmelserna bygger uppenbarligen på uppfattningen att det är lagligen möjligt att överlåta en rätt till utdelning separat. Uppfattningen har visst stöd i 24 § lagen (1936:81) om skuldebrev. Paragrafen innebär att om utdelningskuponger har utfärdats till ett aktiebrev, så har den som innehar en sådan kupong rätt att mot överlämnande av denna lyfta utdelningen utan hinder av att han inte är aktieägare. Så snart beslut om utdelning har fattats skall kupongen behandlas som ett skuldebrev ställt till innehavaren, under förutsättning att aktierätten är giltig. Kupong som har förvärvats tillsammans med aktiebrevet skall dock behandlas som ett tillbehör till detta.

Kupongförvärv som har skett innan beslut om utdelning har fattats har antagits i allmänhet ha en starkt spekulativ karaktär och ansetts inte böra underlättas av lagstiftningen (NJA II 1936 s 101). I andra stycket av den nämnda paragrafen har i enlighet härmed föreskrivits att godtrosskydd enligt 14 och 15 §§ skuldebrevslagen inte skall inträda, om kupongen har förvärvats före utdelningsbeslutet utan samband med aktiebrevet.

Det normala är således att kuponger blir föremål för självständiga förvärv först sedan utdelningen har beslutats och kupongerna får karaktär av verkliga fordringsbevis. I själva verket är det en grundläggande aktiebolagsrättslig princip att den andelsrätt i bolaget som aktien representerar inte med verkan mot bolaget kan delas upp i andelar. Ett uttryck för denna odelbarhetsprincip är det s.k. splittringsförbudet som innebär bl a att det inte är tillåtet att avskilja de till aktien knutna ekonomiska befogenheterna. En totalavhändelse av rätten till andel i vinst är därför inte möjlig (Kedner - Roos, Aktiebolagslagen Del I, 4 uppl. 1991, s. 19).

I den aktiebolagsrättsliga litteraturen har det rått någon tvekan om det är möjligt att i kupongbolag med verkan mot bolaget överlåta rätten till framtida vinst i begränsad omfattning t ex utdelning för ett visst antal år framåt. Med hänsyn till splittringsförbudets betydelse synes det emellertid vara riktigast att besvara frågan härom nekande. Möjligen kan mycket små avvikelser från splittringsförbudet medges t ex överlåtelse av utdelningskupongen när företagsledningens förslag till vinstutdelning lagts fram (jfr Nial Associationsrätt, 5 uppl. 1991, s. 244 och Rodhe, Associationsrätt, 16 uppl. 1993, s. 151).

I sammanhanget skall påpekas att det inte är möjligt att göra några som helst avvikelser från spittringsförbudet i avstämningsbolag. Där får inga utdelningskuponger förekomma och avstämningsförbehållet innebär att bolaget alltid med befriande verkan kan betala utdelningen till den som står upptagen i aktieboken eller i den förteckning över förvaltare m fl som skall föras enligt 3 kap 12 § aktiebolagslagen (1975:1385).

I såväl kupong- som avstämningsbolag kan emellertid en aktieägare i stället för att överlåta framtida utdelning utfästa sig att till en avtalspart utbetala de utdelningsbelopp som han erhåller från bolaget under en viss period. Det blir en obligationsrättslig förpliktelse och inte en verklig

spittring av aktierätten. Utfästelsen kan inte göras gällande mot ny ägare utan dennes medgivande (Nial a. a. s 244).

Vad som nu sagts om utdelning på aktie torde i allt väsentligt äga tillämpning också på utdelning på andel i svensk ekonomisk förening eller andel i svensk värdepappersfond.

10 §

Enligt det föreslagna nya fjärde stycket skall bestämmelserna i andra och tredje styckena om beräkning av skatten för fysiska personer gälla också för dödsbon med vissa undantag. Enligt vad som upplysts vid föredragningen är avsikten att följande skall gälla.

Från och med det beskattningsår som följer närmast efter det kalenderår då dödsfallet inträffade uttas det fasta beloppet om 100 kronor bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370). Från och med det beskattningsår som följer närmast efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade utgör skatten på förvärvsinkomst 20 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Dessutom skall det fasta beloppet om 100 kronor uttas om förvärvsinkomsten överstiger det nyss angivna gränsbeloppet.

Undantagen i andra meningen bör formuleras om så att avsikten med dessa klarare framgår. Lagrådet föreslår att fjärde stycket får följande lydelse.

För dödsbon beräknas skatten enligt andra och tredje styckena med följande undantag.

1. Från och med det beskattningsår som följer närmast efter det kalenderår då dödsfallet inträffade uttas det i andra stycket angivna beloppet 100 kronor bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370).
2. Från och med det beskattningsår som följer närmast efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade utgör skatten på förvärvsinkomst 20 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp motsvarande grundavdrag enligt 48 § 2 mom. kommunalskattelagen uttas dessutom 100 kronor.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar övriga lagförslag utan erinran.

Lagen om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon

1 §

Vid beräkning av inkomst för fysisk person och svenskt dödsbo av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och av näringsverksamhet och kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt sker räntefördelning enligt denna lag. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen.

Fördelningsunderlag

2 §

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo utgörs *fördelningsunderlaget* vid räntefördelning av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår med beaktande av 8 - 12 och 18 - 20 §§.

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag utgörs *fördelningsunderlaget* av delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, sedan hänsyn tagits til ökning eller minskning enligt 21 § förevarande lag, vid utgången av närmast föregående beskattningsår med beaktande av 17 -20 §§. För andel i handelsbolag som är omsättningstillgång utgörs fördelningsunderlaget av andelens skattemässiga värde med samma justeringar.

Fördelningsbelopp

3 §

Ett *positivt fördelningsbelopp* utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag.

Ett *negativt fördelningsbelopp* utgörs av denna räntesats multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

Räntefördelning

4 §

Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges för ett positivt fördelningsbelopp vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet och att samma belopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av kapital.

Med *negativ räntefördelning* avses att ett negativt fördelningsbelopp tas upp som intäkt vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet och att avdrag medges med samma belopp vid beräkning av inkomst av kapital.

5 §

Positiv räntefördelning medges endast i den mån det justerade resultatet enligt 7 § är positivt. Positivt fördelningsbelopp som inte kan utnyttjas förs vidare till det följande beskattningsåret (*sparat fördelningsbelopp*). Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

6 §

Räntefördelning sker inte om fördelningsunderlaget avviker från noll med högst 50 000 kronor. Skall för den skattskyldige beräknas mer än ett fördelningsunderlag gäller vad som sagts nu summan av fördelningsunderlagen.

Justerat resultat

7 §

Det *justerade resultatet* beräknas med utgångspunkt i inkomsten eller underskottet av förvärvskällan enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Som tillkommande poster räknas avdrag för egenavgifter enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) och ersättningsfond som återförts till beskattning jämte särskilt tillägg enligt 9 och 10 §§ lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Som avgående poster räknas sjukpenning och liknande ersättningar samt återfört avdrag för egenavgifter som avses i punkt 11 och 13 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen samt avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt 1 § lagen om ersättningsfonder.

Fysiska personer och dödsbon

8 §

Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medges vid inkomsttaxeringen. Detsamma gäller belopp som avsatts till ersättningsfond eller periodiseringsfond.

9 §

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

10 §

Statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, avkastningsskatt enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt 3 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, statlig fastighetsskatt, mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, annuitet på avdikningslån, avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift samt skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) räknas inte som tillgång eller skuld.

11 §

Har makar tillsammans deltagit i verksamheten delas fördelningsunderlaget upp mellan makarna på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten.

12 §

Det belopp som följer av 2 § första stycket och 8 - 11 §§ ökas med underskott av näringsverksamhet närmast föregående beskattningsår i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen om statlig inkomstskatt samt minskas med 72 procent av

expansionsmedel enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår och med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår.

13 §

Vid värderingen av tillgångarna skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,
2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 samt kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,
3. inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12 - 14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,
4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,
5. sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,
6. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,
7. medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet,
8. tillgångar som avses i 26 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt tas upp till 85 procent av anskaffningsvärdet om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,
9. andra tillgångar än sådana som avses i punkterna 1 - 8 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

14 §

Vid tillämpning av 13 § 4 får fastighet som förvärvats före utgången av år 1990 i stället anses förvärvad den 1 januari 1991. Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt skall anses motsvara viss del av det för år 1993 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982 - 1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärde avses i fråga om

1. småhusenheter 55 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 48 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 64 procent av taxeringsvärdet,

4. lantbruksenheter 39 procent av taxeringsvärdet till den del detta inte utgör bostadsbyggnadsvärde eller tomtmarksvärde för sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § kommunalskattelagen.

15 §

Värdet enligt 14 § skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets ingång inte överstiger 75 procent av detta värde. Jämförelsen skall avse marknadsvärdet på den egendom som anses förvärvad den 1 januari 1991.

16 §

Vid tillämpning av 13 och 14 §§ avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Delägare i handelsbolag

17 §

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag minskas delägarens justerade ingångsvärde eller, för andel som utgör omsättningstillgång, andelens skattemässiga värde med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår och med lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen om inte marknadsmässig ränta utgått på lånet.

Gemensamma bestämmelser

18 §

Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget — beräknat utan sådan jämkning som avses i 19 § — negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp.

I fråga om delägare i handelsbolag skall belopp som avses i första stycket reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag över tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991 — 1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

19 §

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas fördelningsunderlaget med hänsyn härtill.

20 §

Vid beräkning av fördelningsunderlag läggs för varje år kvarstående sparade fördelningsbelopp till fördelningsunderlaget.

Beräkningen av det justerade ingångsvärdet enligt 28 § SIL

21 §

Vid tillämpning av 28 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ingångsvärdet även ökas med ett positivt fördelningsbelopp och minskas med ett negativt fördelningsbelopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

I fråga om enskild näringsidkare och dödsbo skall

vid beräkning av fördelningsunderlaget underlaget minskas med avsättningar till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och med uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver, samt

som skuld räknas avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Lagen om expansionsmedel

Inledande bestämmelser

1 §

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för fysisk person och svenskt dödsbo enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas på sätt föreskrivs i denna lag hänsyn till en post expansionsmedel i självdeklarationen. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas inte av lagen.

2 §

Avdrag medges med ett belopp som motsvarar en ökning av expansionsmedel. En minskning av expansionsmedel tas upp som intäkt.

3 §

En särskild skatt, expansionsmedelsskatt, betalas till staten med 28 procent av en ökning av expansionsmedel.

I 27 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272) föreskrivs att den skattskyldige vid debitering av slutlig skatt gottskrivs ett belopp som motsvarar 28 procent av en minskning av expansionsmedel.

4 §

Är en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet delägare i ett handelsbolag, tas expansionsmedel för näringsverksamheten och för andelen i bolaget upp i skilda poster. Motsvarande gäller om någon är delägare i flera handelsbolag. Vad som föreskrivs om expansionsmedel gäller varje post för sig.

För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag får det inte finnas någon post.

5 §

Bedriver fysisk person som inte är bosatt här i landet näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här och upphör näringsverksamhetens anknytning till fastigheten respektive det fasta driftstället skall expansionsmedel anses ha minskat till noll kronor. Detsamma gäller utomlands bosatt delägare i handelsbolag i fall som angetts nu.

6 §

Expansionsmedel får ökas med högst ett positivt justerat resultat enligt 7 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon minskat med avdrag på grund av positiv räntefördelning eller ökat med intäkt på grund av negativ räntefördelning enligt 4 § den nämnda lagen samt minskat med avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 3 § lagen (1993:000) om periodiseringsfonder och ökat med avdrag för avsättning till periodiseringsfond som återförts till beskattning enligt 4 § samma lag.

7 §

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo får expansionsmedel inte tas upp till så stort belopp att 72 procent av expansionsmedlen överstiger ett takbelopp. Detta beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret enligt de grunder som anges i 2, 8 - 10 och 18 §§ lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon. Det erhållna värdet ökas med underskott för beskattningsåret, i den mån avdrag för underskottet inte har medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, och minskas med kapitaltillskott under beskattningsåret.

Har makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet, fördelas takbeloppet mellan makarna i förhållande till deras andelar av kapitalet i verksamheten.

8 §

I fråga om näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag får expansionsmedel inte tas upp till den del delägarens justerade ingångsvärde enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för andelen i bolaget, sedan hänsyn tagits till ökning eller minskning enligt 21 § lagen om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon, understiger andelens ingångsvärde enligt 24 § 1 mom. samma lag. Utgör andel i handelsbolag omsättningstillgång gäller vad som sagts nu i stället andelens skattemässiga värde respektive dess ursprungliga skattemässiga värde.

Vid tillämpning av första stycket minskas det justerade ingångsvärdet respektive det skattemässiga värdet med kapitaltillskott under beskattningsåret. Detsamma gäller lån från bolaget till delägaren eller sådan delägaren närstående person som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), om inte marknads-

mässig ränta utgått på lånet. Det justerade ingångsvärdet respektive det skattemässiga värdet justeras vidare enligt 18 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon.

Överlåtelse och upphörande av näringsverksamhet, m.m.

9 §

Upphör den skattskyldige att bedriva näringsverksamhet eller avyttras andel i handelsbolag skall expansionsmedel anses ha minskat till noll kronor, om inte annat följer av 10 - 14 §§.

Överlåtelse av näringsverksamhet

10 §

Innebär gåva eller bodelning att samtliga realtillgångar i en näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person eller dödsbo övergår *till en fysisk person* som är bosatt här i landet och har parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren, tillämpas inte 9 §. Detsamma gäller vid arv och testamente, om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

I fall som avses i första stycket får expansionsmedel inte övertas i den mån de överstiger värdet av realtillgångarna i verksamheten beräknat enligt de grunder som anges i 13 § 1 - 4 och 9 lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon. Övertagande får avse högst ett belopp motsvarande värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Förvärvaren skall vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses ha haft expansionsmedel som uppgår till det överförda beloppet eller, om förvärvaren då hade expansionsmedel, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

11 §

En fysisk person eller ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet kan i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten *till ett handelsbolag*, i vilket personen eller dödsboet innehade eller genom överlåtelsen kommit att inneha en andel, lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för näringsverksamhet till expansionsmedel för andelen i bolaget. I sådant fall tillämpas inte 9 §. Förklaring som avses i första stycket har den verkan att delägaren vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår skall anses ha haft expansionsmedel för andelen som uppgår till det överförda beloppet eller,

om delägaren då hade expansionsmedel för andelen, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

12 §

En fysisk person eller ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet kan i samband med en överlåtelse av samtliga realtillgångar i verksamheten *till ett aktiebolag*, i vilket personen eller dödsboet ägde eller genom överlåtelsen kommit att äga aktier, lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han önskar att expansionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i bolaget. Har personen eller dödsboet skjutit till kapital till bolaget motsvarande 72 procent av expansionsmedlen, tillämpas inte 9 §.

I den mån expansionsmedel inte minskas på grund av första stycket, tas inte hänsyn till tillskott som avses i samma stycke vid beräkning av anskaffningsvärde för aktierna.

Överlåtelse av andel i handelsbolag, m.m.

13 §

Innebär gåva eller bodelning att en andel i ett handelsbolag övergår *till en fysisk person* som är bosatt här i landet och har parterna skriftligen avtalat att expansionsmedel skall övertas av förvärvaren, tillämpas inte 9 §. Detsamma gäller vid arv och testamente, om mottagaren skriftligen förklarat att han övertar expansionsmedel.

I fall som avses i första stycket får expansionsmedel inte övertas i den mån expansionsmedlen överstiger ett belopp som motsvarar det justerade ingångsvärdet enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Övertagande får avse högst ett belopp som motsvarar det justerade ingångsvärdet vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Förvärvaren skall vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår anses ha haft expansionsmedel för andelen som uppgår till samma belopp som de expansionsmedel avseende andelen som överlåtaren eller dödsboet då hade.

14 §

En delägare i ett handelsbolag, som tilldelats realtillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget, kan lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedel för andelen i bolaget till expansionsmedel för näringsverksamhet. I sådant fall tillämpas inte 9 §.

Förklaring som avses i första stycket har den verkan att delägaren vid taxeringen för närmast föregående beskattningsår skall anses ha haft expansionsmedel för näringsverksamhet som uppgår till det överförda

beloppet eller, om delägaren då hade expansionsmedel för näringsverksamhet, det upptagna beloppet ökat med det överförda beloppet.

Beräkning av det justerade ingångsvärdet enligt 28 § SIL

15 §

Vid tillämpning av 28 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller följande.

Ingångsvärdet ökas med 28 procent av en ökning av expansionsmedel och minskas med 28 procent av en minskning.

Ingångsvärdet ökas med 72 procent av en minskning av expansionsmedel som inte skall tas upp som intäkt på grund av föreskrifterna i 14 § .

Vid en överföring av expansionsmedel enligt 11 § minskas ingångsvärdet med 72 procent av det överförda beloppet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Vid tillämpning av 7 § skall fördelningsunderlaget enligt 2 § första stycket och 8 - 12 §§ lagen om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och svenska dödsbon minskas med avsättningar till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och med uppskovsbelopp enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet

1 §

Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag.

Allmänna begränsningar i avdragsrätten

2 §

Har avdrag medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt 3 § 13 mom. andra stycket, 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges inte avdrag enligt denna lag för motsvarande belopp.

Bestämmelser om rätt till avdrag när en förvärvskälla upphör finns i 3 § 13 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Begränsningar efter ägarförändringar

Definitioner

3 §

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 §. Ett utländskt bolag skall inte anses utgöra ett förlustföretag.

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 övertagande företag i sådan fusion som anges i 12 § första stycket.

Ägarförändringar

4 §

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. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620) eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

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.

6 §

Vid tillämpning av 5 § första stycket 2 gäller följande.

Hänsyn skall inte tas till aktieförvärv genom emission i vilken aktieägarna har företrädesrätt till teckning i förhållande till det antal aktier de förut äger eller enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen. Med förvärv av aktie eller andel jämställs avtal om rätt att förvärva aktier eller andelar i ett företag eller att besluta i företagets angelägenheter.

Som förvärv som gjorts av ett annat rättssubjekt räknas även förvärv som gjorts av

1. ett företag i vilket rättssubjektet — direkt eller genom förmedling av ett annat företag över vilket rättssubjektet har ett sådant bestämmande inflytande som anges i 5 § andra stycket — innehar aktier eller andelar med minst fem procent av röstetalet eller

2. ett företag över vilket ett sådant företag som avses vid 1 har ett sådant bestämmande inflytande som anges i 4 § tredje stycket.

Begränsningar

7 §

Har ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 § första stycket eller 5 § första stycket medges avdrag endast till den del gammalt underskott understiger 200 procent av vederlaget för aktierna eller andelarna.

Vid tillämpning av första stycket minskas vederlaget med kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit under en period omfattande den del av det beskattningsår då ägarförändringen skedde som föregick ägarförändringen och de två närmast föregående beskattningsåren.

I fall som anges i 4 § första stycket gäller inte första stycket denna paragraf om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren.

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från första stycket om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs.

8 §

Har ett förlustföretag, som omfattats av en sådan ägarförändring, som anges i 4 §, under beskattningsåret mottagit sådant koncernbidrag som enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget. Begränsningen gäller koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från ett företag

som inte ingick i samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen.

Begränsningen av rätten att dra av gammalt underskott gäller det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren och avser de delar av det gamla underskottet som inte fallit bort enligt 7 §.

9 §

Till den del avdrag för underskott inte medgetts visst beskattningsår på grund av 8 § skall underskottet anses ha uppkommit under detta beskattningsår men ändå anses utgöra gammalt underskott.

Har ett företag medgetts avdrag för underskott, skall avdraget i första hand anses avse annan del av underskottet än gammalt underskott. Härvid beaktas ett avdrag för underskott endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än vad den annars skulle ha varit.

Begränsningar vid konkurs och ackord

10 §

Är en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i försatt i konkurs, medges inte avdrag för underskott. Till den del en delägare i ett handelsbolag infriat bolagets förpliktelser medges dock avdrag.

Har avdrag vägrats enligt första stycket och läggs konkursen ned på grund av att borgenärerna har erhållit full betalning, får den skattskyldige avdrag för underskott för vilket avdrag inte medgetts.

11 §

Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs, medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet.

Övriga bestämmelser

12 §

I fråga om sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag.

Det övertagande företaget har dock rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen skedde.

I fråga om fusion mellan ekonomiska föreningar gäller första stycket endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

13 §

Avdrag medges inte för underskott som uppkommer vid överlåtelse till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag i fall som avses i 2 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas dock fortfarande i fråga om ägarförändringar, fusioner och ombildningar som skett före lagens ikraftträdande och för skattskyldiga som försatts i konkurs eller erhållit ackord före ikraftträdandet.

Lagen om periodiseringsfonder

1 §

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som avsatts till periodiseringsfond. Schablonbeskattat bostadsföretag som anges i 2 § 7 mom. samt investmentföretag och värdepappersfond som anges i 2 § 10 mom. lagen om statlig inkomstskatt får dock inte göra sådant avdrag.

2 §

Avsättning till periodiseringsfond för ett beskattningsår bildar en särskild fond. Juridisk person som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna.

3 §

För juridisk person får avdrag för avsättning till periodiseringsfond uppgå till högst 25 procent av inkomsten för beskattningsåret före avdraget. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om fysisk person och dödsbo får avdraget uppgå till högst 25 procent av ett underlag som beräknas på följande sätt. Det justerade resultatet enligt 7 § lagen (1993:000) om räntefördelning vid beskattning av fysiska personer och dödsbon minskas med avdrag på grund av positiv räntefördelning eller ökas med intäkt på grund av negativ räntefördelning enligt 4 § den nämnda lagen. Avdrag medges endast om underlaget är positivt.

4 §

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes.

Avyttrar delägare i handelsbolag sin andel i bolaget skall avdrag för avsättning till periodiseringsfond som han gjort vid beräkning av inkomsten från bolaget omedelbart återföras till beskattning.

5 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.

6 §

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) anses överlåtande och övertagande företag som ett och samma företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Underlaget för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 3 § skall minskas med belopp som tagits upp till beskattning enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv

1 §

Har avdrag gjorts för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering och överstiger avdraget inte motsvarande avdrag vid närmast föregående taxering återförs hälften av avdraget till beskattning

vid 1995 års taxering med minst en femtedel,
vid 1995-1996 års taxeringar med minst två femtedelar,
vid 1995-1997 års taxeringar med minst tre femtedelar,
vid 1995-1998 års taxeringar med minst fyra femtedelar, och
vid 1995-1999 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 1999, vid 1995-2000 års taxeringar med hela beloppet.

2 §

Om avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering överstiger avdraget vid närmast föregående taxering återförs den överskjutande delen till beskattning vid 1995 års taxering eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1996 års taxering. Hälften av återstående del av avdraget återförs till beskattning i den ordning som anges i 1 §.

3 §

Om taxering inte sker år 1994 återförs hälften av avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv vid närmast föregående taxering till beskattning i den ordning som anges i 1 §.

4 §

Överstiger det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning i den ordning som anges i 1 § inte 4 000 kronor återförs i stället hela beloppet vid 1995 års taxering eller, om taxering inte sker år 1995, vid 1996 års taxering.

5 §

Om taxering inte sker ett visst år, skall vid taxeringen det följande året till det belopp som då tas upp till beskattning läggas ett belopp motsvarande statslåneräntan vid utgången av november året före taxeringsåret multiplicerad med det belopp som lägst skulle ha tagits upp till beskattning det förstnämnda året.

6 §

Har avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid taxeringen närmast före 1994 års taxering medgetts på grundval av ett yrkande om avdrag som framställts efter den 30 september 1993, skall vid tillämpning av 2 eller 3 § avdraget anses uppgå till ett belopp som motsvarar vad avdraget skulle ha varit om yrkandet inte framställts, såvida avdraget för avsättning till skatteutjämningsreserv därigenom blir mindre.

7 §

Har förvärvskällan eller, ifråga om handelsbolag, verksamheten upphört skall — om 8 eller 9 § inte är tillämplig — återstående del av belopp som avses i 1-5 §§ omedelbart tas upp till beskattning.

8 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder överföringen inte uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.

9 §

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) anses överlåtande och övertagande företag som ett och samma företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 varvid lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen skall dock alltjämt tillämpas vid 1992-1994 års taxeringar.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 oktober 1993

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Friggebo, Laurén, Olsson, Svensson, af Ugglas, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg

Föredragande: statsrådet Lundgren

Regeringen beslutar proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

gotab 45110, Stockholm 1993