

Lagrådsremiss

Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-

rätten

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 5 oktober 2000

Bosse Ringholm

Johan Svanberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen behandlas vissa nationella regler som vid inkomstbeskattningen i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation eller gynnar investeringar i Sverige framför investeringar i utlandet.

Enligt gällande regler i inkomstskattelagen (1999:1229) kan bara svenska företag ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. I lagrådsremissen föreslås att ett utländskt bolag som bedriver näringsverksamhet här vid ett fast driftställe skall jämföras med ett svenskt företag. Det utländska bolaget måste dock höra hemma i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och motsvara ett sådant svenskt företag som kan ta emot skattefri utdelning.

Lex Asea gör det möjligt att dela upp företag utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Ett moderbolag som delar ut andelarna i ett dotterbolag måste dock enligt gällande bestämmelser vara svenskt. I lagrådsremissen föreslås att bestämmelserna också skall gälla utländska moderbolag som hör hemma i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en klausul om ömsesidigt informationsutbyte.

Om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett svenskt aktiebolag, skall enligt gällande regler aktier som skiftas ut till medlemmarna inte behandlas som utdelning. I lagrådsremissen föreslås att utländska bolag som motsvarar ekonomiska föreningar eller svenska aktiebolag skall jämföras med svenska företag om de utländska bolagen hör hemma i en stat inom EES.

Utskiftning i annat fall än då föreningen upplöses behandlas enligt gällande rätt som utdelning om den ekonomiska föreningen är svensk. I lagrådsremissen föreslås att motsvarande skall gälla om den ekonomiska föreningen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Koncernbidrag kan i dag bara lämnas mellan svenska företag och vidarebefordras genom sådana företag. I lagrådsremissen föreslås att utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES jämföras med motsvarande svenska företag om både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

Med kommissionärsföretag avses ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett annat svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk föreningsräkning. Med kommittentföretag avses det bolag eller den förening för vars räkning verksamheten bedrivs. I lagrådsremissen föreslås att utlandsägda fasta driftställen jämföras med svenska företag om det utländska bolaget motsvarar ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening och hör hemma i en stat inom EES. Om det bolaget är kommittentföretag krävs att kommissionärsverksamheten hänförs till det utländska bolagets fasta driftställe i Sverige.

Avdrag för beräknade egenavgifter för beskattningsåret får bara göras om verksamheten bedrivs i Sverige. I lagrådsremissen föreslås att avdrag får göras även om verksamheten bedrivs utomlands. Vidare föreslås att kravet på avsättning i räkenskaper för att enskilda näringsidkare som är bokslutsföretag skall få göra avdrag för egenavgifter slopas.

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar gäller bara om moderföretaget i koncernen är ett svenskt företag. I lagrådsremissen föreslås att bestämmelserna utvidgas till att gälla även när moderföretaget i koncernen är ett utländskt bolag som hör hemma inom EES. Det föreslås att bestämmelserna om att kapitalvinsten inte behöver tas upp som intäkt vid en efterföljande fusion på motsvarande sätt skall gälla vid en efterföljande fission.

Om uppskov med beskattningen vid ett internationellt andelsbyte erhållits med stöd av den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall bestämmelserna om beskattningen vid andelsbyten och koncerninterna andelsavyttringar i IL kunna bli tillämpliga på uppskovet vid ett efterföljande andelsbyte eller en fusion eller fission.

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, gäller bara för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Fysiska och juridiska personer som hör hemma i utlandet och har fast driftställe i Sverige föreslås också få tillämpa reglerna i AvrL.

Innehållsförteckning

<u>1</u>	<u> Beslut</u>	5
<u>2</u>	<u> Lagtext</u>	6
<u>2.1</u>	<u>Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)</u>	6
<u>2.2</u>	<u>Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)</u>	20
<u>2.3</u>	<u>Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</u>	23
<u>2.4</u>	<u>Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1255) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</u>	24
<u>2.5</u>	<u>Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG</u>	26
<u>3</u>	<u> Ärendet och dess beredning</u>	29
<u>4</u>	<u> Bakgrund</u>	30
<u>4.1</u>	<u>Diskrimineringsförbud i skatteavtal</u>	30
<u>4.2</u>	<u>Etableringsfriheten i EG-rätten</u>	31
<u>5</u>	<u> Överväganden och förslag</u>	35
<u>5.1</u>	<u>Allmänt</u>	35
<u>5.2</u>	<u>Skattskyldighet för utdelning på andelar</u>	36
<u>5.3</u>	<u>Utdelning av andelar i dotterbolag</u>	40
<u>5.4</u>	<u>Koncernbidrag</u>	44
<u>5.5</u>	<u>Kommissionärsförhållanden</u>	54
<u>5.6</u>	<u>Avdrag för egenavgifter</u>	56
<u>5.7</u>	<u>Gränsöverskridande omstruktureringar</u>	60
<u>5.8</u>	<u>Avdrag och avräkning för utländsk skatt</u>	65
<u>6</u>	<u> Offentligfinansiella konsekvenser</u>	68
<u>7</u>	<u> Författningskommentar</u>	69
<u>7.1</u>	<u>Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)</u>	69
<u>7.2</u>	<u>Förslaget till lagen om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)</u>	73
<u>7.3</u>	<u>Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</u>	74
<u>7.4</u>	<u>Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1255) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</u>	74
<u>7.5</u>	<u>Förslaget till lagen om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG</u>	74
Bilaga	Sammanfattning av promemorian Anpassningar på Företagsskatteområdet till EG-rätten	

Bilaga	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Anpassningar på Företagsskatteområdet till EG-rätten	77
Bilaga	Lagförslagen i promemorian	78

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
4. lag om ändring i lagen (1999:1255) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
5. lag om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 11 kap. 26 §, 12 kap. 24 och 25 §§, 16 kap. 19, 29 och 30 §§, 17 kap. 6 och 7 §§, 24 kap. 15 och 20 §§, 25 kap. 14, 20, 24 och 25 §§, 35 kap. 3–5 §§, 36 kap. 3 §, 40 kap. 6 §, 48 kap. 8 och 9 §§, 49 kap. 22 §, 61 kap. 19 § och 65 kap. 16 § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 6 §, 25 kap. 24 § och 48 kap. 8 och 9 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 31 kap. 25 a §, 35 kap. 2 a §, 36 kap. 2 a §, 42 kap. 16 a och 20 a §§, samt närmast före 17 kap. 7 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

26 §

Förmån av resa inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

25 §

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

16 kap.

19 §

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten skall dras av.

Allmän skatt till en utländsk stat skall dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Allmän skatt till en utländsk stat skall dras av, om den har betalats på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten om inkomsten skall tas upp i Sverige och inte är undantagen från beskattning här enligt ett skatteavtal. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt.

29 §

Debiterade egenavgifter skall dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras.

Avdrag skall dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret. Avdraget skall återföras det följande beskattningsåret.

Den som är skyldig att upprätta årsbokslut eller årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om en motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

30 §

Avdrag enligt 29 § andra stycket skall beräknas på ett underlag som motsvarar överskottet i näringsverksamheten före avdraget minskat med

1. sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 §, och
2. inkomst som räknas som inkomst av anställning enligt 2 kap. 3–5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

Avdraget får uppgå till högst 25 procent av underlaget. För sådana inkomster eller skattskyldiga som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster får dock avdraget uppgå till högst 20 procent.

Avdrag skall göras bara för näringsverksamhet här i landet.

17 kap.

Andelar som förvärvas genom vissa utdelningar och utskiftningar

Andelar som förvärvas genom utdelning i vissa fall

6 §

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § *skall* som anskaffningsvärde *anses* så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i *det utdelande bolaget* som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen *inneburit* för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i *det utdelande bolaget* skall minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar *aktier* genom utdelning utan att äga aktier i *det utdelande bolaget* har *lämnat* ersättning för rätten till utdelning, *anses* ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon *ersättning* inte *har lämnats*, är anskaffningsvärdet noll.

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, *anses* som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i *moderbolaget* som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen *medför* för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i *moderbolaget* skall minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar *andelar* genom utdelning utan att äga aktier i *moderbolaget* *lämnar* ersättning för rätten till utdelning, *anses* ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon *ersättning* inte *lämnas*, är anskaffningsvärdet noll.

Aktier som förvärvas genom utskiftning i vissa fall

7 §

För aktier som förvärvas genom *sådan* utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som *skiftat* ut aktierna.

För aktier som förvärvas genom utskiftning från en ekonomisk förening *vid en sådan ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag* som avses i 42 kap. 20 §, skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som *skiftar* ut aktierna.

24 kap.

15 §

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, om den tas emot av

- ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
- en svensk sparbank, eller
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, om den tas emot av

1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,
2. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank, eller
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–4, behandlas som ett sådant företag.

20 §

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett *svenskt* företag om

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett företag om

1. utdelningen på grund av 12–19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

25 kap.

14 §

Moderföretaget i den svenska koncernen skall vara

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank, eller
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Vid tillämpning av första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i bestämmelsen behandlas som ett sådant företag.

20 §

Om det inträffar en omständighet som medför att det säljande företaget inte längre existerar, skall kapitalvinsten tas upp som intäkt.

Detta gäller inte om det säljande företaget genom en fusion går upp i ett företag som tillhör samma svenska koncern. I stället skall de bestämmelser som gäller för det säljande företaget tillämpas på det övertagande företaget.

Detta gäller inte om det säljande företaget

- genom en fusion går upp i ett företag som tillhör samma svenska koncern, eller
- upphör att existera genom en fission och vart och ett av de övertagande företagen omedelbart efter fissionen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget.

I fall som avses i andra stycket skall de bestämmelser som gäller för det säljande företaget tillämpas på det övertagande företaget eller de övertagande företagen.

Vid en fission skall kapitalvinsten för vilken det säljande företaget fått uppskov fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses detsamma

som i 37 kap. 28 § andra stycket.

Det avyttrade företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion

Det avyttrade företaget upphör att existera genom en fusion eller fission

24 §

Kapitalvinsten skall inte tas upp om det avyttrade företaget går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Var och en av de andelar i det övertagande företaget som omedelbart efter fusionen innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget anses som en avyttrad andel. Summan av kapitalvinsterna på de faktiskt avyttrade andelarna skall fördelas på andelarna i det övertagande företaget.

Kapitalvinsten skall inte tas upp om det avyttrade företaget

– går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget, eller

– upphör att existera genom en fission och vart och ett av de övertagande företagen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget.

Var och en av de andelar i det övertagande företaget eller de övertagande företagen som omedelbart efter fusionen eller fissionen innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget anses som en avyttrad andel.

Vid en fusion skall summan av kapitalvinsterna på de faktiskt avyttrade andelarna fördelas på andelarna i det övertagande företaget.

Vid en fission skall kapitalvinsten på de faktiskt avyttrade andelarna fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses detsamma som i 37 kap. 28 § andra stycket.

25 §

Om det köpande företaget vid tidpunkten för den koncerninterna andelsavyttringen äger andelar av samma slag och sort som den avyttrade andelen (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som företaget gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,

3. nya andelar.

Bestämmelsen skall tillämpas på motsvarande sätt för andra företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en avyttrad andel.

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 21 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), och

2. efter fusioner i sådana fall som avses i 24 § i fråga om andelar som innehas i *det* övertagande företaget omedelbart efter fusionen (avyttrade andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

2. efter fusioner *eller fissioner* i sådana fall som avses i 24 § i fråga om andelar som innehas i *ett* övertagande företag omedelbart efter fusionen *eller fissionen* (avyttrade andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

31 kap.

25 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om det utländska bolaget är skattskyldigt för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om bolaget är ett sådant svenskt företag som enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES och företaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

35 kap.

2 a §

Vid tillämpning av bestämmel-

serna i detta kapitel skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES om företaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till.

3 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag skall dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, invest-
mentföretag eller förvaltningsföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklara-
tionen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela
beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverk-
samhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett
skatteavtal skall anses ha hemvist i
en utländsk stat, *och*

4. mottagaren inte enligt ett
skatteavtal skall anses ha hemvist i
en utländsk stat *utom i fall som
avses i 2 a § andra meningen,*

5. *näringsverksamheten som
koncernbidraget hänförs till
inte är undantagen från beskatt-
ning i Sverige på grund av ett
skatteavtal, och*

5. om bidraget lämnas från dot-
terföretaget till moderföretaget,
utdelning under beskattningsåret
från dotterföretaget inte skall tas
upp hos moderföretaget.

6. om bidraget lämnas från dot-
terföretaget till moderföretaget,
utdelning under beskattningsåret
från dotterföretaget inte skall tas
upp hos moderföretaget.

4 §

Ett koncernbidrag från ett helägt

Ett koncernbidrag från ett helägt

dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1–4 är uppfyllda och

1. moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
2. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller
3. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

5 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2 och 4 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1–5 är uppfyllda och

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

36 kap.

2 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening behandlas som ett sådant företag om det utländska bolaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige. Det samma gäller ett sådant svenskt företag som enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES och om företaget är skattskyldigt för

näringsverksamhet i Sverige.

Om det utländska bolaget är kommittentföretag, gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten skall tas upp i näringsverksamheten som bedrivs från det fasta driftstället.

3 §

Om kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretags räkning, får överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget under förutsättning att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning,
3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,
4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och
6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag som avses i 2 a §, skall vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla dess fasta driftställe. Vid

Vid prövning av förutsättningen i första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

prövning av förutsättningen i första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

40 kap.

6 §

Med *koncern* avses i detta kapitel

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
- när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget

hör hemma i en *medlemsstat* i *Europeiska unionen* eller är ett sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 10 §.

hör hemma i en *stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller är ett utländskt bolag.

42 kap.

16 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 16 § första stycket skall ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

20 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant.

48 kap.

Andelar som erhålls genom utdelning i vissa fall

Andelar som förvärvas genom utdelning i vissa fall

8 §

För andelar som *erhålls* genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den för-

För andelar som *förvärvas* genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den för-

ändring i marknadsvärdet *på dessa aktier som utdelningen medför.*

När det senare skall beräknas ett omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Om den som *erhåller* andelar i utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är *de utdelade andelarnas anskaffningsutgift* noll.

Aktier som *erhålls* genom utskiftning i vissa fall

För aktier som *erhålls* genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en *svensk* ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, *anses* som anskaffningsutgift det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

ändring i marknadsvärdet *som utdelningen medför för dessa aktier.*

Om den som *förvärvar* andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är *anskaffningsutgiften* noll.

Aktier som *förvärvas* genom utskiftning i vissa fall

För aktier som *förvärvas* genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, *skall* som anskaffningsutgift *anses* det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

9 §

49 kap.

22 §

Om en mottagen andel avyttrats genom en koncernintern andelsavyttring, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalvinsten på grund av den koncerninterna andelsavyttringen skall tas upp som intäkt. Om det vid en avyttring av en mottagen andel inte uppkommer vare sig en kapitalvinst eller en kapitalförlust men det skulle ha funnits förutsättningar för uppskov med beskattningen av en kapitalvinst enligt bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§ om det hade uppkommit en sådan vinst, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när en faktisk kapitalvinst på grund av den avyttringen skulle ha tagits upp som intäkt.

Kapitalvinsten på grund av den koncerninterna andelsavyttringen skall anses ha tagits upp som intäkt

- vid utdelning som avses i 25 kap. 22 eller 23 §, och
 - vid fusion som avses i 25 kap. 24 § *första stycket* om det är koncernmoderföretaget som är över-
- vid fusion *eller fission* som avses i 25 kap. 24 § *till den del* det är koncernmoderföretaget

tagande företag.

som är övertagande företag.

61 kap.

19 §

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses

- att bilen använts som arbetsredskap,
- att bilen använts i taxinäring, att den körts minst 6 000 mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, eller
- att det finns liknande omständigheter.

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom *Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

Om bilen är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med miljövänligare drivmedel än bensin och dieselolja eller med elektricitet och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, skall förmånsvärdet justeras nedåt till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

65 kap.

16 §

I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för obegränsat skattskyldiga.

I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för obegränsat skattskyldiga *och i vissa fall för begränsat skattskyldiga*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Bestämmelserna i 40 kap. 6 § i sin nya lydelse tillämpas på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) skall införas fyra nya paragrafer, 5 kap. 12 –15 §§, samt närmast före 5 kap. 12 och 13 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

Det säljande företaget upphör att existera genom en fission

12 §

Vid tillämpning av 10 § andra stycket den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner skall, om den skattskyldige begär det, vad som sägs om fusioner också gälla om det säljande företaget upphör att existera genom en sådan fission som anges i 5 § den upphävda lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse. Detta gäller bara om de övertagande företagen omedelbart efter fissionen tillhör samma koncern som säljaren.

Det säljande företags vinst fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses detsamma som i 37 kap. 28 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs om det övertagande företaget vid en fusion gäller vart och ett av de övertagande företagen vid en fission.

Det överlåtna företaget upphör att existera genom en fission

13 §

Vid tillämpning av 14 § den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner skall, om den skattskyldige begär det, vad som sägs om fusioner också gälla om det avyttrade företaget upphör att existera genom en sådan fission som anges i 5 § den upphävda lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Detta gäller bara om och vart och ett av de övertagande företagen ingår i samma koncern som det säljande företaget. Vad som sägs om det övertagande företaget vid en fusion gäller vart och ett av de övertagande företagen vid en fission.

Kapitalvinsten på de faktiskt avyttrade andelarna fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses detsamma som i 37 kap. 28 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

14 §

Om den skattskyldige begär att 13 § skall tillämpas, gäller vad som sägs i fråga turordning i 15 § tredje stycket 2 den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner också i fråga om andelar som innehas i ett övertagande företag efter en fission.

15 §

Om den skattskyldige begär att bestämmelserna i 13 § skall

tillämpas, gäller vad som sägs i fråga om vinst vid fusion i 19 § andra stycket den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten också vinst vid fission till den del koncernmoderföretaget är övertagande företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas på överlåtelser som skett och förfaranden som genomförts efter utgången av år 1998.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse.

2 a §

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1255) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt i stället för dess lydelse enligt lagen (1999:1255) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt *eller en begränsat skattskyldig har haft sådan intäkt som hänför sig till ett fast driftställe i Sverige*

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

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 sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Om ett *svenskt* företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

Om ett företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

2 §

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Härigenom föreskrivs att övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Enligt riksdagens beslut föreskrivs att lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall upphöra att gälla vid utgången av år 1998. Den upphävda lagen tillämpas dock

i fråga om internationella fusioner och fissioner på förfaranden som genomförts före den 1 januari 1999,

i fråga om internationella verksamhetsöverlåtelse på överlåtelser före den 1 januari 1999 och

i fråga om internationella andelsbyten på förvärv före den 1 januari 1999.

En internationell fusion eller fission skall anses genomförd när det eller de överlåtande bolagen har upplösts.

Föreslagen lydelse

Enligt riksdagens beslut föreskrivs att lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall upphöra att gälla vid utgången av år 1998. Den upphävda lagen tillämpas dock *enligt följande:*

1. I fråga om internationella fusioner och fissioner *tillämpas den upphävda lagen* på förfaranden som genomförts före den 1 januari 1999. En internationell fusion eller fission skall anses genomförd när det eller de överlåtande bolagen har upplösts.

2. I fråga om internationella verksamhetsöverlåtelse *tillämpas den upphävda lagen* på överlåtelser före den 1 januari 1999.

3. I fråga om internationella andelsbyten *tillämpas den upphävda lagen* på förvärv före den 1 januari 1999.

4. I fråga om internationella andelsbyten *gäller därutöver följande om den skattskyldige begär det.*

a) *Avyttras andelar som mottagits som vederlag vid ett internationellt andelsbyte genom en koncernintern andelsavyttring enligt 25 kap. 6–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och får den skattskyldige uppskov med beskattningen av kapitalvinst,*

skall som kapitalvinst vid tillämpning av nämnda bestämmelser avses även realisationsvinst som uppkommit vid det internationella andelsbytet och motsvarande belopp enligt 23 § tredje eller fjärde styckena och vinst 24 § den upphävda lagen.

Detsamma gäller även om förutsättningar inte föreligger att medge uppskov med beskattningen vid den koncerninterna andelsavyttringen därför att någon vinst inte uppkommit. Realisationsvinst som uppkommit vid det internationella andelsbytet och motsvarande belopp enligt 23 § tredje eller fjärde styckena och vinst enligt 24 § den upphävda lagen behandlas som en kapitalvinst som uppkommit vid den koncerninterna andelsavyttringen.

Om andelar som mottagits som vederlag vid det internationella andelsbytet upphör att existera genom en fusion eller fission gäller 25 kap. 20 och 24 §§ inkomstskattelagen på motsvarande sätt.

b) Avyttras andelar som mottagits som vederlag vid det internationella andelsbytet genom ett andelsbyte enligt 49 kap. inkomstskattelagen och får den skattskyldige uppskov med beskattningen av vinst, skall som kapitalvinst enligt 49 kap. 14 § andra stycket eller vinst enligt 17 § nämnda lag avses även realisationsvinst som uppkommit vid det internationella andelsbytet och motsvarande belopp enligt 23 § tredje eller fjärde styckena och vinst enligt 24 § den upphävda lagen.

Detsamma gäller även om förutsättningar inte föreligger att medge uppskov med beskatt-

ningen vid andelsbytet därför att någon vinst inte uppkommit. Realisationsvinst som uppkommit vid det internationella andelsbytet och motsvarande belopp enligt 23 § tredje eller fjärde styckena och vinst enligt 24 § den upphävda lagen behandlas som en kapitalvinst som uppkommit vid andelsbytet.

Realisationsvinst eller motsvarande belopp som enligt 23 § den upphävda lagen skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst skall behandlas som tjänstebelopp enligt 49 kap. 16 § andra stycket inkomstskattelagen.

c) Vid tillämpning av punkterna a och b skall belopp som tidigare tagits upp som intäkt avräknas från realisationsvinsten eller motsvarande belopp eller vinsten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas på överlåtelser som skett och förfaranden som genomförts efter utgången av år 1998.

2. Skall till följd av bestämmelserna i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) inkomstskattelagen inte tillämpas skall vid tillämpningen av denna lag hänvisningarna till inkomstskattelagen i stället avse motsvarande bestämmelser i

– den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, och

– den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

3 Ärendet och dess beredning

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) innehåller förbud mot diskriminering av utländska intressen och inskränkningar i etableringsfriheten. Under senare tid har Europeiska gemenskapernas domstol vid flera tillfällen tagit ställning till etableringsfriheten enligt EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. Om den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte skall tillämpas.

Inom Finansdepartementet utarbetades under våren en promemoria som behandlar vissa nationella regler som vid inkomstbeskattningen i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation eller gynnar investeringar i Sverige framför investeringar i utlandet, Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget. I promemorian behandlas reglerna om skattefria utdelningar i vissa fall, koncernbidrag, kommissionärsförhållanden och avräkning av utländsk skatt. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning över remissyttrandena har upprättats och finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2000/1786).

Regeringen tar nu upp de förslag om Anpassningar på företagsskatteområdet som behandlas i promemorian.

Regeringen bemyndigade den 22 augusti 1991 chefen för Justitiedepartementet att tillkalla en kommitté med uppdrag att göra en översyn av redovisningslagstiftningen. Enligt direktiven (Dir. 1991:71) skulle kommittén bl.a. ta upp frågan om det fanns anledning att ompröva sambandet mellan redovisning och beskattning. Kommittén antog namnet Redovisningskommittén. I slutbetänkandet Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1996:157) tog kommittén upp en del skattefrågor, bl.a. föreslogs ett slopande av det krav på avsättning i räkenskaperna som gäller för att enskilda näringsidkare som är skyldiga att upprätta årsbokslut skall få göra avdrag för egenavgifter. Kommitténs betänkande har remissbehandlats. En förteckning av remissinstanserna finns i bilaga 3 till regeringens proposition 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.). En remissammanställning finns tillgänglig i det lagstiftningsärendet (dnr Ju1996/4095). Betänkandet har slutbehandlats (prop. 1998/99:130, bet. 1999/2000:LU2, rskr. 1999/2000:50, SFS 1999:1078 m.fl.). Skattefrågorna togs dock inte upp i det sammanhanget utan har beretts vidare inom Finansdepartementet (dnr Fi1997/2819). Regeringen tar nu upp en av dessa frågor, nämligen frågan om kravet på avsättning i räkenskaperna för egenavgifter.

4 Bakgrund

För inte så länge sedan bestod de flesta koncerner i Sverige av enbart svenska företag i koncernen. Utvecklingen har lett till att allt fler koncerner i svenskt näringsliv har utländska inslag. Samtidigt har vi gjort internationella åtaganden som förbjuder diskriminering av utländska intressen och inskränkningar i etableringsfriheten. Detta följer inte enbart av bestämmelserna i de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder utan också av vårt inträde i den Europeiska unionen.

I lagrådsremissen behandlas nationella regler som i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation. Det gäller reglerna om skattefria utdelningar i vissa fall, koncernbidrag, kommissionärsförhållanden och avräkning av utländsk skatt. Avsikten är inte att ge en heltäckande redogörelse av ämnet inom företagsskatteområdet. Frågor som ryms inom befintliga utredningars uppdrag, t.ex. frågan om beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag som behandlas av Utredningen (Fi 1998:11) om vissa internationella företagskattefrågor (Dir. 1998:74), faller utanför framställningen.

I detta kapitel lämnas en beskrivning över vad som gäller i fråga om diskriminering enligt den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som publicerats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och enligt fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget).

4.1 Diskrimineringsförbud i skatteavtal

Enligt OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet får en avtalsslutande stat inte behandla företag som ägs av person eller personer med hemvist i en annan avtalsslutande stat sämre än vad den behandlar andra företag (den s.k. ägarregeln i artikel 24.5). En avtalsslutande stat får inte heller vid beskattningen behandla ett fast driftställe (t.ex. en filial) till ett företag i en annan avtalsslutande stat mindre fördelaktigt än ett företag med hemvist i denna stat (den s.k. filialregeln i artikel 24.3). Diskrimineringsreglerna innebär att vi från svensk sida garanterar att utlandsägda svenska företag eller fasta driftställen i princip skall ges samma skattemässiga behandling som gäller för svenska företag med svenska ägare.

Interna svenska skatteregler diskriminerar i princip inte bolag som enligt vår bolagsrättsliga lagstiftning är svenska även om de är utlandsägda. Däremot finns det regler som diskriminerar utlandsägda fasta driftställen som bedriver skattepliktig verksamhet i Sverige. Vidare kan förmåner nekas på den grunden att det i en koncern ingår utländska företag.

I flertalet skatteavtal som Sverige ingått finns det regler om förbud mot diskriminering. I de allra flesta fall är dessa regler utformade enligt OECD:s modellavtal.

Koncernbidragsreglernas tillämpningsområde har i praktiken utvidgats genom tillämpning av den nämnda ägarregeln. Motsvarande gäller tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattefria utdelningar enligt filialregeln. Ett utlandsägt fast driftställe i Sverige kan få avräkning av utländsk skatt med tillämpning av filialregeln.

Två svenska aktiebolag med samma utländska moderföretag anses på grund av ägarregeln sinsemellan kunna lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan. Rättsfallet RÅ 1987 ref. 158 gällde tillämpningen av 2 § 4 mom. den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, när det i ett skatteavtal fanns ett diskrimineringsförbud. Samtliga aktier i bolagen A och B ägdes av ett holländskt bolag. På grund av diskrimineringsförbudet kunde A överlåta samtliga aktier i bolaget C till B utan omedelbara skattekonsekvenser. Eftersom 2 § 4 mom. SIL tog sikte på svenska bolag såsom koncernbidragsreglerna gör har rättsfallet även relevans för koncernbidrag mellan utlandsägda systerbolag.

Koncernbidrag kan också ges med skatterättslig verkan i koncerner där givare och mottagare är svenska bolag men där ett mellanliggande koncernbolag är ett utländskt bolag med hemvist i ett land med vilket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om förbud mot diskriminering. I RÅ 1993 ref. 91 I kunde koncernbidrag lämnas med avdragsrätt från A till C. A ägde samtliga aktier i det amerikanska företaget B som i sin tur ägde samtliga aktier i C. Både A och C var svenska företag.

I RÅ 1993 ref. 91 II kunde koncernbidrag inte lämnas då det bland de företag som berördes fanns såväl företag med hemvist i Tyskland som i Schweiz. Skatteavtalen med Tyskland och Schweiz innehåller båda ett diskrimineringsförbud. Enligt Regeringsrätten förutsatte avdrag att diskrimineringsförbuden i de båda avtalen tillämpades samtidigt. Eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart fanns det inte utrymme för en sådan samtidig tillämpning.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 25 juni 1998 funnit att koncernbidrag, på grund av att det fanns diskrimineringsförbud i skatteavtal, har kunnat lämnas mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, oberoende av i vilken riktning bidragen skulle lämnas. Målet gällde ett franskt företag som hade för avsikt att påbörja verksamhet i ett dotterföretag i Sverige samt att öppna en filial här i landet.

4.2 Etableringsfriheten i EG-rätten

Reglerna i EG-fördraget bygger på principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet. I artikel 12 finns ett generellt förbud mot diskriminering som grundar sig på nationalitet. Denna artikel har inte tillämpats direkt av EG-domstolen i något skattemål om etableringsfrihet.

I EG-fördraget ställs inte upp några krav på allmän etableringsfrihet för företag och enskilda näringsidkare. I artikel 43 i EG-fördraget föreskrivs i stället likhet i etableringsförutsättningarna. Det innebär att det

skall råda likhet mellan inländska och utländska rättssubjekt när det gäller förutsättningarna att etablera sig. Artikel 48 har av Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen) ansetts utgöra ett förbud för en medlemsstat att hindra att en av statens egna medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat och även att hindra att medborgare i en annan medlemsstat etablerar sig i den förstnämnda medlemsstaten. Enligt domstolen utgör artikeln på samma sätt hinder mot att en medlemsstat försvårar för personer som är bosatta, men inte medborgare, i medlemsstaten att etablera företag i andra medlemsstater. I artikel 48 likställs bolag som hör hemma i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten.

Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av deras nationalitet kan bara rättfärdigas med stöd av artiklarna 45 och 46. EG-domstolen har tolkat dessa regler restriktivt. Enligt artikel 45 kan verksamhet som, om än endast tillfälligt, är förenad med utövande av offentlig makt legitimeras undantag från den fria rörligheten. Enligt artikel 46 kan också hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa legitimeras undantag.

Under senare år har EG-domstolen vid ett flertal tillfällen tagit ställning till etableringsfriheten enligt EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. I de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte skall tillämpas.

I en dom den 16 juli 1998, i mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI), REG 1998, s. I-4711, uttalade domstolen att beskattningsrätten omfattas av medlemsstaternas nationella behörighet men att enligt fast rättspraxis medlemsstaterna ändå skall beakta EG-rätten vid utövandet av sin behörighet (punkt 19 och där angivna rättsfall). ICI, som var ett brittiskt bolag, ägde genom ett konsortium 49 procent av det likaledes brittiska bolaget Coopers Animal Health (Holdings) Ltd (nedan Holdings). Holdings verksamhet bestod uteslutande i att inneha aktier i 23 dotterbolag som var rörelsedrivande och som utövade verksamhet i flera länder. Av dessa bolag hade fyra sitt säte i Storbritannien, bl.a. det förlustbringande Coopers Animal Health Ltd (CAH). Vidare hade sex bolag sitt säte i andra medlemsländer och 13 i tredje land. ICI nekades avdrag för CAH:s förlust eftersom den nationella lagstiftningen krävde att ett holdingbolags verksamhet uteslutande eller huvudsakligen skulle bestå i att inneha aktier eller värdepapper i rörelsedrivande dotterbolag med säte i Storbritannien. Domstolen fann att det stred mot artikel 43 i EG-fördraget att göra en skattelättnad beroende av huruvida holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten.

EG-domstolen har i en dom den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, funnit att grekisk skattelagstiftning i ett visst avseende stred mot etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget. Den grekiska lagstiftningen innebar att bolag som hade säte i en annan medlemsstat med ett fast driftställe i Grekland beskattades med en högre skattesats än bolag med säte i Grekland.

I en dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, REG 1999, s. I-6161, har domstolen funnit att det stred mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhörde ett bolag med säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för liknande bolag med säte i Tyskland. *Saint-Gobain ZN (ZN)* var en tysk filial till det franska bolaget *Compagnie de Saint-Gobain SA (SA)*. SA var begränsat skattskyldigt i Tyskland eftersom det varken hade sitt säte eller sin verkliga ledning där. SA hade genom sin tyska filial andelar i ett amerikanskt och i två tyska bolag. De tyska bolagen hade dotterbolag i Schweiz, Österrike och Italien. SA nekades tre skatteförmåner vid utdelning som syftar till att utdelning, som uppbärs i Tyskland av bolag som äger andelar i utländska bolag och vilken redan har beskattats i utlandet, inte skall beskattas även i Tyskland. För det första nekades SA befrielse från tysk skatt på utdelningar som ZN hade erhållit från USA och Schweiz med motiveringen att enligt skatteavtalen hade skattebefrielsen förbehållits tyska bolag och bolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland. För det andra nekades SA avräkning för den utländska bolagsskatt som hade påförts de vinster som utbetalats av SA:s utländska dotterbolag och närstående bolag i de länder där dessa var etablerade. Detta motiverades med att förmånen enligt lagen var förbehållna bolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland. För det tredje fick SA inte befrielse från förmögenhetsskatt på andelar i det amerikanska bolaget. Förmånen tillkom enligt den nationella lagstiftningen bara innehav i inhemska bolag.

I en dom den 18 november 1999 i mål C-200/98, *X AB och Y AB*, REG 1999, s. I-8261, har EG-domstolen slagit fast att koncernbidragsreglerna som tidigare fanns i 2 § 3 mom. SIL i vissa situationer strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget. I målet som gällde ett av Regeringsrätten inhämtat förhandsavgörande mellan *X AB*, *Y AB* och Riksskatteverket, var frågan om koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas mellan de svenska företagen *X AB* och *Y AB* om det senare företaget ägs av *X AB* och dess helägda dotterbolag. Enligt ett alternativ till organisation av koncernen skulle två av dotterbolagen, ett tyskt och ett nederländskt äga 15 % vardera av *Y AB*. Resterande 70 % skulle ägas av moderföretaget och dess svenska dotterföretag. Skatterättsnämnden hade konstaterat att fusionsregeln, trots icke-diskrimineringsklausuler i skatteavtalen med Tyskland och Nederländerna, inte kunde tillämpas eftersom det var fråga om att tillämpa två avtal samtidigt. Regeringsrätten frågade domstolen om det var förenligt med EG-fördraget att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns samma skatterättsliga verkan när det svenska företaget äger det mottagande företaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterföretag, som har sitt säte i olika länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

EG-domstolen konstaterade (punkt 28) att det strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget att i lagstiftningen särbehandla olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. Domstolens svar på Regeringsrättens fråga var föl-

jande (punkt 31). En medlemsstat ger skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i medlemsstaten om det ena bolaget är ett helägt dotterbolag till det andra bolaget antingen utan något mellanliggande bolag med säte utanför medlemsstaten eller med mellanliggande bolag med säte i endast en annan medlemsstat (där det finns ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul). Artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget utgör hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i medlemsstaten, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda staten har ingått ett skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

I RÅ 2000 ref. 17 ändrade Regeringsrätten förhandsbeskedet i enlighet med förhandsavgörandet.

EG-domstolens dom den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, behandlar företagsundantaget i den nederländska förmögenhets-skattelagen som innebär att en skattskyldig som driver ett eller flera företag får, i den utsträckning som anges i lagen, göra avdrag för det kapital som investerats i företagen från den sammanlagda förmögenheten. Som förutsättning gäller bl.a. att företagen är etablerade i Nederländerna. Baars som var bosatt i Nederländerna ägde 100 procent av aktierna i Ballyard Foods Limited (Ballyard) som var etablerat i Irland. Baars fick inte tillämpa företagsundantaget på grund av att Ballyard inte var etablerat i Nederländerna. EG-domstolen uttalade att ett sådant villkor för avdrag, att innehavet avser bolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten och som innebär att aktieägare i bolag som är etablerade i andra medlemsstater inte har denna avdragsrätt, strider mot artikel 43 i EG-fördraget.

5 Överväganden och förslag

5.1 Allmänt

De föreslagna ändringarna föranleds av förbudet mot inskränkningar i etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget. Remissinstanserna har i stort varit positiva till förslagen. Flera remissinstanser såsom *Näringslivets Skattedelegation* och *Hovrätten för Västra Sverige* efterlyser en mera allmän översyn av förhållandet mellan våra interna skatteregler och internationell rätt. Regeringen anser att det nu är angeläget att genomföra de förslag till ändringar som har presenterats i promemorian. Som en naturlig del i framtida lagstiftningsarbete ingår en uppföljning av vår interna skattelagstiftning på detta område och andra områden med hänsyn bl.a. till våra internationella åtaganden. I det sammanhanget kan en mer allmän översyn av det slag som remissinstanserna efterfråga aktualiseras.

Näringslivets Skattedelegation är kritisk till att man i promemorian bara valt att göra det man måste göra enligt EG-rätten. Delegationen menar att det inte finns skäl att undanta fasta driftställen i Sverige tillhörande bolag som hör hemma i stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Vidare anser delegationen att det inte finns skäl för att ett mellanliggande bolag i tredje land skall vara diskriminerande när det gäller rätten att lämna koncernbidrag mellan två svenska företag och i fråga om kommissionärsförhållanden. Även om situationen ofta ”räddas” genom diskrimineringsklausuler i skatteavtal blir enligt delegationen ändå många länder utanför. Även *Handelshögskolan i Stockholm* anser att reglerna om koncernbidrag och kommissionärsförhållanden borde gälla alla utländska bolag. *Handelshögskolan* menar att lagstiftaren i många andra sammanhang inte gjort någon åtskillnad mellan företag hemmahörande i medlemsstat i EU och utländska bolag, se t.ex. 37 kap. 3 § om fusioner, 38 kap. 3 § om verksamhetsöverlåtelser och 49 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) om andelsbyten.

Regeringen bedömer att det i de flesta fall av kontrollskäl är nödvändigt att begränsa tillämpligheten av de bestämmelser som nu är ifråga till utländska bolag som hör hemma inom EES. Svårigheter beträffande såväl uppgiftslämnande som kontroll förutses. Det finns risk att bestämmelserna kan användas i skatteundrandragande syfte om de utvidgas till att omfatta alla utlandsägda fasta driftställen.

Flera remissinstanser har pekat på ytterligare bestämmelser i skattelagstiftningen som kan vara oförenliga med EG-fördraget. Det gäller t.ex. inkomstbeskattningen av utomlands bosatta personer och vissa regler på kapitalbeskattningens område. Förslagen i promemorian behandlar bara sådana bestämmelser på företagsskatteområdet som är eller kan vara oförenliga med artikel 43 om den fria etableringsrätten i EG-fördraget. I promemorian togs dock inte med sådana bestämmelser som redan är föremål för översyn i annan ordning. Detta gäller t.ex. de s.k. 3:12-reglerna som finns i 57 kap. IL. Reglerna ses för närvarande över

av 3:12-utredningen (Fi 1999:12) Det är angeläget att alla bestämmelser som står i strid mot EG-fördraget ändras så snart som möjligt. I den mån reglerna inte redan är föremål för utredning bör förslag till ändringar komma till stånd snarast. Såsom nämnts bör förslagen i promemorian läggas till grund för lagstiftning redan nu.

Föreningen auktoriserade revisorer FAR anser att begränsningen till utländska bolag i stället för utländska juridiska personer kan vara diskriminerande enligt EG-rätten. Föreningen menar att det borde vara tillräckligt att det utländska företaget motsvarar ett sådant svenskt subjekt som omfattas av lagrummet.

Regeringen gör följande bedömning. För att en utländsk juridisk person skall anses vara ett utländskt bolag krävs att beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, 6 kap. 9 § IL Vidare anses som utländskt bolag alltid en juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en av de stater med vilka Sverige ingått skatteavtal och som finns i uppräkningslistan i 6 kap. 10 § IL under förutsättning att den juridiska personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Kravet på beskattning när det gäller rekviritet *likartad beskattning* är relativt lågt. Med likartad beskattning brukar ofta uppfattas att den utländska juridiska personen belastas med en skatt på ca 10 procent beräknat på ett motsvarande underlag som gäller för svenska aktiebolag. Kravet på likartad beskattning torde därför vara uppfyllt i de flesta fall när det gäller utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES. Det finns enligt regeringens mening inte skäl att utvidga förslaget till sådana utländska juridiska personer som inte är utländska bolag.

Därtill hör att Sverige har skatteavtal med de flesta stater inom EES förutom Portugal och Liechtenstein. Förhandlingar angående ett skatteavtal pågår dock mellan Sverige och Portugal och ett avtal planeras att undertecknas inom kort.

5.2 Skattskyldighet för utdelning på andelar

Regeringens förslag: Utdelning på näringsbetingade andelar som ett utländskt bolag innehar och som hänförs till ett fast driftställe i Sverige skall vara skattefria på samma villkor som gäller för svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Bakgrunden till regeringens förslag

Utdelning från svenska företag

Vid inkomstbeskattningen gäller principen att avkastning på eget kapital skall beskattas en gång i bolaget och en gång hos ägarna när vinsten delas

ut (ekonomisk dubbelbeskattning). En huvudprincip är vidare att en inkomst bara skall beskattas en gång inom bolagssektorn. Utdelningsinkomster är därför i praktiken sällan skattepliktiga i bolagssektorn. Utdelningsinkomster på kapitalplaceringar är dock skattepliktiga. Sådana investeringar jämföras traditionellt med andra finansiella placeringar, t.ex. insättning i bank. För kapitalplaceringar har man därför godtagit att beskattning sker i flera led (kedjebeskattnings) inom bolagssektorn. Ett mer bärande skäl att upprätthålla utdelningsbeskattningen på kapitalplaceringssaktier inom bolagssektorn är att motverka en s.k. sparbösseffekt som frånvaron av en sådan beskattning skulle leda till för fysiska personer. Indirekta aktieplaceringar via ett bolag skulle nämligen ge högre avkastning efter skatt än motsvarande placering vid direktinnehav.

Lagtexten har utformats så att skatteplikt för utdelning är huvudregel. Utdelningar som ett företag får skall enligt 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Från denna huvudregel undantas utdelning på s.k. näringsbetingade andelar. Bestämmelserna finns i 24 kap. 12–22 §§ IL. Vad som avses med en näringsbetingad andel anges i 24 kap. 16 §.

Reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar är i IL utformade så att viss utdelning inte skall tas upp som intäkt.

Skattefriheten omfattar, när det gäller utdelning från svenska företag, utdelning från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Skattefriheten för utdelning omfattar både utdelning som tas emot i förhållande till innehavda aktier eller andelar och utdelning som tas emot efter annan grund. Den är även tillämplig för stiftelser och ideella föreningar som inte är undantagna från skattskyldighet samt för svenska sparbanker och svenska ömsesidiga försäkringsföretag. Bestämmelserna gäller inte för sådan utdelning på andelar i form av rabatt eller pristillägg som en kooperativ förening skall dra av enligt 39 kap. 22 § IL. Reglerna gäller inte för utdelning på andelar som ägs indirekt via ett handelsbolag.

Enligt 24 kap. 17 § IL är utdelning på andel i ett förvaltningsföretag eller investmentföretag inte skattefri om ett sådant företag äger mer än enstaka andelar för vilka utdelning skulle ha tagits upp som intäkt om andelarna hade ägts direkt av det företag som tar emot utdelning från förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Reglerna om skattefri utdelning gäller inte heller för utdelning på andelar som är lagertillgångar. Utdelning på lagerandelar skall tas upp som intäkt utom i vissa fall då det är fråga om andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen, se 24 kap. 22 § IL.

En skatteflyktsbestämmelse finns i 24 kap. 18 § IL, den s.k. Lundinregeln. Den innebär att ett företag som förvärvar andelar i ett annat företag inte skattefritt kan ta emot utdelning av de i detta företag före förvärvet uppsamlade vinstmedlen om det inte är uppenbart att det köpande företaget genom andelsförvärvet erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde för dess verksamhet. Denna bestämmelse infördes år 1966 (prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) på förslag av skatteflyktskommittén (SOU 1963:52).

Utdelning från utländska företag

Bestämmelserna om skattefrihet gällde ursprungligen bara i fråga om utdelning från svenska företag. För utdelning från ett utländskt företag förelåg alltså i princip skattskyldighet för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Många svenska skatteavtal innehåller emellertid bestämmelser som begränsar de svenska företagens skattskyldighet för utdelning från utländska företag. Dessa regler innebär ofta att utdelningen i princip blir skattefri i samma utsträckning som skulle ha gällt om utdelningen hade lämnats av ett svenskt företag.

För att tillgodose kravet på en jämförlig beskattning också i de fall då skatteavtal saknades infördes bestämmelser om dispens genom lagstiftning år 1979 (prop. 1978/79:210, bet. 1978/79: SkU57, SFS 1979:612). Som förutsättningar för dispens gällde att utdelningen skulle ha varit skattefri om det utdelande företaget varit svenskt samt att inkomstbeskattningen av det utländska företaget var jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen. En ytterligare förutsättning för dispens var att frågan om skattebefrielse eller skattenedsättning i Sverige inte hade reglerats i skatteavtal.

Genom en lagändring år 1991 (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412) slopades dispensregeln. I stället infördes bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för utdelning från en utländsk juridisk person om vissa förutsättningar i 7 § 8 mom. SIL var uppfyllda. Motsvarande bestämmelser finns numera i 24 kap. 20 och 21 §§ IL. För att utdelningen skall vara skattefri gäller dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om den utländska juridiska personen varit svensk, dels att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen.

Beträffande rekvisitet jämförlig beskattning uttalades i förarbetena (prop. 1990/91:107 s. 28–29) att en skatt på 15 % på ett underlag som beräknats enligt svenska regler får anses som jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen. Vidare framhölls bl.a. att det bör godtas att utdelningen för ett år innefattat vissa inkomster som inte beskattats då de utgjort skattefria kapitalvinster eller på grund av regler om underskottsavdrag.

För att inte ett svenskt företag, som har skatterättsligt hemvist i en annan stat enligt en bestämmelse i ett skatteavtal på grund av plats för företagsledning eller liknande, skall kunna lämna skattefri utdelning till sitt svenska moderföretag oavsett skattebelastningen i den stat där dotterbolaget hör hemma, infördes år 1996 en bestämmelse i ett nytt sista stycke i 7 § 8 mom. den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (24 kap. 12 § IL) om att kravet på jämförlig beskattning skall gälla även i denna situation (prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227).

Bestämmelserna om jämförlig beskattning ses nu över av Utredningen (Fi 1998:11) om vissa internationella företagsskattefrågor (Dir. 1998:74).

Vad som avses med en utländsk juridisk person framgår av 6 kap. 8 § IL. Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer. Med ett utländskt bolag avses enligt 6 kap. 9 § IL en utländsk juridisk person om beskattningen är likartad med vad som gäller för svenska aktiebolag. I 6 kap. 10 § IL finns en hjälpregel för utländska juridiska personer som hör hemma i någon av de stater som anges i paragrafen, stater med vilka Sverige ingått skatteavtal. En juridisk person anses som ett utländskt bolag om personen är skattskyldig till in-komstskatt i den stat där företaget hör hemma och om den juridiska personer omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten.

Bestämmelserna kompletterades år 1994 genom att ett nytt sjunde stycke infördes i 7 § 8 mom. SIL (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Beskattningen av en utländsk juridisk person, som hör hemma i en stat med vilket Sverige ingått skatteavtal skall anses jämförlig med svensk inkomstbeskattning (den s.k. presumtionsregeln). Med skatteavtal avses endast avtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster. Vidare gäller presumtionsregeln endast om den utländska juridiska personens inkomster inklusive utdelningar kommer från verksamhet i Sverige eller ett avtalsland och verksamheten är normalt beskattad där den bedrivs. Obetydliga andra inkomster, dvs. mindre än 5 % av de totala inkomsterna, hindrar dock inte att presumtionsregeln tillämpas. Bestämmelsen finns numera 24 kap. 21 § IL.

Inför Sveriges medlemskap i EU införlivades med svensk rätt bland annat rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag som hör hemma i olika medlemsstater, det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863). Bestämmelserna togs in i 7 § 8 mom. åttonde och nionde styckena SIL. De finns nu i 24 kap. 22 § IL. Direktivet syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan beskattning i den senare medlemsstaten. I artikel 4 i direktivet föreskrivs att om ett moderbolag får utdelning från ett dotterbolag i en annan medlemsstat, skall den medlemsstat i vilken moderbolaget hör hemma, antingen avstå från att beskatta sådan utdelning eller medge att moderbolaget från skatten på utdelningen får avräkna utländsk skatt som belöper sig på de utdelade vinsterna och i förekommande fall källskatt på utdelningen.

För att uppfylla kraven i direktivet utvidgades reglerna om när ett näringsbetingat andelsinnehav skall anses föreligga så att även innehav av andelar i ett företag i en annan medlemsstat omfattas om det svenska företaget innehar andelar i det utländska företaget motsvarande minst 25 procent av andelskapitalet. Andelarna i det utländska företaget kan som tidigare nämnts även vara lagertillgångar, se 24 kap. 22 § IL.

Skattefri utdelning kan bara tas emot av svenska företag. Reglerna gäller således inte ett utlandsägt fast driftställe i Sverige som får utdelning från ett dotterföretag.

Skälen för regeringens förslag

Reglerna om skattefri utdelning i IL omfattar utdelning på andelar i både svenska företag och utländska juridiska personer. Däremot gäller de bara om *mottagaren* är ett svenskt företag. Enligt intern rätt kan alltså ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe här och som äger andelar som är knutna till det fasta driftstället i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening eller en utländsk juridisk person inte ta emot utdelning från sådana dotterföretag skattefritt.

Med tillämpning av skatteavtal kan dock utländska företag med fast driftställe i Sverige i många fall ändå ta emot skattefri utdelning från svenska och utländska dotter- och intresseföretag. I de flesta skatteavtal som Sverige ingått finns en artikel som förbjuder diskriminering och som innebär att Sverige måste behandla fasta driftställen som innehas av person med hemvist i annan avtalsslutande stat på samma sätt som om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag.

Såsom framgått av avsnitt 4.2, och särskilt EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, REG 1999, S. I-6161, strider det mot etableringsfriheten i EG-fördraget att behandla ett utländskt företags fasta driftsställe i Sverige oförmånligare vid beskattningen än ett svenskt företag i motsvarande situation. Såsom nämnts har EG-rätten företrädde framför nationell rätt vilket innebär att de nationella reglerna inte skall tillämpas om de strider mot fördraget.

Mot den redovisade bakgrunden finns det skäl att ändra reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar så att de inte längre står i konflikt med våra internationella åtaganden.

Om ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe här bör det skattefritt kunna ta emot utdelning på andelar som är knutna till driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag.

Denna ordning bör gälla ett utländskt bolag med fast driftställe i Sverige om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES och motsvarar ett svenskt företag som inte skall ta upp utdelning på näringsbetingade andelar. EES omfattar, förutom Sverige, de fjorton till Europeiska unionen anslutna staterna Belgien, Danmark, Tyskland, Grekland, Spanien, Frankrike, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna Österrike, Portugal, Finland samt Storbritannien och Nordirland samt de tre till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge. För utländska juridiska personer som hör hemma i andra stater än de nämnda bör denna fråga regleras i skatteavtal.

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 15 och 20 §§ IL.

5.3 Utdelning av andelar i dotterbolag

Regeringens förslag: Lex Asea utvidgas till att gälla även när ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om

ömsesidigt informationsutbyte, delar ut dotterbolagsandelar. Vid ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag jämställs utländska aktiebolag och ekonomiska föreningar med svenska om de är utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Promemorians förslag: Promemorians förslag innehöll inte begränsningen till moderbolag som hör hemma i en stat inom EES eller en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte.

Remissinstanserna: Riksskatteverket avstyrker förslaget att utvidga Lex Asea till att omfatta moderbolag utanför EES-området.

Bakgrunden till regeringens förslag

Lex Asea

För att underlätta omstruktureringar inom näringslivet och delningar av bolag infördes år 1991 skattefrihet för utdelning av andelar i dotterbolag i vissa fall (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412). Regleringen syftar till att möjliggöra en uppdelning av ett aktiebolag utan omedelbar beskattning. En förutsättning är att uppdelningen sker genom att moderbolaget delar ut samtliga andelar i ett dotterbolag.

Lagstiftningen kom i första hand till för att underlätta delningen av Asea och kallas Lex Asea. Lagstiftningen infördes provisoriskt i avvaktan på en generell översyn av skattefrågorna i samband med omstruktureringar. Bestämmelserna togs ursprungligen in i 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL.

År 1998 gjordes efter förslag av Företagsskatteutredningen (SOU 1998:1) vissa justeringar i bestämmelserna och de flyttades till ett eget moment, 3 § 7 a mom. SIL (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Bestämmelserna finns numera i 42 kap. 16 § IL.

För att bestämmelserna skall bli tillämpliga måste vissa villkor vara uppfyllda. För det första måste det utdelande bolaget (moderbolaget) vara ett svenskt aktiebolag. Vidare uppställer lagtexten numera följande sex villkor för att utdelningen skall vara skattefri:

- utdelningen måste ske i proportion till innehavda aktier,
- moderbolaget måste vara marknadsnoterat,
- moderbolaget måste dela ut samtliga aktier i dotterbolaget,
- efter utdelningen får inga aktier innehas av ett bolag som ingår i samma koncern som moderbolaget,
- dotterbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller utländskt bolag, och
- dotterbolagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i ett dotterdotterbolag som bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i dotterdotterbolaget.

Anskaffningsutgiften för de erhållna andelarna anses utgöra så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i moderbolaget som motsvarar den

förändring i marknadsvärdet på dessa andelar som utdelningen medför. När det sedan skall beräknas ett omkostnadsbelopp för andelarna i moderbolaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas med samma belopp. Det innebär att mottagaren får uppskov med beskattningen av utdelningen till dess de erhållna andelarna avyttras. Av 22 kap. 10 § IL framgår att uttagsbeskattning inte skall ske vid utdelning av andelarna i dotterbolaget om de inte är lagertillgångar i byggnadsrörelse.

Om de erhållna andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren skall denne enligt 24 kap. 3 § IL som intäkt ta upp ett belopp som motsvarar det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och verkliga värde. Anskaffningsvärdet för de erhållna andelarna är i sådana fall enligt 17 kap. 6 § IL så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i bolagets marknadsvärde som utdelningen inneburit. Anskaffningsvärdet för andelarna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån.

Utskiftning av aktier i samband med ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag

Utskiftning från en svensk ekonomisk förening, utöver inbetald insats till en medlem, skall enligt huvudregeln i 42 kap. 19 § IL behandlas som utdelning om utskiftningen sker i samband med att föreningen upplöses. Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1933 (prop. 1933:171, bet. 1933:BevU 64, SFS 1933:394).

Om en svensk ekonomisk förening ombildas till aktiebolag kan däremot aktierna i ett aktiebolag, till vilket föreningens övriga tillgångar överförs, skiftas ut till medlemmarna utan omedelbara skattekonsekvenser. Bestämmelserna infördes år 1992 i 3 § 8 mom. tredje stycket SIL (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344). Bestämmelserna om ombildning av ekonomiska föreningar till aktiebolag har utformats med Lex Asea som förebild och finns numera i 42 kap. 20 § IL. Ombildningen går i stort sett till på följande sätt. Den ekonomiska föreningen äger eller bildar ett aktiebolag, till vilket samtliga tillgångar i föreningen överförs. Därefter upplöses föreningen, varvid aktierna i bolaget skiftas ut till föreningens medlemmar. Som förutsättning för att utskiftningen skall kunna göras utan beskattningskonsekvenser gäller följande:

- den utskiftande föreningen får inte vara ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL,
- föreningen skall äga samtliga aktier och samtliga aktier skall skiftas ut, och
- värdet av det som, utöver aktierna, skiftas ut får inte överstiga fem procent av aktiernas nominella värde.

Vad som, utöver aktierna, utskiftas till medlemmarna skall tas upp som utdelning. Om aktierna blir lagertillgångar hos mottagaren, skall denne ta upp en intäkt som motsvarar det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde.

Anskaffningsvärdet eller anskaffningsutgiften för aktierna är anskaffningsvärdet för andelarna i föreningen respektive det om-

kostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid utskiftningen.

Av 22 kap. 10 § IL framgår att uttagsbeskattning inte skall ske vid en sådan ombildning i andra fall än om de mottagna andelarna är lagertillgångar i byggnadsrörelse.

Skälen för regeringens förslag

Lex Asea gör det möjligt att dela upp företag utan omedelbara skattekonsekvenser. Bestämmelserna gäller bara om ett svenskt aktiebolag delar ut aktier i ett dotterbolag. Dotterbolaget kan dock vara ett utländskt bolag. Bestämmelserna innebär att beskattningen skjuts upp. Den som får utdelningen blir inte beskattad för den. I stället fördelas anskaffningsutgiften, eller i fråga om lagertillgångar anskaffningsvärdet, på aktierna mellan aktierna i det utdelande bolaget och de erhållna aktierna i dotterbolaget.

Det förhållandet att skattefriheten för utdelningen begränsas till utdelning från svenska aktiebolag diskriminerar inte utländska etableringar i Sverige eftersom det är aktieägarna som berörs. Lex Asea strider inte mot förbudet mot diskriminering i ett skatteavtal.

Etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget hindrar inte bara Sverige att inskränka friheten för utländska företag som hör hemma i en annan medlemsstat att etablera sig i Sverige genom att försätta dem i ett mindre fördelaktigt skattemässigt läge än svenska företag i motsvarande situation. Etableringsfriheten innebär också ett förbud mot att Sverige inskränker ett svenskt företags rätt att etablera sig i en annan medlemsstat genom att försätta det i en mindre fördelaktig skattemässig situation än om den utländska etableringen inte hade skett, jfr avsnitt 4.2. Undantag kan godtas om det t.ex. motiveras av medlemsstaternas behov av att förhindra skatteflykt.

Som lagstiftningen är utformad kan det göras gällande att lagstiftningen försvårar ett samgående mellan ett svenskt och ett utländskt företag. Lex Asea innebär ett incitament att förlägga det sammanslagna bolaget till Sverige för att säkerställa att utdelning av dotterbolagsandelar skall kunna ske utan omedelbara skattekonsekvenser. Det kan därför inte uteslutas att Lex Asea står i strid med rätten till fri etablering enligt EG-fördraget.

Regeringsrätten har vidare nyligen i en dom, RÅ 2000 ref. 17, funnit att villkoret att det utdelande bolaget skall vara ett svenskt företag strider mot EG-fördragets bestämmelser om förbud mot restriktioner för kapitalrörelser enligt artikel 56 i EG-fördraget.

Tillämpningsområdet bör därför utvidgas i vart fall till att omfatta utdelning från moderbolag som hör hemma inom EES. I promemorian anfördes att det framstår som obefogat att behandla detta slag av utdelning från svenska företag och utländska företag olika. Det åberopades att det inte förelåg någon risk för att ett utvidgat tillämpningsområde för Lex Asea skulle utnyttjas i skatteundandragande syfte. Mot denna bakgrund föreslogs det i promemorian att bestämmelsernas tillämpnings-

område skulle utvidgas till att omfatta utdelningar från alla utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag. Riksskatteverket anser tvärtom att tillämpligheten av Lex Asea av kontrollskäl bör begränsas till att omfatta endast moderbolag som hör hemma inom EES. Såsom tidigare framhållits strider inte regleringen i Lex Asea mot förbudet mot diskriminering i ett skatteavtal. Att begränsa tillämpningsområdet till moderbolag som hör hemma inom EES-området skulle enligt regeringens uppfattning därför få oönskade effekter när det gäller avtalsländer utanför EES-området. För att säkerställa kontrollmöjligheterna bör tillämpligheten i stället begränsas till moderbolag som hör hemma i en stat inom EES eller i ett avtalsland om skatteavtalet innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte. Det utländska moderbolaget skall vara ett utländskt bolag och motsvara ett svenskt aktiebolag. Det finns inte skäl att behandla utländska moderbolag bättre än svenska företag. Eftersom Lex Asea bara gäller för svenska aktiebolag bör regleringen utvidgas till att omfatta utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag.

I 42 kap. 19 § IL anges att utskiftning från en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses skall behandlas som utdelning. Om den ekonomiska föreningen i stället är en utländsk juridisk person kommer utskiftningen att beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Utländska ekonomiska föreningar bör behandlas på samma sätt som svenska föreningar. Det finns dock ingen anledning till att låta ekonomiska föreningar som hör hemma i en stat utanför EES omfattas av en reglerna. Bestämmelserna bör därför utvidgas till att gälla utdelningar från sådana ekonomiska föreningar som är utländska bolag och hör hemma i en stat inom EES.

I 42 kap. 20 § IL finns bestämmelser om kontinuitet om en ekonomisk förening i samband med att den ombildas till ett aktiebolag delar ut aktierna i aktiebolaget. Bestämmelserna gäller bara svenska ekonomiska föreningar som ombildas till svenska aktiebolag. Bestämmelserna är utformade med Lex Asea som förebild. Bestämmelsernas tillämpningsområde bör därför av samma skäl som Lex Asea utvidgas till att gälla om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en utländsk ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag. Även här bör utvidgningen inte omfatta ekonomiska föreningar eller bolag som hör hemma i en stat utanför EES.

Förslagen föranleder att det införs två nya paragrafer, 42 kap. 16 a och 20 a §§, i IL.

5.4 Koncernbidrag

Regeringens förslag: Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna skall förekomsten av ett utländskt bolag någonstans i ägarkretsen inte påverka möjligheten att ge koncernbidrag med avdragsrätt mellan två svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Vidare skall ett utlandsägt fast driftställe i Sverige likställas med ett svenskt dotterföretag om verksamheten bedrivs av ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES. Detsamma skall

gälla om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

Promemorians förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag. Promemorieförslaget innebar dock att koncernbidrag inte kan ges med avdragsrätt om mottagaren är ett svenskt företag som enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att förslaget till 35 kap. 3 § kan få oönskade effekter om det svenska företaget som på grund av skatteavtal fått hemvist i en utländsk stat bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe. Verket nämner som exempel ett svenskt dotterföretag som har sin verkliga ledning i Frankrike och därmed hemvist i Frankrike på grund av skatteavtalet. Det svenska företaget bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe. Om det fasta driftstället tar emot koncernbidrag från det svenska moderföretaget får moderföretaget inte göra avdrag för koncernbidraget på grund av utformningen av förslaget till punkt 4 i den nämnda paragrafen. Verket anför också att det är oklart om reglerna gäller det utländska bolaget eller dess fasta driftställe här. Flera remissinstanser ifrågasätter om inte den nya punkten 5 om att näringsverksamheten inte får vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal täcker den nuvarande punkten 4 om hemvist utomlands enligt ett skatteavtal. Se också vad *Näringslivets Skattedelegation* och *Handelshögskolan i Stockholm* anför under rubriken Allmänt, avsnitt 5.1.

Bakgrunden till regeringens förslag

Enligt svensk skattelagstiftning behandlas varje företag för sig oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern. I skattelagstiftningen har dock olika hänsyn tagits till koncernförhållanden. Målet har varit att skattebelastningen för en koncern inte skall vara större än om hela koncernens verksamhet hade drivits av ett enda företag.

Bestämmelser om s.k. öppna koncernbidrag infördes år 1965 (prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573) i 43 § 3 mom. den upphävda kommunalskattelagen (1928:370, KL). Bestämmelserna som innebär att givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som intäkt finns nu i 35 kap. IL. Reglerna har ändrats i flera avseenden efter år 1965. För rätt till avdrag för koncernbidrag krävdes när reglerna infördes att moderföretaget var ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk skadeförsäkringsanstalt och att dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag. Bestämmelserna reviderades år 1979 (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Utvidgningen innebar att ett bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att som tidigare behöva "slussas" genom en kedja av företag. Bestämmelserna flyttades år 1984 till 2 § 3 mom. SIL i samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23,

SFS 1984:1060). Vid 1990 års skattereform utvidgades dels kretsen av moderföretag till att omfatta sparbanker, dels kretsen av dotterföretag till att omfatta ekonomiska föreningar. Vidare kunde bestämmelserna förenklas genom att all inkomst för juridiska personer hänfördes till inkomstslaget näringsverksamhet. År 1998 utvidgades kretsen av moderföretag till att omfatta stiftelser och ideella föreningar som inte är undantagna från skattskyldighet samt alla ömsesidiga försäkringsföretag.

Som tidigare framgått gäller bestämmelserna bara för svenska koncerner, dvs. moderföretaget skall enligt 35 kap. 2 § IL vara ett svenskt företag. Dotterföretagen skall vara helägda svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Med att ett företag är helägt avses att det till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

För att koncernbidrag skall kunna lämnas med avdragsrätt måste vissa i lagen angivna villkor vara uppfyllda. Bestämmelserna om koncernbidrag har en stark koppling till bestämmelserna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. I annat fall skulle kedjebeskattningen kunna kringgåas genom att koncernbidragsreglerna tillämpas i de fall avsikten varit att den skall upprätthållas.

Bidrag kan först och främst lämnas mellan moderföretaget och ett helägt dotterföretag och mellan helägda dotterföretag.

Ett bidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag får dras av om förutsättningarna har varit sådana under hela beskattningsåret eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet att mottagaren genom fusioner mellan moder- och dotterföretag hade kunnat gå upp i moderföretaget (fusionsregeln). En fusion skall anses kunna ske om ett moderföretag äger mer än 90 procent i dotterföretaget. Ett koncernbidrag får slutligen lämnas med avdragsrätt till ett annat företag inom koncernen om givaren hade med avdragsrätt kunnat ge ett bidrag till ett annat företag och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren, och varje företag hade haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade koncernbidraget.

Skälen för regeringens förslag

Syftet med koncernbidragsreglerna är att ge möjlighet för företagen att utjämna resultatet inom koncernen. Koncernbidragsreglerna är som framgått bara tillämpliga på svenska moderföretag och svenska dotterföretag. Det innebär att systerföretag inte kan lämna koncernbidrag mellan sig om moderföretaget är ett utländskt företag. Om ett mellanliggande företag inte är svenskt kan inte heller fusionsregeln tillämpas. Koncernbidrag kan inte heller lämnas mellan ett utlandsägt fast driftställe i Sverige och ett svenskt företag.

Det är allt vanligare med utländska inslag i de svenska koncernerna. Det är därför viktigt för svenskt näringsliv att skattereglerna inte försvårar etablering av koncerner som sträcker sig över gränserna. Det är också nödvändigt att Sverige framstår som ett attraktivt land för utländska

investeringar. Det finns därför skäl att ompröva begränsningen i koncernbidragsreglerna till rent svenska koncerner.

Begränsningar som finns i vår skattelagstiftning blir som tidigare framgått i många fall verkningslösa genom våra internationella åtaganden. Såsom framgått av avsnitt 4.1 finns det i de flesta skatteavtal som Sverige ingått med andra länder en icke-diskrimineringsklausul som innebär att ett utlandsägt svenskt företag eller ett utlandsägt fast driftställe skall behandlas på samma sätt som ett svenskt företag.

Utlandsägda systerföretag kan på grund av diskrimineringsförbudet i skatteavtal i många fall sinsemellan lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan (RÅ 1987 ref. 158). Av Regeringsrättens dom i rättsfallet RÅ 1993 ref. 91 I framgår att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag även om ett mellanliggande företag är utländskt. I rättsfallet ägde det svenska företaget A indirekt genom det helägda amerikanska bolaget B samtliga aktier i det svenska företaget C. På grund av icke-diskrimineringsklausulen i skatteavtalet kunde koncernbidrag lämnas med avdragsrätt från A till C.

I RÅ 1993 ref. 91 II godtogs inte att ett koncernbidrag lämnas då det bland de företag som berördes fanns såväl företag med hemvist i Tyskland som i Schweiz. Skatteavtalen med Tyskland och Schweiz innehåller vardera ett diskrimineringsförbud. Avdrag förutsatte enligt Regeringsrätten att diskrimineringsförbuden i de båda avtalen tillämpades samtidigt. Eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande staterna emellan och inte gentemot en stat som inte är avtalspart fanns inte utrymme för en sådan tillämpning.

I en dom den 18 november 1999 i mål C-200/98, X AB och Y AB, REG 1999, s. I-8261, har EG-domstolen emellertid slagit fast att det strider mot artikel 43 i EG-fördraget om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns skatterättslig verkan när moderbolaget äger det mottagande bolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag som har säte i olika medlemsstater.

I avsnitt 4.2 har det redovisats att det kan vara oförenligt med etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget att inte behandla utländska företags fasta driftställen på samma sätt som inhemska företag (se EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, REG 1999, s. I-6161). Reglerna om etableringsfrihet har även andra verkningar. Av EG-domstolens dom den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) REG 1998, s. I-4711, framgår att det strider mot etableringsfriheten om en medlemsstat inte ger samma förmåner åt företag som ingår i en koncern med företag i en annan medlemsstat som de företag får som ingår i en koncern som består av företag i samma medlemsstat. Enligt EG-domstolen är det inte tillåtet att föreskriva att rätten till en skattelättnad för ett holdingbolag i en medlemsstat är beroende av om bolagets verksamhet huvudsakligen eller uteslutande består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den egna medlemsstaten.

I den utsträckning som våra nationella koncernbidragsregler behandlar företag olika om det i koncernen finns utländska företag som hör hemma i en annan medlemsstat i EES skall bestämmelserna inte tillämpas. Reglerna om koncernbidrag bör därför anpassas så att de överensstämmer med våra internationella åtaganden. Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna bör med svenskt företag jämföras utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES. Ett krav som naturligtvis bör upprätthållas för avdragsrätt för koncernbidrag är dock att både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

Även utlandsägda fasta driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige bör kunna ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen i Sverige bör därför jämföras med svenska företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare skall koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal.

Som tidigare nämnts har reglerna en stark koppling till reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Utvidgningen bör därför begränsas till utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES, jfr avsnitt 5.2.

Ett koncernbidrag får enligt 35 kap. 3 § punkten 4 inte dras av om mottagaren är ett svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en utländsk stat. Såsom Riksskatteverket anför bör svenska företag med hemvist i en stat inom EES behandlas på samma sätt som andra företag som hör hemma i en stat inom samarbetsområdet om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige. Ett svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en utländsk stat och bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe bör vid tillämpning av koncernbidragsreglerna därför jämföras med svenska företag. Detta bör dock inte gälla företag som enligt avtal har hemvist i en stat utanför EES. För dessa fall bör den nämnda bestämmelsen finnas kvar.

Förslaget föranleder ändringar i 35 kap. 3–5 §§ IL och att en ny paragraf, 2 a §, tas in i 35 kap. i IL.

I 35 kap. 3–6 §§ IL anges under vilka förutsättningar och i vilka situationer koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt. Riksskatteverket anför att det kan uppstå oklarhet beträffande rekvisiten i 35 kap. 3 § för att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt. Enligt verket kan fråga uppkomma om rekvisiten tar sikte på det utländska bolaget i sig eller om de avser det fasta driftstället. Enligt förslaget till 35 kap. 2 a § jämföras det utländska bolaget med ett svenskt företag. Vad som sägs om givare och mottagare i 3 § tar sikte på det utländska bolaget om inte något annat framgår av en bestämmelse. Den nya föreslagna punkten 5 tar däremot sikte på det fasta driftstället. I den anges att koncernbidraget skall hänfö-

ra sig till en näringsverksamhet som inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal.

Nedan redovisas vad förslaget innebär för de olika koncernbidragssituationerna under förutsättning att koncernbidraget hos mottagaren tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

Om två utländska bolag hör hemma i två olika länder varav ett är ett EES-land och det för båda länderna finns en icke-diskriminieringsklausul i ett skatteavtal skall bolaget som hör hemma i EES-landet enligt förslaget behandlas som ett svenskt företag. Det innebär att i en sådan situation kommer bara ett avtal att tillämpas.

Bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

Enligt 35 kap. 3 § IL kan bidrag lämnas mellan moderföretag och helägt dotterföretag. Som förutsättning gäller att varken givaren eller mottagaren är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret eller från det dotterföretaget påbörjade sin verksamhet. Mottagaren får inte ha skatterättsligt hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal. Om bidraget lämnas från dotter- till moderföretaget får utdelning från dotterföretaget under beskattningsåret inte vara skattepliktig för moderföretaget.

Figur 1



Bidrag mellan moder- och dotterföretag

Som nämnts förutsätter förslaget att både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet här för att koncernbidrag skall kunna lämnas mellan dem med avdragsrätt. Koncernbidrag mellan moder- och dotterföretag kan således bara ges med skatterättslig verkan om båda företagen är skattskyldiga i Sverige för näringsverksamhet.

Om man bortser från utlandsägda fasta driftställen påverkar inte den föreslagna ändringen möjligheten att lämna koncernbidrag med avdragsrätt mellan moder- och dotterföretag. Utländska företag som inte har ett fast driftställe i Sverige är inte skattskyldiga för näringsverksamhet här.

Om moderföretaget däremot är ett sådant utländskt bolag med fast driftställe i Sverige som hör hemma i ett land inom EES utvidgas möjligheten att lämna koncernbidrag med avdragsrätt. I sådana fall innebär förslaget att koncernbidrag kan lämnas mellan moderföretagets fasta driftställe och dotterföretag, se figur 1, på samma sätt som om moderföretaget är ett svenskt företag under förutsättning att dotterföretagen är

svenska. (Med svenskt avses i figurerna i detta avsnitt ett svenskt företag, med utländskt ett utländskt företag och med utl. fast driftställe ett utlandsägt fast driftställe här.)

Förslaget innebär att det till och med blir möjligt att lämna koncernbidrag mellan två utlandsägda fasta driftställen i Sverige om ett utländskt moderföretag och dess utlandsägda dotterbolag båda bedriver näringsverksamhet i Sverige vid fasta driftställen här.

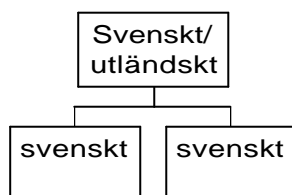
Bidrag mellan helägda dotterföretag

Koncernbidrag kan enligt 35 kap. 4 § IL lämnas mellan helägda dotterföretag om

- moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- utdelning från dotterföretaget som ger koncernbidraget inte skall tas upp som intäkt hos moderföretaget, eller
- utdelning från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp hos moderföretaget.

Vidare gäller samma förutsättningar som för bidrag mellan moder- och dotterföretag, nämligen att varken givare eller mottagare är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretagen skall ha varit helägda under hela beskattningsåret eller från det att dotterföretaget påbörjade verksamheten. Slutligen får inte mottagaren ha hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal.

Figur 2



Bidrag mellan systerföretag

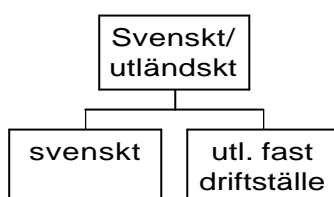
Eftersom bidraget skall lämnas mellan systerföretagen bör det krävas att dotterföretagen är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Detta ligger implicit i dagens lagtext som förutsätter att moderföretaget är svenskt. Som tidigare nämnts finns det inte skäl att ha kvar begränsningen till svenskt företag. I Sverige skattskyldiga systerföretag bör sinsemellan kunna ge koncernbidrag med avdragsrätt oavsett om moderföretaget är ett svenskt eller utländskt företag, se figur 2.

I förslaget till 35 kap. 2 a § IL jämställs utländska bolag som hör hemma i ett land inom EES med svenska bolag om givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga i Sverige. Förslaget innebär att systerföretagen kan lämna koncernbidrag mellan sig om moderföretaget är ett utländskt bolag och det motsvarar ett svenskt förvaltningsföretag eller investmentföretag. Koncernbidrag kan också lämnas om moderbolaget är ett annat utländskt bolag eftersom utdelning från ett svenskt

dotterföretag inte tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet hos moderbolaget i Sverige. Ett utländskt företag som inte bedriver näringsverksamhet här är ju inte skattskyldigt i Sverige för inkomst av näringsverksamhet.

I förslaget till 35 kap. 2 a § IL jämföras också utlandsägda fasta driftställen som bedriver skattepliktig verksamhet här med svenska företag om bolaget som bedriver verksamheten här är ett sådant utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES. Koncernbidrag med avdragsrätt kommer därför enligt förslaget att kunna lämnas mellan två helägda svenska dotterföretag till ett utländskt företag, se figur 2, och mellan ett utlandsägt fast driftställe och ett svenskt dotterföretag till ett utländskt bolag, se figur 3.

Figur 3



Utlandsägt fast driftställe och ett utlandsägt svenskt dotterföretag

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

Ett koncernbidrag kan enligt bestämmelserna i 35 kap. 5 § IL lämnas från ett svenskt moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag om ägarförhållandena varit sådana under hela beskattningsåret att mottagaren genom fusioner kunnat gå upp i moderföretaget. En fusion skall anses kunna ske om moderföretaget äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag. Samma förutsättningar gäller som för bidrag mellan moder- och dotterföretag, nämligen att varken givare eller mottagare är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretagen skall ha varit helägda under hela beskattningsåret eller från det att något av dotterföretagen påbörjade verksamheten. Slutligen får inte mottagaren ha hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal.

Figur 4

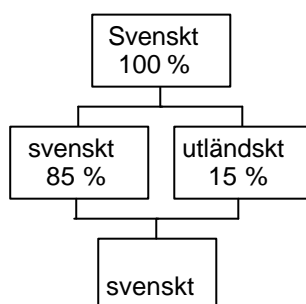


Bidrag mellan moderföretag och dotterdotteraktiebolag

Ett svenskt moderföretag bör kunna lämna koncernbidrag till ett svenskt dotterdotteraktiebolag även om dotterföretaget är ett utländskt företag. Såsom framgått kan bidrag redan i dag lämnas i dessa fall om det utländska företaget hör hemma i ett land med vilket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en diskrimineringsklausul. EG-domstolens dom den 18 november 1999 i mål C-200/98 mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket, REG 1999, s. I-8261, medför att rätten till avdrag för koncernbidrag inte får vara beroende av om samtliga företag som genom fusion skall kunna uppgå i moderföretaget är svenska företag. Däremot bör det kunna krävas att givaren och mottagaren är svenska skattesubjekt. Enligt förslaget jämföras ett utländskt företag med ett svenskt företag under förutsättning att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas för näringsverksamhet i Sverige. Avdrag får därför göras för koncernbidrag även om det mellanliggande dotterbolaget är utländskt.

Ett utländskt dotterdotterföretag kan i stället ha ett fast driftställe i Sverige, se figur 4. Koncernbidrag kommer att kunna lämnas från det svenska moderföretaget till det utlandsägda fasta driftstället genom de föreslagna lagändringarna.

Figur 5



Bidrag från moderföretag till dotterdotterföretag

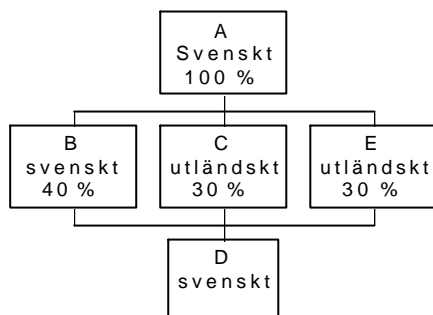
Fusionsregeln kan också bli tillämplig om två helägda dotterföretag tillsammans äger ett dotterdotterföretag, se figur 5. Om det ena dotterföretaget eller båda är utländska bör koncernbidrag ändå kunna ges med avdragsrätt från moderföretaget till dotterdotterföretaget under förutsättning att moderföretaget och dotterdotterföretaget är svenska skattesubjekt. Fusionsregeln har med stöd av en diskrimineringsklausul i skatteavtal ansetts tillämplig i dessa fall (RÅ1993 ref. 91 I).

Om avdrag för koncernbidrag emellertid förutsätter att två avtal skall tillämpas samtidigt får avdrag inte göras eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande länderna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart (RÅ 1993 ref. 91 II).

EG-domstolen konstaterade i domen den 18 november 1999 i mål C-200/98, mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket, REG 1999, s. I-8261, att det strider mot bestämmelserna i artikel 43 om etableringsfrihet i EG-fördraget att i lagstiftningen särbehandla olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten.

Fusionsregeln bör därför kunna tillämpas om koncernbidrag lämnas mellan ett företag som är skattskyldigt här och ett annat företag som också är skattskyldigt här om det ena företaget indirekt äger det andra företaget tillsammans med dotterföretag, oavsett om ett eller flera av mellanliggande dotterföretag har säte i annan stat inom EES, figur 6. De utländska dotterföretagen kommer enligt förslaget i 35 kap. 2 a § IL att jämföras med svenska företag om både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

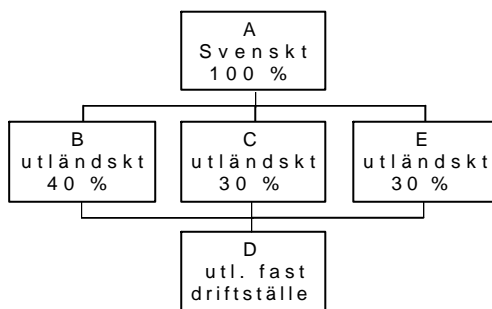
Figur 6



Bidrag från A till D

Förslaget innebär vidare att koncernbidrag kan ges med avdragsrätt från ett moderföretag till ett utlandsägt fast driftställe i Sverige, se figur 7.

Figur 7

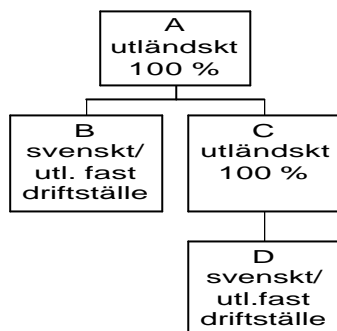


Bidrag från A till D

Bidrag som kunnat förmedlas

Bestämmelsen i 35 kap. 6 § IL om att bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att "slussas" genom en kedja av företag infördes år 1979. Som förutsättning gäller att givaren hade kunnat med avdragsrätt enligt 35 kap. 3, 4 eller 5 § IL lämna koncernbidrag till ett annat företag och bidraget därefter med avdragsrätt, direkt eller indirekt, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren.

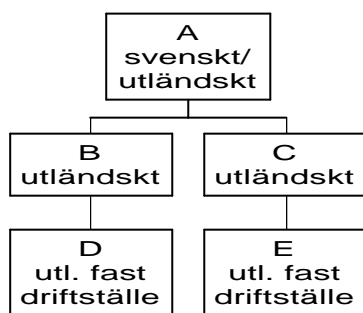
Figur 8



Koncernbidrag från D till B

Enligt förslagen i promemorian kommer koncernbidrag att kunna lämnas trots att moderföretaget och det ena dotterföretaget är utländska bolag eftersom givaren och mottagaren är skattskyldiga här, se figur 8. Koncernbidrag mellan B och D kan också lämnas om B och/eller D i figuren är utlandsägda fasta driftställen i Sverige.

Figur 9



Koncernbidrag mellan E och D

Motsvarande gäller om ett svenskt eller utländskt företag har utländska dotterföretag som bedriver verksamhet vid fasta driftställen i Sverige, se figur 9.

5.5 Kommissionärsförhållanden

Regeringens förslag: Bestämmelserna om kommissionärsföretag utvidgas så att de också omfattar utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar om de bedriver verksamhet i Sverige vid ett fast driftställe och det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorieförslaget innebar dock att reglerna om kommissionärsförhållanden inte är tillämpliga på svenska företag som enligt skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat.

Remissinstanserna: Se vad *Näringslivets Skattedelegation* och *Handelshögskolan i Stockholm* anfört under rubriken Allmänt, avsnitt 5.1.

Bakgrunden till regeringens förslag

Med ett kommissionärsförhållande avses att ett företag (kommissionärsföretaget) bedriver verksamhet i eget namn men för ett annat företags (kommittentföretagets) räkning. Inkomsten hos kommissionärsföretaget redovisas hos kommittentföretaget som om det självt bedrivit verksamheten. Reglerna tillämpas bara på svenska företag.

Bestämmelser om kommissionärs- och kommittentföretag infördes år 1965 (SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573). De placerades då i 43 § 2 mom. KL. Regleringen innebar i huvudsak en kodifiering av praxis och uteslöt inte att beskattning kunde ske hos ett "huvudföretag" även om de i lagtexten angivna villkoren inte var uppfyllda.

År 1979 gjordes omfattande ändringar i bestämmelserna (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Bl.a. infördes som villkor att företagen har rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra. Vidare skrevs bestämmelserna om med den utgångspunkten att de uttömmande skulle reglera frågan när inkomsterna får redovisas hos ett huvudföretag. Stora delar av bestämmelserna flyttades över till en ny punkt 2 av anvisningarna till 43 § KL.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades bestämmelserna över till 2 § 2 mom. SIL (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060–1061).

Vid 1990 års skattereform gjordes i huvudsak den ändringen att ordet rörelse byttes ut mot ordet verksamhet (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Bestämmelserna om kommissionärsförhållanden finns i 36 kap. IL.

Skälen för regeringens förslag

Som framgått kan ett kommissionärsföretag bara vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver verksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags eller svenska ekonomiska föreningars räkning. Om ett utländskt bolag har ett svenskt dotterföretag och det utländska bolaget dessutom bedriver verksamhet i Sverige vid ett fast driftställe här kan det utlandsägda svenska dotterföretaget exempelvis inte bedriva sin verksamhet i kommission genom det fasta driftstället i Sverige. Sannolikt är begränsningen till svenska företag oförenlig med etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget, jfr avsnitt 5.4 när det gäller rätten till avdrag för koncernbidrag. Bestämmelserna bör därför ändras så att även utländska fasta driftställen i Sverige omfattas av bestämmelserna. Som krav bör gälla att inkomsten från kommissionärsverksamheten som bedrivs här skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige. Motsvarande bör

gälla om ett svenskt företag enligt ett skatteavtal har hemvist i en utländsk stat om företaget beskattas för näringsverksamhet i Sverige.

Bestämmelserna om kommissionärsförhållanden gäller under förutsättning att kommissionärs- och kommittentföretaget har rätt till avdrag för koncernbidrag som de lämnar till varandra. Förslaget om ändring av koncernbidragsreglerna (jfr avsnitt 5.4) får alltså genomslag även för företag i kommissionärsförhållande. Beträffande regeringens inställning till remissinstansernas synpunkter på begränsningen till företag som hör hemma i en stat inom EES, se avsnitt 5.1.

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 36 kap. 2 a §, införs i IL.

5.6 Avdrag för egenavgifter

Regeringens förslag: Avdrag för beräknade egenavgifter för beskattningsåret skall få göras även för egenavgifter som belöper sig på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet som bedrivs utomlands.

Kravet på avsättning i räkenskaperna för att enskilda näringsidkare som är bokslutsföretag skall få göra avdrag för egenavgifter slopas.

Promemorians förslag: Det lämnades inte något förslag om avdrag för egenavgifter som avser näringsverksamhet som bedrivits utomlands. Frågan har beretts inom Finansdepartementet och synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Redovisningskommitténs förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget att slopa avsättningskravet. *Riksskatteverket* anser att ett genomförande av förslaget skulle innebära förenklingar för såväl företagarna som för skatteförvaltningen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser däremot att enskilda näringsidkares skatter och avgifter egentligen borde redovisas i näringsverksamheten. Detta är dock inte förenligt med dagens regler. Eftersom näringsverksamhet inte beskattas självständigt fullt ut bör egenavgifterna inte heller kostnadsföras i näringsverksamheten. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser inte att skattereglerna bör ändras. Förbundet anser att skatter och egenavgifter borde hänföras till näringsverksamheten och inte till den privata sektorn. Avsättning för egenavgifter bör därför göras i redovisningen.

Bakgrunden till regeringens förslag

Vad som gäller för avdrag för egenavgifter och om återföring av sådana avdrag regleras numera i 16 kap. 29–31 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bestämmelserna skall även tillämpas på särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, och allmän löneavgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift (2 kap. 26 § IL).

Själva avdragsbestämmelserna finns i 16 kap. 29 § IL. Enligt *första stycket* skall debiterade egenavgifter dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdrag skall enligt *andra stycket* dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret. Avdraget skall återföras det följande beskattningsåret. Enligt *tredje stycket* får den som är skyldig att upprätta årsbokslut eller årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL bara göra avdrag om en motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

Det är endast sådana näringsidkare som är s.k. *bokslutsföretag* som måste upprätta årsbokslut eller årsredovisning enligt BFL. Med företag förstås en fysisk eller juridisk person som är bokföringskyldig enligt lagen (1 kap. 2 § första stycket 1 BFL). Ett företag är ett bokslutsföretag om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp (1 kap. 2 § första stycket 2 g BFL). En fysisk person anses dock inte som bokslutsföretag om han eller hon bedriver flera verksamheter och har olika bokföringar och nettoomsättningen enligt varje enskild bokföring normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp (1 kap. 2 § andra stycket och 4 kap. 4 § BFL). Även enskilda näringsidkare som enligt gällande regler skall upprätta bokföringen enligt bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen (1979:141) kommer fr.o.m. den 1 januari 2001 att i stället omfattas av bestämmelserna i BFL.

Enskilda näringsidkare, vars nettoomsättning inte uppgår till tjugo prisbasbelopp är inte bokslutsföretag och omfattas således inte av avsättningskravet i 16 kap. 29 § tredje stycket IL.

Hur avdraget enligt 16 kap. 29 § andra stycket IL beräknas framgår av 30 §. Avdraget skall beräknas på ett underlag som motsvarar överskottet i näringsverksamheten före avdraget minskat med sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § och inkomst som räknas som inkomst av anställning enligt 2 kap. 3–5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension. Avdraget får uppgå till högst 25 procent av underlaget. För den som skall betala särskild löneskatt får dock avdraget uppgå till högst 20 procent. Avdrag skall göras bara för *näringsverksamhet här i landet*.

När det gäller svenska handelsbolag skall enligt 16 kap. 31 § IL avdraget för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna. Detta innebär att handelsbolagets nettoinkomst skall fördelas mellan delägarna och sedan får varje delägare göra avdrag för debiterade egenavgifter och avdrag för avsättning för egenavgifter med utgångspunkt i sin andel av bolagets nettoinkomst. Delägarnas rätt att göra avdrag påverkas inte av en eventuell avsättning för beräknade egenavgifter i handelsbolagets räkenskaper (prop. 1981/82:10 s. 63). Eftersom det är handelsbolaget och inte delägaren som är bokföringskyldig behöver aldrig delägaren göra avsättning i räkenskaperna för att få dra av egenavgifter.

År 1976 infördes ett system med schablonavdrag för egenavgifter (prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68, SFS 1976:460). Avdraget fick då göras i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet. En av-

stämning skedde senare mellan schablonavdraget och de faktiskt påförda avgifterna. Tidigare hade egenavgifter dragits av som allmänt avdrag i stället för som omkostnad i förvärvskällan. Vid beräkningen av avdraget fick hänsyn inte tas till rörelse som bedrivits utanför Sverige. Vad som gällde för delägare i handelsbolag förtydligades senare under året (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094).

Det nuvarande systemet med avdrag för egenavgifter har gällt sedan 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU9, SFS 1981:1150). Schablonavdraget ersattes då med en rätt till avdrag för belopp som sätts av för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Skyldigheten att göra avsättning i räkenskaperna för egenavgifterna infördes samtidigt med de övriga bestämmelserna. Departementschefen angav följande skäl för skyldigheten (prop. 1981/82:10 s. 52):

"Enligt min mening tillgodoses önskemålet om enkelhet i tillämpningen och kontrollen bäst om avdrag för egenavgifter, i likhet med vad som gäller för arbetsgivaravgifter, sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Kravet på att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed innebär att den skattskyldige inför bokslutet bör göra en beräkning av de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna och i bokslutet sätta av ett belopp för att täcka avgifterna. Det avsatta beloppet återförs till beskattning nästföljande beskattningsår och avräknas då mot de slutligt bestämda avgifterna."

Vid 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna över till det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Samtidigt bröts den del av egenavgifterna som inte till någon del grundade rätt till socialförsäkringsförmåner ut och fick benämningen särskild löneskatt. Reglerna om avdrag för egenavgifter gjordes tillämpliga även på den särskilda löneskatten.

År 1993 sänktes procentsatsen för schablonavdraget från 25 till 23 procent på grund av att storleken på egenavgifterna sattes ned (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343). Samtidigt gjordes ett tillägg om att den som betalade särskild löneskatt skulle göra avdrag med en lägre procentsats (15 procent). Tillägget gjordes i förtydligande syfte och innebar ingen ändring av gällande rätt (prop. 1992/93:131 s. 65). När den allmänna löneavgiften infördes fr.o.m. 1996 års taxering för att finansiera medlemskapet i EU gjordes bestämmelserna om egenavgifter tillämpliga även på den avgiften. Samtidigt höjdes procentsatserna till 25 respektive 18 procent (prop. 1994/95:122, bet. 1994/95:SkU16, SFS 1994:1921). Schablonavdraget för den särskilda löneskatten ändrades 1997 till 20 procent i samband med att själva skatten höjdes (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950).

Bestämmelserna om avdrag för egenavgifter fanns vid utgången av år 1999 i punkt 19 av anvisningarna till 23 § i den upphävda kommunal-skattelagen (1928:370), KL och, såvitt gällde återföring till beskattning, även i punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL. Numera finns bestämmelserna alltså i 16 kap. 29–31 §§ IL.

År 1995 föreslog Riksskatteverket att skyldigheten att göra avsättning i räkenskaperna för egenavgifter skulle slopas av förenklingsskäl (RSV Rapport 1995:10, Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen, s. 119

f.). Enligt verket kunde det uppstå problem om den skattemässiga och den bokföringsmässiga avsättningen inte stämde överens eller om det skedde en taxeringsändring. Eftersom få skattskyldiga gjorde avsättningen i bokföringen skulle förslaget innebära en anpassning till hur reglerna i praktiken hade tillämpats.

Även Redovisningskommittén föreslog 1996 i sitt slutbetänkande Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1996:157) att kravet på avsättning i räkenskaperna skulle slopas, dock av andra skäl än Riksskatteverket. Starka skäl talade enligt kommitténs mening för att näringsidkarens egenavgifter är hänförliga till näringsidkarens privatekonomi. Avgifterna borde därför inte kostnadsföras i näringsverksamheten. Bakgrunden till kommitténs ställningstagande var i huvudsak följande. I redovisningen borde en klar åtskillnad göras mellan näringsverksamhetens ekonomi och näringsidkarens privatekonomi. Eftersom en enskild näringsverksamhet inte är ett särskilt skattesubjekt är det näringsidkaren själv som beskattas för näringsverksamhetens resultat. Både beträffande den löpande kostnadsredovisningen och eventuell skuldföring i bokslutet borde därför gälla att näringsidkarens inkomstskatt och egenavgifter inte skulle få bokföras i näringsverksamheten. Avdragsrätten vid taxeringen borde sakna betydelse vid redovisningen. Om näringsidkarens personliga skatter och avgifter betalades med medel från näringsverksamheten skulle detta bokföras som privata uttag. Kommitténs slutsats blev därför att avsättningskravet skulle slopas.

Skälen för regeringens förslag

Avdrag för beskattningsårets egenavgifter

Avdrag för beräknade egenavgifter för beskattningsåret får enligt 16 kap. 30 § tredje stycket IL göras bara för näringsverksamhet *här i landet*. Detta kan medföra problem. En näringsverksamhet kan bedrivas utomlands, t.ex. i ett annat EU-land, under sådana omständigheter att inkomsten skall beskattas i Sverige och näringsidkaren omfattas av svensk socialförsäkring. Avdrag för beskattningsårets egenavgifter får då inte göras på de av inkomster som hänför sig till näringsverksamheten i utlandet. I en sådan situation får näringsidkaren löpande ligga ute med pengar tills avgiftsuttaget på varje års inkomster slutligt har reglerats.

Begränsningen av avdraget till att endast gälla avgifter på inkomster från näringsverksamhet från Sverige kan ses som ett etableringshinder enligt EG-rätten. Dessutom kan de som drabbas uppfatta det som en orättvisa som är svår att förklara. Avdrag bör således få göras även för egenavgifter som belöper sig på inkomster från utlandet.

Förslaget föranleder andring ändring i 16 kap. 30 § IL.

Kravet på avsättning i räkenskaperna

Det finns goda skäl för att slopa kravet på avsättning i räkenskaperna för att avdrag för egenavgifterna skall få göras. En enskild firma är inte nå-

gon juridisk person och näringsidkaren är personligen ansvarig för den inkomstskatt och de egenavgifter som är hänförliga till verksamheten. Utgifter som inte hör till näringsverksamhet bör inte heller bokföras där.

Efter det att Redovisningskommittén lämnade sitt slutbetänkande har Bokföringsnämnden utfärdat en rekommendation om enskild näringsidkares bokföring (BFN R 11). Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 och skall tillämpas senast i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Rekommendationen gäller i tillämpliga delar alla enskilda näringsidkare, både bokslutsföretag och sådana näringsidkare som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut.

Av rekommendationen framgår bl.a. följande. Skatter som hör till näringsverksamheten skall bokföras i verksamheten. Näringsidkarens inkomstskatteskulder är privata skulder och skall inte bokföras i verksamheten. Om näringsidkarens privata skatter och avgifter betalas med verksamhetens medel skall betalningarna bokföras som näringsidkarens privata uttag. Skatter som hör till näringsverksamheten skall bokföras i verksamheten men näringsidkarens inkomstskatt skall inte bokföras som en kostnad i verksamheten.

Bokföringsnämndens rekommendation bekräftar ytterligare att näringsidkarens skatter och avgifter hör till den privata sfären och inte bör kostnadsföras i näringsverksamheten. Kravet i 16 kap. 29 § tredje stycket IL på att näringsidkaren skall ha gjort avsättning i bokslutet för att få dra av egenavgifterna är således inte förenligt med god redovisningssed. Kravet medför dessutom merarbete för de näringsidkare som är bokslutsföretag. Det skulle innebära en förenkling för dem att slippa göra avsättningen i räkenskaperna. Kravet på avsättning bör därför slopas. Förslaget medför en ändring i 16 kap. 29 § IL.

5.7 Gränsöverskridande omstruktureringar

Regeringens förslag: Ett uppskov med beskattningen av en realisationsvinst som uppkommit på grund av ett internationellt andelsbyte enligt den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG får vid en efterföljande koncernintern andelsavyttring eller ett andelsbyte behandlas som kapitalvinst vid tillämpning av bestämmelserna om koncernintern andelsavyttringar i 25 kap. och andelsbyten i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Har den skattskyldige fått uppskov behöver inte kapitalvinsten omedelbart tas upp som intäkt om det säljande eller avyttrade företaget efter en koncernintern andelsavyttring upplöses genom en fission.

Promemorians förslag: Förslagen fanns inte med i promemorian. Frågorna har beretts inom Finansdepartementet och synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Remissinstanserna: *Handelshögskolan i Stockholm* föreslår att bestämmelsen i 25 kap. 7 § andra stycket IL utvidgas till att omfatta inte bara de fall ett skatteavtal tillämpats utan även EG-fördraget. Bestämmelsen anger att om den skattskyldige fått uppskov med beskattningen med tillämpning av ett diskrimineringsförbud i ett skatteavtal, avses med svensk koncern även utländska motsvarigheter.

Bakgrunden till regeringens förslag

Vid överlåtelse av näringsbetingade andelar inom koncerner har sedan länge uppskov erhållits med beskattningen av kapitalvinsten. Bestämmelserna fanns ursprungligen i 2 § 4 mom. den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och benämndes *koncernregeln*. Bestämmelserna innebar att någon skattepliktig vinst inte beräknades då näringsbetingade andelar överläts inom en koncern. När en andel såldes av det köpande företaget beräknades skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig. Koncernregeln fick bara tillämpas om det köpande företaget skulle ha beskattats i Sverige om det omedelbart efter förvärvet sålt andelarna.

Uppskjuten beskattning kunde också komma ifråga om andelar avyttrades mot ersättning av andelar i det köpande företaget. Bestämmelserna infördes genom 1990 års skattereform och togs in i 27 § 4 mom. SIL, den s.k. *strukturregeln*. Bestämmelsen ersatte en äldre dispensregel vid omstrukturering.

Som en konsekvens av medlemsskapet i den Europeiska unionen (EU) införlivades vissa EG-direktiv i den nationella rätten. På företagsskatteområdet gällde det två direktiv, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG) och det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) som antogs den 23 juli 1990 av Europeiska gemenskaperna råd (numera Europeiska unionens råd). EG-direktiven riktar sig till de stater som är medlemmar i EU och förpliktar dem att i sina lagstiftningar införa regler som medför sådana rättsverkningar som åsyftas med direktiven. Syftet med direktiven är att möjliggöra gränsöverskridande omstruktureringar utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser respektive underlätta gränsöverskridande dotterbolagsbildningar.

Fusionsdirektivet omfattar i huvudsak fyra olika förfaranden, nämligen internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelser. Vart och ett av dessa förfaranden definieras i direktivet. I artikel 2 led a definieras *fusion*. En fusion innebär att ett eller flera bolags samtliga tillgångar och skulder överförs till ett annat bolag samtidigt som det eller de överlåtande bolagen upplöses utan likvidation. En *fission* innebär enligt led b att ett bolags tillgångar och skulder fördelas på två eller flera bolag samtidigt som det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Ersättningen skall vid såväl fusion som fission utgöras av andelar med viss möjlighet till kontantersättning. I svensk civilrätt saknas dock bestämmelser om fission av svenska bolag. Vad som avses med en *verksamhetsöverlåtelse* framgår av led c. Därmed avses ett förfaran-

de varigenom ett bolag, utan att upplösas, överlåter samtliga eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag mot ersättning i aktier eller andelar i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna. Slutligen definieras ett *andelsbyte* i led d. Ett andelsbyte innebär att ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. Ersättningen skall utgöras av andelar i det övertagande bolaget. Som ersättning får också lämnas pengar motsvarande 10 % av det nominella värdet av de andelar som lämnas som ersättning.

Bestämmelserna i våra inhemska omstruktureringsregler hade sådana begränsningar som inte var tillåtna enligt fusionsdirektivet. Genom lagstiftning år 1994 införlivades direktiven i svensk rätt. I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) infördes bestämmelser som innebar att vissa omstruktureringar kunde genomföras utan några omedelbara skattekonsekvenser. Det gällde internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelser. En förutsättning var att två medlemsländer deltog i förfarandet. I fråga om andelsbyten gällde lagen om någon andelsägare är hemmahörande i Sverige och om det förvärvande bolaget är hemmahörande i annat land. Med anledning av moder- dotterbolagsdirektivet gjordes vissa justeringar i 7 § 8 mom. SIL. Lagstiftningen som infördes år 1994 var provisorisk och skattelättnaderna begränsades till vad direktiven krävde. Som skäl anfördes att Företagsskatteutredningen i sitt fortsatta arbete skulle se över de svenska interna reglerna för omstruktureringar.

Bestämmelserna i IGOL innebar att gränsöverskridande omstruktureringar kunde ske utan omedelbara skattekonsekvenser. Vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser föreskrevs en kontinuitetsprincip innebärande att det eller de övertagande företagen inträdde i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Vid internationella andelsbyten beräknades en reavinst men enligt 23 § IGOL beskattades bara kontantdelen omedelbart. Reavinsten i övrigt beskattades först när de mottagna andelarna avyttrades. Av 23 § framgick vidare att om de mottagna andelarna avyttrades genom nytt internationellt andelsbyte eller utsloknade på grund av en internationell fusion eller fission fördes uppskovet vidare till andelarna som mottogs vid det senare förfarandet.

Företagsskatteutredningen har därefter sett över dessa frågor och kommit med ett förslag till ändrade regler för omstruktureringar av företag (SOU 1998:1). Förslagen gällde såväl svenska som gränsöverskridande omstruktureringar. Förslagen lades till grund för lagstiftning år 1998 varvid IGOL upphävdes. Den upphävda lagen skall dock enligt övergångsbestämmelserna i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (upphävandelagen) gälla i fråga om

- internationella fusioner och fissioner på förfaranden som genomförts före den 1 januari 1999,
- internationella verksamhetsöverlåtelser på överlåtelser före den 1 januari 1999, och
- internationella andelsbyten på förvärv före den 1 januari 1999.

Några övergångsbestämmelser som tog sikte på efterföljande förfaranden infördes inte.

Företagsskatteutredningens förslag innebar att generella regler skulle införas för såväl svenska som internationella omstruktureringar. Bestämmelser om andelsbyten togs in i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, och om koncerninterna andelsöverlåtelser i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Bestämmelser om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser togs in i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.

I samband med att IL infördes år 1999 upphävdes lagarna och bestämmelserna fördes över till 25, 37, 38 och 49 kap. IL.

Skälen till regeringens förslag

Upphävelagen

I IGOL fanns bestämmelser som innebar att uppskovsbeloppet från ett andelsbyte kunde föras vidare vid efterföljande andelsbyten, fusioner eller fissioner, 23 § tredje stycket. Såsom övergångsbestämmelserna är utformade i upphävelagen gäller inte dessa bestämmelser efter utgången av år 1998. Uppskovsbeloppet kan inte heller föras vidare till bestämmelserna i 25 kap. IL om koncerninterna andelsavyttringar eller till 49 kap. om andelsbyten eftersom IGOL var upphävd när IL infördes, jfr 1 kap. 4 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). Uppskovsbeloppet skall alltså tas upp som intäkt vid en efterföljande transaktion. En sådan ordning kan inte vara förenlig med fusionsdirektivet. En möjlighet bör därför införas för den skattskyldige att begära att realisationsvinsten som uppkommit genom det internationella andelsbytet behandlas som kapitalvinst vid tillämpning av bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ IL om andelar som mottagits som ersättning vid ett internationellt andelsbyte avyttras genom en koncernintern andelsavyttring och det finns förutsättningar för uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ bör också gälla om de mottagna andelarna utslöcknar på grund av en efterföljande fusion eller fission. Om det i stället uppstår en kapitalförlust vid den efterföljande transaktionen men förutsättningarna för uppskov i övrigt är uppfyllda bör uppskovsbeloppet ändå kunna behandlas som en kapitalvinst vid tillämpning av nämnda bestämmelser om den skattskyldige begär det.

Om de mottagna andelarna i stället avyttras genom ett sådant andelsbyte som avses i 49 kap. IL bör realisationsvinsten behandlas som kapitalvinst vid beräkning av uppskovsbeloppet enligt bestämmelserna i det nämnda kapitlet.

Förslaget föranleder ändring i upphävelagen.

Koncerninterna andelsavyttringar och efterföljande fissioner

För att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL skall bli tillämpliga krävs enligt 14 § att moderbolaget är ett sådant

svenskt företag som anges där. Om den skattskyldige har fått uppskov med beskattningen av kapitalvinsten vid en koncernintern andelsavyttring skall kapitalvinsten enligt huvudregeln i 17 § tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den avyttrade andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag inom samma svenska koncern. Av 7 § andra stycket framgår att om den skattskyldige fått uppskov med beskattningen av kapitalvinsten med tillämpning av en bestämmelse i ett skatteavtal, avses med svensk koncern också utländska motsvarigheter. Handelshögskolan i Stockholm föreslår att 25 kap. 7 § andra stycket IL utvidgas till att omfatta inte bara de fall det är ett skatteavtal som tillämpats utan även EG-fördraget.

Såsom Handelshögskolan påpekat diskrimineras koncerner där moderbolaget är en utländsk juridisk person som inte hör hemma i en stat med vilket Sverige ingått ett skatteavtal eftersom moderbolaget enligt 14 § skall vara ett svenskt företag. Om moderbolaget är en utländsk juridisk person skall således kapitalvinsten vid den koncerninterna andelsavyttringen tas upp som intäkt omedelbart.

I 49 kap. IL finns bestämmelser om andelsbyten, dvs. ersättningen för de avyttrade andelarna lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Vid andelsbyten inom koncerner gäller dock reglerna om koncerninterna andelsavyttringar om förutsättningarna är uppfyllda för att tillämpa dessa bestämmelser, 49 kap. 5 § IL. Bestämmelserna som innebär omedelbar beskattning om moderbolaget är ett utländskt företag som hör hemma inom EU är i sådana fall inte förenliga med fusionsdirektivet.

Om ersättningen inte utgörs av andelar omfattas regleringen inte av fusionsdirektivet. Det är ändå inte uteslutet att bestämmelserna står i strid med etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget. Mot denna bakgrund anser regeringen att bestämmelserna bör ändras så att svensk koncern även omfattar fall då moderbolaget i koncernen är ett utländskt bolag som hör hemma inom EES. Av 2 kap. 5 § framgår att med en svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Avsikten med förslaget är att bestämmelserna bara skall gälla sådana koncerner som bildar en koncern enligt svensk lag, med det undantaget att moderföretaget kan höra hemma i en annat stat inom EES.

Regeringen har också uppmärksammat ett det vid tillämpning av bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar saknas bestämmelser om efterföljande fissioner i vissa fall. Om det säljande företaget upphör att existera skall kapitalvinsten enligt huvudregeln i 20 § första stycket tas upp som intäkt. Detta gäller dock inte om det säljande företaget genom en fusion går upp i ett företag som tillhör samma svenska koncern. Något undantag från huvudregeln finns inte om ett företag upphör att existera genom en fission. En internationell fission får enligt fusionsdirektivet inte leda till några omedelbara inkomstskattekonsekvenser.

En bestämmelse som motsvarar den som gäller för fusioner saknar i detta fall praktisk betydelse för fissioner eftersom det inte finns några civilrättsliga interna regler om fissioner. Bestämmelser om fissioner har ändå generellt tagits in i IL för att lagstiftningen skall vara komplett.

I vissa länder finns nämligen sådana civilrättsliga regler. Undantaget från omedelbar beskattning bör därför också gälla när det säljande företaget upphör att existera genom en fission.

I 24 § finns bestämmelser om att kapitalvinsten inte skall tas upp om det avyttrade företaget går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Någon motsvarande bestämmelse finns inte om det avyttrade företaget i stället upphör att existera genom en fission och de övertagande företagen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Det finns inte något skäl att behandla fusioner och fissioner olika i dessa fall. Paragrafen bör därför kompletteras med en regel om fissioner.

Förslagen föranleder ändringar i 25 kap. 14, 24 och 25 §§ samt 49 kap. 22 § IL samt fyra nya paragrafer, 5 kap. 12–15 §§, i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

5.8 Avdrag och avräkning för utländsk skatt

Regeringens förslag: Rätten till avdrag för utländsk allmän skatt föreslås gälla även för begränsat skattskyldiga om inkomsten skall tas upp som intäkt i Sverige och inte är undantagen från beskattning enligt skatteavtal.

Bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, föreslås utvidgas till att omfatta även begränsat skattskyldiga som bedriver verksamhet här från ett fast driftställe.

Promemorians förslag: I promemorian föreslås ingen ändring i bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt vid inkomsttaxeringen. Förslagen till ändringar i avräkningslagen överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige och Kamrätten i Göteborg anför att ordet *svenskt* bör tas bort i bestämmelsen om garantiavräkning i 1 § tredje stycket AvrL i konsekvens med de ändringar som föreslås i 24 kap. 20 § IL. Riksskatteverket och Hovrätten för Västra Sverige föreslår med anledning av de utvidgade avräkningsmöjligheterna att en följdändring görs i 65 kap. 16 § IL om avdrag för utländsk skatt..

Bakgrunden till regeringens förslag

Före 1966 fanns ingen möjlighet att fullt ut undanröja dubbelbeskattning såvida det inte fanns ett skatteavtal mellan Sverige och den utländska staten. Den internationella dubbelbeskattningen kunde endast lindras genom att omkostnadsavdrag för utländska allmänna skatter i vissa fall medgavs. I rättspraxis finns i RÅ 1943 ref. 3 ett tidigt exempel på att sådant avdrag medgavs för en i utlandet erlagd definitiv källskatt. Andra rättsfall, såsom RÅ 1947 ref. 22, tolkades som att avdrag inte kunde medges för annan utländsk skatt än definitiv källskatt. En allmän möjlig-

het att dra av utländska allmänna skatter infördes i svensk lag först 1951 (prop. 1951:171, bet. 1951:BevU45, SFS 1951:324). Denna avdragsrätt finns i dag i 16 kap. 19 § IL där det föreskrivs att allmän skatt till en utländsk stat skall dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten.

År 1966 infördes i dåvarande 24–28 §§ SIL interna regler om avräkning av utländsk statlig skatt från svensk statlig inkomstskatt (prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:730). Reglerna utvidgades år 1982 till att gälla även utländsk och svensk kommunalskatt. Samtidigt infördes den s.k. overall-principen – vid avräkningen beaktas samtliga utländska skatter och inkomster samtidigt – som blev tillämplig både vid avräkning enligt intern rätt och avräkning enligt skatteavtal. År 1986 fördes de interna avräkningsreglerna över till en särskild lag, lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43).

Av 1 § AvrL framgår att endast obegränsat skattskyldiga har rätt till avräkning.

Skälen för regeringens förslag

Bestämmelserna om avdrag och avräkning för utländsk skatt gäller bara sådana fysiska och juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Bestämmelserna innebär alltså att en utländsk fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe inte har rätt till avdrag eller avräkning om en inkomst även beskattas i en utländsk stat, såvida en sådan rätt inte följer av ett skatteavtal.

Såsom framgått av de föregående avsnitten är det inte förenligt med EG-fördragets bestämmelser om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten att vägra utländska företag som är etablerade i ett land inom EES samma förmåner vid beskattningen som inhemska företag får.

Bestämmelsernas tillämpningsområde bör därför utvidgas till att omfatta begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som bedriver verksamhet här från ett fast driftställe. Såsom remissinstanserna anmärkt bör detta också gälla regeln om garantiavräkning i 1 § *tredje stycket* AvrL.

I 2 § AvrL föreskrivs att rätt till avräkning enligt 1 § första stycket inte föreligger om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Syftet med denna bestämmelse är att klarlägga att avräkning för en utländsk skatt inte medges i fall då den utländska inkomst som skatten belöper på är undantagen från beskattning enligt ett skatteavtal (exempt). I det fall att den utländska inkomsten omfattas av ett skatteavtal och det i avtalet föreskrivs att dubbelbeskattning skall undanröjas genom avräkning av utländsk skatt (credit) saknar bestämmelsen betydelse för den skattskyldige. Resultatet blir i detta fall detsamma oavsett om avräkning sker med stöd av 1 § AvrL eller skatteavtal. Skälet för detta är att i båda fallen skall 4–13 §§ AvrL tillämpas.

När ett företag, som hör hemma i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal (hemviststat), innehar ett fast driftställe i Sverige, föreskriver detta avtal hur beskattningsrätten skall fördelas mellan Sverige och hemviststaten. Det är emellertid inte i första hand förhållandet mellan Sverige och hemviststaten som avses att regleras i förslaget till ändring av 2 § AvrL utan förhållandet till en tredje stat. Om en skatt på en utländsk inkomst som erlagts i en tredje stat belastar ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige skall Sverige medge avräkning för denna skatt från svensk skatt på driftställets inkomst. I många fall torde avräkning kunna ske för skatt erlagd i en tredje stat med stöd av artikeln om förbud mot diskriminering i skatteavtalet mellan Sverige och hemviststaten. Med hänsyn till att denna artikel inte alltid är utformad på samma sätt i alla avtal och att tillämpningsområdet för sådana artiklar i skatteavtal inte alltid är entydigt finns skäl att göra ett förtydligande i 2 § AvrL. Detta förtydligande, som föreslås i ett nytt andra stycke i 2 § AvrL, innebär att bara för att de svenska och utländska skatterna samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal skall rätten till avräkning enligt 1 § AvrL inte i någon situation gå förlorad.

Termer och uttryck som används i AvrL har normalt samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL. Eftersom detta inte kommer till uttryck i lagtexten bör en bestämmelse med denna innebörd tas in i AvrL.

Förslagen föranleder ändringar dels i 1 och 2 §§ AvrL samt att det i lagen införs en ny paragraf, 2 a §, dels i 16 kap. 19 § och 65 kap. 16 § IL.

6 Offentligfinansiella konsekvenser

Syftet med förslagen är att anpassa våra nationella regler till vad som följer dels av de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder, dels av vårt medlemskap i EU. Av avsnitt 4.1 framgår att regler som begränsar vissa förmåner till svenska företag i praktiken ofta utvidgas till att gälla även utländska företag på grund av en klausul om diskrimineringsförbud i ett skatteavtal.

Av avsnitt 4.2 framgår att EG-domstolen vid flera tillfällen ansett att medlemsstaters skattelagstiftning stått i strid med etableringsfriheten. EG-rätten skall inte bara beaktas fullt ut i medlemsstaternas nationella rätt, utan den skall också ges företräde framför nationella regler som står i strid med den. En nationell regel som strider mot gemenskapsrätten skall inte tillämpas.

De föreslagna ändringarna får bara offentligfinansiella konsekvenser i de fall då en ickediskrimineringsklausul inte finns i ett skatteavtal eller om den inte är tillämplig i en viss situation. I den mån dagens regler diskriminerar utländska företag avhåller sig svenska företag normalt från att etablera koncerner med sådana strukturer. De offentligfinansiella effekterna av dessa regeländringar bedöms vara betydelselösa.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap. 26 §

Terminologin anpassas till förslagen i övrigt i lagrådsremissen. Uttrycket inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna byts ut mot inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det senare begreppet omfattar EU:s medlemsländer samt de till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge.

12 kap. 24 och 25 §§

Ändringarna som är redaktionella är motsvarar de som görs i 11 kap. 26 §.

16 kap. 19 §

Förslaget är innebär att en begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för utländsk skatt om förutsättningarna för avräkning inte är uppfyllda. Avdrag får bara göras för utländsk skatt som betalas på inkomster som beskattas i Sverige.

16 kap. 29 §

Tredje stycket slopas. Ändringen innebär att enskilda näringsidkare som är bokslutsföretag inte längre behöver göra avsättning i räkenskaperna för att få dra av egenavgifter som belöper sig på beskattningsåret.

I andra stycket behålls dock uttrycket *sätts av*. I inkomstskattelagen (1999:1229, IL) används uttrycket i en mer allmän bemärkelse för att koppla samman avdraget med den skattemässiga reserveringen, se prop. 1999/2000:2, del 2 s. 375. Förslaget motiveras också i avsnitt 5.6.

16 kap. 30 §

Tredje stycket slopas, vilket innebär att avdrag för beräknade egenavgifter för beskattningsåret även får göras för egenavgifter som belöper sig på inkomster i en näringsverksamhet som bedrivs utomlands.

17 kap. 6 §

I rubriken före och i paragrafen görs några redaktionella ändringar för att bestämmelserna om Lex Asea skall vara enhetligt utformade i inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Bestämmelserna anpassas till 48 kap. 8 § IL som gäller om de mottagna andelarna skall kapitalvinstbeskattas.

17 kap. 7 §

En anpassning görs till motsvarande bestämmelse som gäller om aktierna kapitalvinstbeskattas, 48 kap. 9 § IL. Det är fråga om redaktionella ändringar i lagtexten samt införande av en ny rubrik före paragrafen.

24 kap. 15 och 20 §§

I 15 § anges vilka företag som skattefritt kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar. Det nya *andra stycket* innebär att utlandsägda fasta driftställen kan ta emot utdelning skattefritt om det utländska bolaget som bedriver verksamheten här har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Det är bara utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige som kan bli föremål för beskattning här. Bestämmelsen blir därför bara tillämplig på sådana driftställen som är belägna här även om bestämmelsen inte uttryckligen har begränsats till dessa. Utdelning som tas emot av ett utlandsägt fast driftställe som inte är beläget i Sverige beskattas inte här.

Motsvarande utvidgning föreslås när det gäller möjligheten att ta emot skattefri utdelning på andelar i utländska juridiska personer. Detta åstadkoms genom att ordet svensk i *första meningen* slopas. Att bestämmelsen bara gäller svenska företag och utländska fasta driftställen i Sverige följer av kravet i punkten 1 att utdelningen enligt 12–19 §§ skulle ha varit skattefri om den utdelande juridiska personen hade varit svensk. Av det nya *andra stycket* i 15 § framgår att utländska bolag som motsvarar ett sådant företag som anges i punkterna 1–4 skall behandlas som ett svenskt företag.

Eftersom det krävs att den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag, även i det fall då den utländska juridiska personen hör hemma i ett land inom EES, måste inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen vara likartad med svensk inkomstbeskattning av aktiebolag, se 6 kap. 9 § IL. Kravet på likartad beskattning gäller dock inte om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldigt i ett avtalsland som räknas upp i 6 kap. 10 § och personen omfattas av avtalets begränsning av beskattningsrätten.

Motiven för ändringarna finns i avsnitt 5.2.

25 kap. 14 §

I det nya *andra stycket* jämföras utländska bolag som hör hemma inom EES med svenska företag om de motsvarar sådana svenska företag som anges i första stycket. Förslaget innebär att vid tillämpning av reglerna om koncerninterna andelsavyttringar avses med svensk koncern även koncerner där moderbolaget är ett sådant utländskt bolag som avses i andra stycket.

25 kap. 20 och 24 §§

Ändringen i 20 § innebär att kapitalvinsten inte behöver tas upp om det säljande företaget upphör att existera genom en fission. Som förutsättning gäller att de övertagande företagen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Ändringen i 14 § innebär att bestämmelsen blir tillämplig även i de fall de övertagande företagen har ett moderbolag som hör hemma i en stat inom EES. Motsvarande skall genom ändringen i 24 § gälla om det avyttrade företaget upphör att existera genom en fission.

När det säljande företaget upphör att existera genom en fission skall kapitalvinsten, för vilket det säljande företaget fått uppskov, fördelas på de övertagande företagen enligt samma metod som gäller när ersättningsfonder och periodiseringsfonder m.m. fördelas på de övertagande företagen. Vinsten skall fördelas i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

Upphör det avyttrade företaget att existera genom en fission skall i stället kapitalvinsten på de faktiskt avyttrade andelarna fördelas enligt samma metod.

25 kap. 25 §

Ändringen är en konsekvens av att kapitalvinsten inte omedelbart skall tas upp till beskattning vid en fission.

31 kap. 25 a §§

I 31 kap. 25 § finns bestämmelser om att skattemyndigheten kan medge att ersättningsfonder får tas över av ett annat företag.

Den nya paragrafen är en konsekvens av att motsvarande tillägg gjorts i 35 kap. 2 a § och innebär ett utländskt bolag, om det hör hemma i en stat inom EES, jämföras med ett svenskt företag. Som förutsättning gäller dels att det utländska bolaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till, dels att verksamheten inte är undantagen beskattning i Sverige genom ett skatteavtal.

Som ett svenskt företag skall också anses ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES och företaget bedriver näringsverksamhet här genom ett fast driftställe och fonden förs över till sådan näringsverksamhet.

35 kap. 2 a §

I paragrafen som är ny införs en bestämmelse som likställer utländska bolag med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Av sista meningen framgår att som ett svenskt företag skall också behandlas ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en utländsk stat inom EES och det utländska företaget bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe och koncernbidraget hänförs till sådan näringsverksamhet.

Ändringarna motiveras också i avsnitt 5.4.

35 kap. 3 §

Här anges vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt mellan moder- och dotterföretag. En av förutsättningarna är enligt *punkt 4* att mottagaren inte enligt ett skatteavtal får ha hemvist i en utländsk stat. Ett tillägg görs som undantar

fasta driftställen till svenska bolag som enligt ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES.

I den nya *punkten 5* anges att näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte får vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal. I 6 § 1 mom. a) den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) användes uttrycket *hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket*. Uttrycket *näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till* har formulerats med nämnda bestämmelse i SIL som förebild.

35 kap. 4 och 5 §§

Ändringarna är konsekvensändringar.

36 kap. 2 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna om kommissionärsförhållanden skall ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening anses som ett svenskt företag om det utländska bolaget bedriver näringsverksamhet i Sverige vid ett fast driftställe här under förutsättning att bolaget hör hemma i en stat inom EES. Ett krav som skall upprätthållas i de fallen då det utländska bolaget är kommittentföretag är att inkomsten från kommissionärsverksamheten tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige. Att näringsverksamheten som bedrivs här inte får vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal framgår genom att den nya punkten 5 i 35 kap. 3 § omfattas av hänvisningen i 36 kap. 3 § till reglerna om koncernbidrag. Förslaget motiveras i avsnitt 5.5.

36 kap. 3 §

Här anges vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att bestämmelserna om kommissionärsförhållanden skall bli tillämpliga. Ändringen i *andra stycket* markerar att vid prövningen om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda skall, om kommissionärsföretaget är ett utländskt bolag, det som sägs i punkterna 3 och 4 om kommissionärsföretaget gälla dess fasta driftställe här.

40 kap. 6 §

I paragrafen har orden hör hemma i en medlemsstat i Europeiska unionen bytts ut mot hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och begränsningen i övrigt till sådana utländska bolag som avses i 6 kap. 10 § IL tagits bort. Bestämmelsen föreslås gälla för alla utländska bolag. Ändringen görs för bestämmelserna i IL skall bli utformade på ett likformigt sätt.

42 kap. 16 a §

Paragrafen som är ny innebär att bestämmelserna om utdelning av dotterbolagsandelar utan omedelbara skattekonsekvenser också skall gälla om moderbolaget är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte. Vad som avses med ut-

ländskt bolag framgår av 6 kap. 9 och 10 §§ IL. Kravet på utländska bolag innebär, om bolaget inte hör hemma i ett avtalsland, bl.a. att beskattningen är likartad med beskattningen av svenska aktiebolag. Förslaget motiveras i avsnitt 5.3.

42 kap. 20 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna om utskiftning i samband med att en ekonomisk förening upplöses (42 kap. 19 § IL) eller ombildas till ett svenskt aktiebolag (42 kap. 20 § IL), skall utländska bolag som motsvarar svenska ekonomiska föreningar och aktiebolag jämföras med sådana svenska företag. Som förutsättning gäller att det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES.

48 kap. 8 och 9 §§

I rubrikerna före 8 och 9 §§ och i paragraferna görs några redaktionella ändringar för att bestämmelserna skall bli utformade på samma sätt som motsvarande rubriker och paragrafer som gäller om de mottagna andelarna blir lagertillgångar i 17 kap. 6 och 7 §§.

49 kap. 22 §

Ändringen är en konsekvens av att kapitalvinsten inte omedelbart skall tas upp till beskattning vid en fission.

61 kap. 19 §

I paragrafen anpassas terminologin till förslagen i övrigt i lagrådsremissen.

65 kap. 16 §

Ändringen är en konsekvens av att bestämmelserna i avräkningslagen (1986:468) utvidgas till att i vissa fall omfatta även begränsat skattskyldiga.

7.2 Förslaget till lagen om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

5 kap. 12 – 13 §§

Inkomstskattelagen (1999:1229) trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. De upphävda lagarna, såsom lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten och lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner tillämpas till och med 2001 års taxering. I 5 kap. har införts ändringar i de upphävda lagarna som skall tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar.

De nya paragraferna som nu tas in i 5 kap. innehåller motsvarande ändringar i de upphävda lagarna som föreslagits i 25 kap. 20, 24 och 25 §§ samt 49 kap. 22 § IL. Se kommentarerna till dessa.

7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

2 a §

I denna paragraf anges att termer och uttryck som används i AvrL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte något annat anges eller framgår av sammanhanget. Motsvarande bestämmelse om termer och uttryck finns i de flesta andra skattelagar, t.ex. 1 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1255) om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

1 och 2 §§

Bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, utvidgas till att omfatta även begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

7.5 Förslaget till lagen om ändring i lagen (1998:1618) om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Övergångsbestämmelserna i lagen görs om till punkter för att lagen skall bli mer överskådlig.

Bestämmelserna i punkten 4 är nya. Om den skattskyldige begär det behöver han inte ta upp en realisationsvinst eller en intäkt av näringsverksamhet som uppkommit på grund av ett internationellt andelsbyte vid tillämpning av den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) vid ett efterföljande andelsbyte eller en koncernintern andelsavyttring. Om den skattskyldige begär att uppskovet skall föras vidare behandlas vinsten eller motsvarande belopp som en kapitalvinst som uppkommit vid den efterföljande transaktionen vid tillämpning av bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§ IL eller om andelsbyten i 49 kap. Beloppet som kommer att behandlas som en kapitalvinst tas upp till beskattning enligt bestämmelserna i 25 kap. 17–24 §§ eller 49 kap.

Ett exempel kan få åskådliggöra överföringen av uppskovet från IGOL till IL. Antag att företaget A AB har gjort ett internationellt andelsbyte år 1997. Andelar i C erhöles i ersättning för andelarna i B. Realisationsvinsten och uppskovsbeloppet är 100. År 2001 sker ett nytt andelsbyte som är en koncernintern andelsavyttring enligt 25 kap. IL. Andelarna i C

lämnas i ersättning för andelar i D och kapitalvinsten är 200. Uppskovet på 100 behandlas som en vanlig kapitalvinst och räknas samman med den senare kapitalvinsten 200. Uppskovet blir totalt 300. Beloppet tas upp till beskattning enligt 17 §.

Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar och andelsbyten gäller bara om det uppkommit en kapitalvinst vid avyttringen. Ett uppskov från IGOL får föras över till IL även om det inte uppstår en kapitalvinst vid den efterföljande transaktionen. Om det uppkommer en förlust vid den efterföljande transaktionen skall denna behandlas enligt förlustregeln. Kapitalförlusten får inte till någon del kvittas mot IGOL-uppskovet (som skall behandlas som kapitalvinst) vid detta tillfälle, utan först när avdragsrätt enligt förlustregeln föreligger.

Om den skattskyldige redan skattat av en del av realisationsvinsten som uppkom vid det internationella andelsbytet skall realisationsvinsten som skall behandlas som kapitalvinst minskas med det belopp som tidigare beskattats. Om det är kvalificerade andelar och någon del skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst enligt 23 § IGOL skall motsvarande belopp behandlas som tjänstebelopp vid tillämpning av reglerna i 49 kap. IL om andelsbyten.

Sammanfattning av promemorian Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-rätten (Ds 2000:28)

I promemorian behandlas vissa nationella regler som vid inkomstbeskattningen i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation eller gynnar investeringar i Sverige framför investeringar i utlandet. I promemorian föreslås ändringar i reglerna om skattefria utdelningar i vissa fall, utskiftningar från ekonomiska föreningar, koncernbidrag, kommissionärförhållanden och avräkning av utländsk skatt. Slutligen föreslås terminologiska anpassningar i vissa bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Utdelningar på näringsbetingade andelar

Enligt gällande regler i 24 kap. 15 och 20 §§ IL kan bara svenska företag ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. I promemorian föreslås att ett utländskt bolag som bedriver näringsverksamhet här vid ett fast driftställe skall jämföras med ett svenskt företag. Det utländska bolaget måste dock höra hemma inom en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och motsvara ett sådant svenskt företag som kan ta emot skattefri utdelning.

Lex Asea

Lex Asea gör det möjligt att dela upp företag utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Ett moderbolag som delar ut andelarna i ett dotterbolag måste dock enligt gällande bestämmelser i 42 kap. 16 § IL vara svenskt. I promemorian föreslås att bestämmelserna också skall gälla utländska moderbolag.

Utskiftning från ekonomiska föreningar

Om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett svenskt aktiebolag, skall aktier som skiftas ut till medlemmarna inte behandlas som utdelning (42 kap. 20 § IL). I promemorian föreslås att utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar skall jämföras med svenska företag om de utländska bolagen hör hemma i en stat inom EES.

Utskiftning i annat fall då föreningen upplöses behandlas enligt gällande rätt som utdelning om den ekonomiska föreningen är svensk (42 kap. 19 § IL). I promemorian föreslås att motsvarande skall gälla om den ekonomiska föreningen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Koncernbidrag

Koncernbidrag kan i dag enligt 35 kap. IL bara lämnas mellan svenska företag och vidarebefordras genom sådana företag. I promemorian före-

slås att utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES jämföras med motsvarande svenska företag om

- både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige,

- koncernbidraget skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet som bedrivs i Sverige, och

- näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Kommissionärsförhållanden

Med kommissionärsföretag avses enligt 36 kap. 2 § IL ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett annat svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förenings räkning. Med kommittentföretag avses det företag eller den förening för vars räkning verksamheten bedrivs. I promemorian föreslås att utlandsägda fasta driftställen jämföras med svenska företag om det utländska företaget motsvarar ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening och hör hemma i en stat inom EES.

Om det utländska företaget är kommittentföretag krävs att kommissionärsverksamheten hänförs till det utländska företagens fasta driftställe i Sverige.

Avräkningslagen

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, gäller bara för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Fysiska och juridiska personer som hör hemma i utlandet och har fast driftställe i Sverige föreslås också få tillämpa reglerna i AvrL.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-rätten (Ds 2000:28)

Efter remiss har yttranden över promemorian (Ds 2000:28) Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget inkommit från Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för västra Sverige, Kammarrätten i Göteborg, Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK), Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Sveriges Byggindustrier, Finansbolagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, HSB Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets nämnd för regelgranskning (NNR), Svenska Handel- och Tjänsteföretagen, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska handelskammaren, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

RSV har inhämtat yttrande från skattemyndigheten i Stockholm.

Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svenska Arbetsgivareföreningen SAF, Svenska bankföreningen, Svenska handelskammaren, Sveriges Försäkringsförbund och Sveriges Industriförbund har åberopat ett remissyttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Landsorganisationen LO har förutom ett eget yttrande åberopat ett yttrande från Svenska Transportarbetareförbundet.

Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, Finansbolagens förening, Centralorganisationen SACO, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska Revisorsasmfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Tjänsteförbundet har också avstått från att yttra sig.

Lagförslagen i promemorian

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 11 kap. 26 §, 12 kap. 24 och 25 §§, 17 kap. 6 och 7 §§, 24 kap. 15 och 20 §§, 35 kap. 3–5 §§, 40 kap. 6 §, 42 kap. 16 §, 48 kap. 8 och 9 §§ och 61 kap. 19 § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 6 § och 48 kap. 8 och 9 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 35 kap. 2 a §, 36 kap. 2 a §, och 42 kap. 20 a § samt närmast före 17 kap. 7 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

26 §

Förmån av resa inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäligen utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

25 §

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

17 kap.

6 §

Andelar som förvärvas genom vissa utdelningar och utskiftningar

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § skall som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen inneburit för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. Om den som förvärvar aktier genom utdelning utan att äga aktier i det utdelande bolaget har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte har lämnats, är anskaffningsvärdet noll.

Andelar som förvärvas genom utdelning i vissa fall

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i moderbolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen medför för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i moderbolaget skall minskas i motsvarande mån. Om den som förvärvar andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte lämnas, är anskaffningsvärdet noll.

Aktier som förvärvas genom utskiftning i vissa fall

7 §

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

För aktier som förvärvas genom utskiftning från en ekonomisk förening vid en sådan ombildning av en svensk ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftar ut aktierna.

24 kap.

15 §

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, om den tas emot av

- ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
- en svensk sparbank, eller
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–4, behandlas som ett sådant företag.

20 §

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett svenskt företag om

1. utdelningen på grund av 12–19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett företag om

25 kap.

24 §

Kapitalvinsten skall inte tas upp om det avyttrade företaget går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Var och en av de andelar i det övertagande företaget som omedelbart efter fusionen innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget anses som en avyttrad andel. Summan av kapitalvinsterna på de faktiskt avyttrade andelarna skall fördelas på andelarna i det övertagande företaget.

Kapitalvinsten skall inte tas upp om det avyttrade företaget

– går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget, eller

– *upphör att existera genom en fission och vart och ett av de övertagande företagen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget.*

Var och en av de andelar i det övertagande företaget *eller övertagande företagen* som omedelbart efter fusionen eller *fissionen* innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget anses som en avyttrad andel. Summan av kapitalvinsterna på de faktiskt avyttrade andelarna skall fördelas på andelarna i det övertagande företaget.

25 §

Om det köpande företaget vid tidpunkten för den koncerninterna andelsavyttringen äger andelar av samma slag och sort som den avyttrade andelen (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som företaget gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,
3. nya andelar.

Bestämmelsen skall tillämpas på motsvarande sätt för andra företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en avyttrad andel.

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 21 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), och

2. efter fusioner i sådana fall som avses i 24 § i fråga om andelar som innehas i det övertagande företaget omedelbart efter fusio-

2. efter fusioner *eller fissioner* i sådana fall som avses i 24 § i fråga om andelar som innehas i *ett* övertagande företag omedelbart

nen (avyttrade andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

efter fusionen eller fissionen (avyttrade andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

35 kap.

2 a § Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser, behandlas som ett sådant företag, om både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige och koncernbidraget utgör inkomst i mottagarens näringsverksamhet.

3 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag skall dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, invest-
mentföretag eller förvaltningsföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklara-
tionen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela
beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverk-
samhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en ut-
ländsk stat, och 4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall
anses ha hemvist i en utländsk stat om inte annat följer av andra stycket,

5. om bidraget lämnas från dot-
terföretaget till moderföretaget,
utdelning under beskattningsåret
från dotterföretaget inte skall tas
upp hos moderföretaget.

5. näringsverksamheten som
koncernbidraget hänför sig till
inte är undantagen från beskatt-
ning i Sverige på grund av ett
skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dot-
terföretaget till moderföretaget,
utdelning under beskattningsåret
från dotterföretaget inte skall tas
upp hos moderföretaget.

*Första stycket 4 gäller inte om
mottagaren är ett sådant ut-
ländskt bolag som avses i 2 a §.*

4 §

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1–4 är uppfyllda och

1. moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
2. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller
3. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

5 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2 och 4 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § *första stycket* 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

36 kap.

2 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, behandlas som ett sådant företag, om det utländska bolaget bedriver näringsverksamhet vid ett fast driftställe i Sverige.

Om det utländska bolaget är kommittentföretag gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionsverksamheten skall tas upp i näringsverksamheten som bedrivs vid det fasta driftstället.

40 kap.

6 §

Med koncern avses i detta kapitel

– en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

–

en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en *medlemsstat i Europeiska unionen* eller är ett sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 10 §.

en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller är ett utländskt bolag.

42 kap.

16 §

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

Utdelning, från ett svenskt aktiebolag *eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag* (moderbolaget), i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,

2. aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade,

3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,

4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget,

5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och

6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

20 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar en svensk ekonomisk förening, behandlas som en sådan.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt aktiebolag, behandlas som ett sådant.

48 kap.

Andelar som *erhålls* genom utdelning i vissa fall

Andelar som *förvärvas* genom utdelning i vissa fall

8 §

För andelar som erhålls genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet på dessa aktier som utdelningen medför.

När det senare skall beräknas ett omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Om den som erhåller andelar i utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är de utdelade andelarnas anskaffningsutgift noll. Om den som förvärvar andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är anskaffningsutgiften noll.

Aktier som erhålls genom utskiftning i vissa fall

Aktier som förvärvas genom utskiftning i vissa fall

9 §

För aktier som erhålls genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en svensk ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, anses som anskaffningsutgift det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

För aktier som förvärvas genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, skall som anskaffningsutgift anses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

61 kap.

19 §

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses

- att bilen använts som arbetsredskap,
- att bilen använts i taxinäring, att den körts minst 6 000 mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, eller
- att det finns liknande omständigheter.

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Om bilen är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med miljövänligare drivmedel än bensin och dieselolja eller med elektricitet och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, skall förmånsvärdet justeras nedåt till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Bestämmelserna i 40 kap. 6 § i sin nya lydelse tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 1 januari 2001 eller senare.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt *eller en begränsat skattskyldig har haft sådan intäkt som hänför sig ett fast driftställe i Sverige*

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

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 sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Om ett svenskt företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

2 §

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal

Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

2 a §

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.