

Regeringens proposition

1998/99:113

Vissa justeringar i skattereglerna vid omstrukturering

Prop.
1998/99:113

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 29 april 1999

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL) och i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL).

Enligt KÖL kan uppskov medges med beskattningen av reavinst vid en koncernintern andelsöverlåtelse. Som huvudregel skall vinsten tas upp till beskattning när någon omständighet inträffar som medför att andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Från denna regel finns det bl.a. ett undantag i 14 § KÖL som innebär att uppskovet inte tas upp till beskattning om det överlåtna företaget genom fusion går upp i ett företag som ingår i samma koncern som det säljande företaget. Regleringen kan ge omotiverade skatteförmåner och föreslås i stället utformas på ett sådant sätt att uppskovet inte efterges.

Vid tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom till aktieföretag m.fl. skall egendomen enligt 3 § 1 h mom. SIL anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Tillskott till ett företag som inte är skattskyldigt här i landet skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Detsamma föreslås gälla även vid överlåtelse till ett svenskt företag som är dotterföretag till säljarens utländska företag.

Förslagen har aviserats i skrivelsen 1998/99:50 Meddelande om kommande förslag om ändring av reglerna för beskattning vid omstruktureringar. För att förhindra att nu gällande bestämmelser utnyttjas för att erhålla definitiva skattelättnader föreslår regeringen att de

förslagna reglerna tillämpas på fusioner respektive överlåtelser fr.o.m. Prop. 1998/99:113 dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 20 mars 1999.

Dessutom rättas i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris en felaktighet som uppmärksammats vid remissbehandlingen av förslagen till nämnda ändringar i KÖL och SIL. Ändringen innebär en begränsning av en alltför långt gående inskränkning av möjligheten att göra underprisöverlåtelser.

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.....	10
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner	11
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	13
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	14
3	Ärendet och dess beredning.....	15
4	Andelsöverlåtelser inom koncerner. Det överlåtna företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion	17
5	Kapitaltillskott från en fysisk person till en svensk juridisk person som direkt eller indirekt ägs av den fysiska personen genom en utländsk juridisk person.....	20
6	Underprislagen	22
7	Författningskommentar.....	25
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	25
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.....	25
7.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten	25
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.....	26
7.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	26
7.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	26
	Bilaga 1 Remissinstanser	27
	Bilaga 2 Remitterade lagförslag.....	28
	Bilaga 3 Lagrådets yttrande	34
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 april 1999	37

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1998/99:113

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris,
3. lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten,
4. lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid överlåtelser inom koncerner,
5. lag om ändring i lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
6. lag om ändring i lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

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

Härigenom föreskrivs att 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

*1 h mom.*¹ En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången eller, i fall som avses i första stycket tredje meningen, marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet respektive marknadsvärdet och ersättningen.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som

Föreslagen lydelse

3 §

1 h mom. En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller - *i annat fall än som anges i tredje stycket andra meningen* - indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som

¹ Senaste lydelse 1998:1606.

motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i *den juridiska personen* ökas med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

I fråga om näringsfastigheter gäller följande. Omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket, skall minskas med medgivna värdeminskningssavdrag och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller dock inte avdrag som hänför sig till tiden före år 1952. Bestämmelsen i punkt 5 första stycket tredje meningen av de nämnda anvisningarna tillämpas inte.

I fråga om bostadsrätter och dylikt beräknas omkostnadsbeloppet med bortseende från bestämmelsen i 26 § 5 mom. tredje stycket första meningen. Bestämmelsen i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen tillämpas inte.

Det som anges beträffande svenskt aktiebolag och aktie i sådant bolag gäller även beträffande svensk ekonomisk förening och svenskt handelsbolag respektive andel i ett sådant företag.

En tillgång som enligt första eller tredje stycket skall anses ha avyttrats för en viss ersättning skall vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och denna lag anses ha anskaffats för samma ersättning av förvärvaren.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999 och tillämpas på överlåtelser efter den 19 mars 1999.

motsvarar marknadsvärdet. *Det samma gäller vid överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.*

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i *det förvärvande företaget* ökas med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Prop. 1998/99:113

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Prop. 1998/99:113

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

dels att 24 § skall upphöra att gälla,

dels att 22, 23 och 25 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

Är förvärvaren ett företag, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelserna sker inte ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker.

(24 § första stycket)

Bestämmelserna i 22 § tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker.

(24 § tredje stycket)

*Som villkor för att bestämmelserna i första och andra styckena skall vara tillämpliga gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott, som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren *respektive varje delägare* erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker. *Sådan begränsning* får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren *eller någon delägare* kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt, indirekt via förvärvaren *respektive delägaren* erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.*

*Första stycket tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning), som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker. *Avdragsbegränsning* får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt *utan att avdragsbegränsning gäller för företaget*, indirekt via förvärvaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.*

Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är fysisk person gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos delägaren som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är företag gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detta gäller dock inte beträffande delägare som har överlåtit tillgången.

(24 § andra stycket)

Bestämmelserna i 23 § tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget som inte uppfyller villkoret i det lagrummet.

(24 § tredje stycket)

Som villkor för att bestämmelserna i första och andra styckena skall vara tillämpliga gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott, som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren respektive varje delägare erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Sådan begränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren eller någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt, indirekt via förvärvaren respektive delägaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.

Tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget som inte uppfyller villkoret i det lagrummet. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (*avdragsbegränsning*), som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla för någon sådan delägare om delägaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. *Avdragsbegränsning* får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt utan att *avdragsbegränsning* gäller för företaget, indirekt via delägaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.

Bestämmelserna i 21–24 §§ gäller inte beträffande underskott

Bestämmelserna i 21–23 §§ gäller inte beträffande underskott

hos en fysisk person eller ett
företag som avstår från att utnyttja
underskottet.

hos en fysisk person eller ett
företag som avstår från att utnyttja
underskottet.

Prop. 1998/99:113

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Prop. 1998/99:113

Härigenom föreskrivs att 19 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §

Överlåts en mottagen andel genom en sådan överlåtelse för vilken uppskov medges med beskattningen av en realisationsvinst enligt 1 § lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning först när vinsten på grund av den nämnda överlåtelsen skall tas upp till beskattning. Uppkommer inte realisationsvinst eller realisationsförlust vid överlåtelsen, skall uppskov för en realisationsvinst anses ha medgetts enligt 1 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, om förutsättningar för detta hade förelegat om en vinst faktiskt uppkommit.

Vid tillämpning av första stycket första meningen skall vinst som avses där anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 12 eller 13 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och vid fusion som avses i 14 § första stycket samma lag *där det säljande företaget erhöll ersättning enbart i annan form än andelar i det köpande företaget.*

Vid tillämpning av första stycket första meningen skall vinst som avses där anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 12 eller 13 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och vid fusion som avses i 14 § första stycket samma lag *om det är koncernmoderföretaget som är övertagande företag.*

Denna lag träder i kraft 1 juli 1999 och tillämpas på fusioner som genomförs efter den 19 mars 1999. En fusion skall anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

Prop. 1998/99:113

Härigenom föreskrivs att 14 och 15 §§ lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det överlåtna företaget går upp i *det köpande företaget* genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. *Erhöll det säljande företaget ersättning helt eller delvis i form av andelar i det köpande företaget, skall som överlåten andel anses var och en av dessa andelar. Detta gäller även om andelen vid tidpunkten för fusionen innehas av ett annat företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på dessa andelar.*

Går det överlåtna företaget upp i ett annat företag än det köpande företaget genom en sådan fusion som anges i första stycket och ingår det övertagande företaget i samma koncern som det säljande företaget, skall vinsten inte heller tas upp som intäkt. I detta fall skall som överlåten andel anses var och en av de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det företaget. Därvid skall summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på de nämnda andelarna i det övertagande företaget.

Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det överlåtna företaget går upp i *ett annat företag* genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser *och det övertagande företaget ingår i samma koncern som det säljande företaget.* Som överlåten andel skall anses var och en av de andelar i det övertagande företaget som *omedelbart efter fusionen* innehas av det säljande företaget *och* företaget som ingår i samma koncern som det företaget. Därvid skall summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på de nämnda andelarna i det övertagande företaget.

15 §

Äger det köpande företaget vid tidpunkten för en avyttring som avses i 1 § andelar av samma slag och sort som den överlåtna andelen (*gamla andelar*) eller förvärvar företaget därefter sådana andelar (*nya andelar*), skall senare avyttringar som företaget gör anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelsen i första stycket har motsvarande tillämpning i fråga om andra företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en överlåten andel.

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 11 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar),

2. i fall som avses i 14 § första stycket andra meningen om det säljande företaget vid tidpunkten för avyttringen ägde andelar av samma slag och sort som de andelar som erhöles som vederlag (gamla andelar) eller därefter förvärvat sådana andelar (nya andelar) och

3. i fall som avses i 14 § andra stycket i fråga om andelar som innehas i det övertagande företaget vid tidpunkten för fusionen (överlåtna andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 11 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar) och

2. i fall som avses i 14 § i fråga om andelar som innehas i det övertagande företaget omedelbart efter fusionen (överlåtna andelar) och andelar i detta företag som förvärvas senare (nya andelar).

Denna lag träder i kraft 1 juli 1999 och tillämpas på fusioner som genomförs efter den 19 mars 1999. En fusion skall anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1612) om
ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Prop. 1998/99:113

Härigenom föreskrivs att ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Denna lag² träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 9 § *femte* stycket.

Föreslagen lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 9 § *sjätte* stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

² Senaste lydelse 1998:1612.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:1671) om
ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1998/99:113

Härigenom föreskrivs att ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Denna lag³ träder i kraft den 1 januari 1999. Den äldre lydelsen tillämpas i fråga om aktier som erhållits före ikraftträdandet genom sådan utdelning som avses i de upphävda bestämmelserna i 3 § 7 mom. fjärde stycket.

Föreslagen lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999. Den äldre lydelsen tillämpas i fråga om aktier som erhållits före ikraftträdandet genom sådan utdelning som avses i de upphävda bestämmelserna i 3 § 7 mom. fjärde stycket *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

³ Senaste lydelse 1998:1671.

Genom beslut hösten 1998 antog riksdagen med vissa ändringar förslagen i prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning (bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67). De nya reglerna har trätt i kraft den 1 januari 1999 (SFS 1998:1600 m.fl.). Under hösten beslöt regeringen att tillkalla en särskild utredare (Dir. 1998:55) med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor, bl.a. i anslutning till den nyss nämnda lagstiftningen. Utredningen har i en skrivelse och en därtill fogad promemoria uppmärksammat regeringen på att omstruktureringsreglerna i vissa hänseenden kan komma att utnyttjas på inte avsett sätt i syfte att få definitiva skattelättnader. Utredningens promemoria har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi1999/1113).

Regeringen lämnade den 19 mars 1999 en skrivelse till riksdagen med meddelande om ändring av reglerna för beskattning vid omstruktureringar (Skr. 1998/99:50). I skrivelsen aviseras *dels* en ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och *dels* en ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Regeringen föreslog med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen tillämpas på fusioner respektive överlåtelser fr.o.m. dagen efter avlämnande av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 20 mars 1999. I denna proposition lämnas förslag till en lagreglering med utgångspunkt i skrivelsen och utredningens promemoria. Dessutom föreslås att inskränkningen av möjligheten att göra underprisöverlåtelser i 24 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris begränsas till vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen. Frågan väcktes vid remissbehandlingen av promemoriaförslagen och har därefter beretts inom Finansdepartementet samt med Utredningen om vissa företagsskattefrågor och med Riksskatteverket.

I propositionen föreslås slutligen att ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till *dels* lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder och *dels* lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) rättas. Rättelserna avser felaktiga hänvisningar.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 15 april 1999 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*.

Lagrådet uttalar sammanfattningsvis att de i lagrådsremissen föreslagna ändringarna kan ligga till grund för lagstiftning. Lagrådet anser emellertid att förslaget avseende lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris bör förtydligas i vissa avseenden. Regeringen återkommer till den frågan i avsnitt 6. Övriga lagförslag lämnas utan erinran.

Vissa redaktionella ändringar har gjorts i förhållande till lagråds- Prop. 1998/99:113
remissens förslag.

4 Andelsöverlåtelse inom koncerner. Det överlåtna företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion

Prop. 1998/99:113

Regeringens förslag: Regleringen av hur uppskovet behandlas när det överlåtna företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion görs generell. Enligt de nya reglerna efterges inte uppskovet i något fall utan knyts till de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget och av företag som ingår i samma koncern som detta. De nya bestämmelserna tillämpas på fusioner fr.o.m. den 20 mars 1999.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget och anser dessutom att det inte föreligger särskilda skäl som motiverar en retroaktiv lagstiftning. Enligt samfundet kan den föreslagna regleringen i ett snävt perspektiv förefalla rimlig. En förutsättning är att man accepterar beskattning av vinst på näringsbetingade aktier. Övriga remissinstanser som har yttrat sig över förslaget tillstyrker det eller har inga invändningar i sak. Flera remissinstanser, däribland *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Näringslivets Nämnd för Regelgranskning*, *Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges Fastighetsägareförbund*, anser dock att den nya lagstiftningen inte bör omfatta fusioner som påbörjats före den 20 mars 1999. Den dag då registrering av fusionsplanen skett hos registreringsmyndighet kan enligt Fastighetsägareförbundet utgöra den tidpunkt då fusionen skall anses ha påbörjats.

Skälen för regeringens förslag: Reavinstbeskattningen av näringsbetingade aktier och andra andelar är problematisk i flera hänseenden. Först och främst, vilket kanske är det allvarligaste, leder denna beskattning många gånger till ett materiellt felaktigt resultat. Den ger nämligen upphov till kedjebeskattnings inom företagssektorn. För det andra är den ett komplicerande inslag i företagsbeskattningen. Så länge vi har en reavinstbeskattning av näringsbetingade andelar skall emellertid denna i möjligaste mån upprätthållas konsekvent. Det kan i detta sammanhang nämnas att utredningarna om vissa företagsskattefrågor och om vissa internationella företagsskattefrågor (Dir. 1998:55 resp. 1998:74) undersöker om det är möjligt att avskaffa denna beskattning. Utredningsuppdragen kan i dessa delar beräknas redovisas tidigast i slutet av innevarande år.

Regeringen har i skrivelsen 1998/99:50 aviserat ett kommande förslag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner (KÖL). Enligt den lagen medges efter yrkande, om vissa villkor uppfylls, uppskov med beskattningen när en juridisk person (det säljande företaget) avyttrar en andel i ett företag (den överlåtna andelen respektive det överlåtna företaget) till en annan juridisk person inom samma koncern (det köpande företaget) med reavinst. Vederlaget vid koncernöverlåtelserna kan bestå av andelar i det köpande

företaget eller av annan egendom eller pengar (i det följande används ordet kontanter som sammanfattande benämning för de två senare fallen).

Den huvudsakliga innebörden av uppskov är att reavinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att den överlåtna andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Från denna huvudregel finns det undantag. De frågor som tas upp i detta avsnitt hänger samman med de undantag som gäller när det överlåtna företaget genom fusion går upp i ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget.

Av huvudregeln följer att vinsten vid koncernöverlåtelsen skall tas upp som intäkt om det överlåtna företaget genom fusion går upp i ett annat företag, eftersom den överlåtna andelen då upphör att existera. Enligt 14 § KÖL skall emellertid vinsten inte tas upp om det övertagande företaget ingår i samma koncern som det säljande företaget. Paragrafen omfattar tre olika fall.

Fall 1. Det överlåtna företaget går upp i det köpande företaget. Vederlaget vid koncernöverlåtelsen utgick enbart i kontanter. I detta fall efterges uppskovet.

Fall 2. Det överlåtna företaget går upp i det köpande företaget. Vederlaget vid koncernöverlåtelsen utgick helt eller delvis i andelar i det köpande företaget. I detta fall överflyttas uppskovet till vederlagsandelarna i den meningen att som överlåten andel skall anses var och en av dessa. Detta gäller även om andelen vid tidpunkten för fusionen innehas av ett annat företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på vederlagsandelarna.

Fall 3. Det överlåtna företaget går upp i ett annat företag än det köpande företaget som ingår i samma koncern som det säljande företaget. Det saknar i detta fall betydelse i vilken form vederlaget vid koncernöverlåtelsen utgick. Som överlåten andel skall anses var och en av de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som detta. Summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på de nämnda andelarna i det övertagande företaget.

Lösningen i fall 1 är otillfredsställande. Följande exempel illustrerar. Ett moderföretag, M, har de helägda dotterföretagen A och B (systerbolag). Marknadsvärdet av M:s andelar i dotterföretagen är 1 respektive 10, anskaffningsvärdena är i fråga om båda företagen 1. M avyttrar andelarna i B till A för 10 i kontanter, varvid uppskov erhålls med beskattningen av reavinsten på $(10-1=) 9$. Härfter går B upp i A genom fusion. Av 14 § KÖL följer att uppskovet efterges. Marknadsvärdet av andelarna i A har inte påverkats av förfarandet. M:s andelar i A kan därför säljas för 1 utan vare sig vinst eller förlust. Om så sker är M:s behållning sammantaget $(10+1=) 11$. Innebörden är att M kunnat realisera vinsten 9 på andelarna i B utan beskattning.

En variant av detta förfarande som leder till samma resultat är att, i stället för koncernöverlåtelsen med efterföljande fusion, B direkt går upp i A genom fusion, varvid M erhåller 10 kontant i fusionsvederlag.

Regeringen föreslår att regleringen av fall 1 ändras på så sätt att uppskovet inte efterges utan i stället – i överensstämmelse med vad som gäller för fall 3 – knyts till de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma koncern som detta.

Överflyttningen av uppskovet i fall 2 bör av enhetlighetsskäl utformas på samma sätt som föreslås för fall 1.

Det överlåtna företaget kan komma att genom fusion gå upp i koncernmoderföretaget, dvs. i ett företag som (normalt) inte har andelsägare som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Av den gällande regleringen följer att uppskovet efterges i denna situation. Regleringen har till syfte att ett koncernföretag inte skall kunna avyttra andelar i det övertagande företaget utan beskattning. Detta kan inte ske när det är koncernmoderföretaget som är övertagande företag.

Förslaget föranleder en ny utformning av 14 § KÖL och konsekvensändringar av 15 § samma lag och 19 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.

Ikraftträdande

Regeringen har i skrivelsen anfört att det för att förhindra att den gällande regleringen utnyttjas för att erhålla definitiva skattelättnader är angeläget att den föreslagna lösningen med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på fusioner fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 20 mars 1999.

Några remissinstanser, bl.a. Fastighetsägarförbundet, anser att den nya lagstiftningen inte bör omfatta fusioner som påbörjats före den 20 mars 1999. Det finns enligt förbundets uppfattning ingen anledning att företag som påbörjat ett fusionsförfarande före detta datum – och som då utgått från gällande skattelagstiftning – skall drabbas av en retroaktiv beskattning.

Förslaget syftar till att förhindra att nu gällande regler utnyttjas på ett sådant sätt att definitiva skattelättnader uppnås. En tillämpning av de föreslagna reglerna innebär att fortsatt uppskov medges med beskattningen av den reavinst som uppkommit vid den koncerninterna andelsöverlåtelsen. Det kan inte anses oskäligt att även fusioner som påbörjats före den 20 mars 1999 omfattas av de nya reglerna.

5 Kapitaltillskott från en fysisk person till en svensk juridisk person som direkt eller indirekt ägs av den fysiska personen genom en utländsk juridisk person

Regeringens förslag: Kapitaltillskott i form av kapitalbeskattad sakegendom från en fysisk person till en svensk juridisk person som direkt eller indirekt ägs av en utländsk juridisk person som i sin tur direkt eller indirekt ägs av den fysiska personen skall behandlas på samma sätt som ett tillskott till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel. Den nya bestämmelsen tillämpas på överlåtelser fr.o.m. den 20 mars 1999 i enlighet med regeringens förslag i skrivelse 1998/99:50.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget och anser dessutom att det inte föreligger särskilda skäl som motiverar en retroaktiv lagstiftning. Samfundet ifrågasätter om förslaget är förenligt med den europeiska gemenskapens regler om fri rörlighet för kapital och arbetskraft. De övriga remissinstanser som har yttrat sig över förslaget tillstyrker det eller har inga invändningar i sak. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att den aviserade ikraftträdandebestämmelsen bör ändras, eftersom det kan skapa viss osäkerhet om de nya reglerna tillämpas på förfaranden som sker fr.o.m. en lördag.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har i skrivelsen 1998/99:50 aviserat ett kommande förslag om ändring i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Genom bestämmelsen, som infördes genom 1998 års lagstiftning om omstruktureringar och beskattning, tillkom regler avseende tillskott till ett svenskt aktiebolag eller en utländsk juridisk person i form av kapitalbeskattad sakegendom. Regleringen avser såväl fallet att en tillgång överlåts utan ersättning som att den överlåts till underpris. Diskussionen begränsas till det förra fallet, men det som sägs har motsvarande tillämpning på det senare fallet.

En överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren direkt eller indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet eller, om marknadsvärdet är lägre, detta (diskussionen begränsas till det förra fallet). Det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget skall ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången.

En liknande reglering avser överlåtelse till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel. I detta fall skall dock överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i den juridiska personen skall ökas med ett belopp motsvarande marknadsvärdet.

Syftet med den för de skattskyldiga oförmånligare regleringen vid överlåtelse till en utländsk juridisk person är att motverka skatteundandragande, t.ex. genom att en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han äger (prop. 1998/99:15 s. 175). Regleringen har införts i avvaktan på den översyn som utförs av utredningen (Fi 1998:10) om vissa företagsskattefrågor.

Den form av skatteundandragande som motiverade införandet av regleringen kan ske även genom att t.ex. en ägare av ett fåmansaktiebolag säljer sina aktier i bolaget till ett svenskt företag som är dotterföretag till ett utländskt företag som han äger. Denna möjlighet bör förhindras utan att resultatet av utredningens arbete i övrigt avvaktas. Närmare bestämt bör regleringen avseende överlåtelse till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel gälla även vid överlåtelse till en svensk juridisk person i vilken en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel. Regeringen anser att bestämmelsen med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § regeringsformen bör tillämpas på överlåtelser fr.o.m. den 20 mars 1999. Den omständigheten att den dagen var en lördag bör enligt regeringens uppfattning inte skapa någon osäkerhet vid tillämpningen av den nya bestämmelsen.

Det kan noteras att den gällande regleringen innebär att någon justering av omkostnadsbelopp inte sker på grund av beskattning av överlåtaren vid – som det här är fråga om – indirekt ägande i den förvärvande juridiska personen. Huruvida det finns anledning till ändring på denna punkt kan inte bedömas nu utan får först övervägas av utredningen om vissa företagsskattefrågor.

Advokatsamfundet har ifrågasatt om särbehandlingen av överlåtelser till utländska juridiska personer liksom utlandsägda svenska företag är förenlig med den europeiska gemenskapens regler om fri rörlighet för kapital och arbetskraft. Enligt regeringens uppfattning kommer denna ordning inte i konflikt med EG-rätten, med hänsyn till de möjligheter som finns enligt EG-rätten att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och att skydda den egna skattebasen.

6 Underprislagen

Regeringens förslag: Inskränkningen av möjligheten att göra underprisöverlåtelser i 24 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris begränsas till vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen.

Utredningen lämnade inte något förslag i denna del. Frågan har väckts vid remissbehandlingen av promemoriaförslagen.

Skälen för regeringens förslag: I lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen) finns det i 21 – 24 §§ villkor som går ut på att den s.k. koncernbidragsspärren i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL) inte skall urholkas genom att en underprisöverlåtelse görs i stället för att koncernbidrag lämnas.

Regleringen i 8 § AUL innebär såvitt nu är aktuellt följande.

Regel 1. Har ett förlustföretag som omfattats av en ägarförändring mottagit koncernbidrag, begränsas rätten till avdrag för underskott som uppkommit före ägarförändringen (gammalt underskott).

Regel 2. Regel 1 gäller inte om koncernbidraget erhållits från ett företag, A, som ingick i samma koncern som förlustföretaget redan före ägarförändringen.

Regel 3. Regel 2 gäller inte i den mån A samma beskattningsår erhållit koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.

Som ett komplement till dessa regler gäller enligt underprislagen följande som villkor för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid underprisöverlåtelser mellan företag.

Regel A. (22 §) Beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker får det inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag (med avdragsrätt och avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker; underförstås i det följande).

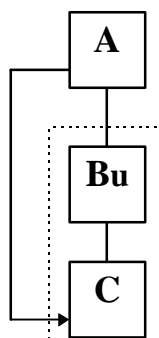
Regel B. (24 § första stycket) Regel A tillämpas inte om överlåtaren kan lämna koncernbidrag till förvärvaren.

Regel C. (24 § tredje stycket första meningen) Regel B tillämpas inte om lämnat koncernbidrag medför avdragsbegränsning för gammalt underskott hos förvärvaren.

Regel D. (24 § tredje stycket andra meningen) Regel B tillämpas inte heller såvida avdragsbegränsning gäller om ett företag med gammalt underskott indirekt via förvärvaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren.

Regel D har samband med Regel 3. Den behövs för fall då det överlåtande företaget inte kan lämna koncernbidrag till ett företag med underskott utan att avdragsbegränsning gäller men när det förvärvande företaget kan göra detta.

Ett exempel illustrerar. Ett företag, A, har förvärvat ett företag, B, med gammalt underskott. B har redan före A:s förvärv ett dotterföretag, C. På grund av Regel 1 gäller avdragsbegränsning för B om A lämnar koncernbidrag till B. Regel 2 medför att B kan ta emot koncernbidrag från C utan avdragsbegränsning. På grund av

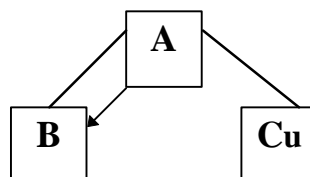


Regel 3 är detta dock inte möjligt om koncernbidraget slussas via C från A. I frånvaro av Regel D skulle en liknande slussning kunna ske genom att A överlåter en tillgång till C till underpris samt C realiserar tillgången och lämnar ett belopp motsvarande vinsten i koncernbidrag till B.

Regel D har emellertid fått en utformning som medför att den kan bli tillämplig även när detta inte är motiverat med hänsyn till grunderna för Regel 3.

Ett exempel på ett sådant fall har anförts av Näringslivets Skattedelegation under remissbehandlingen. I exemplet kan visserligen det överlåtande företaget inte lämna koncernbidrag till förlustföretaget utan att avdragsbegränsning gäller, men inte heller det förvärvande företaget kan göra detta.

Ett aktiebolag, A, har två dotterbolag (systerbolag) B och C. C har omfattats av en ägarförändring och har ett gammalt underskott. A gör en underprisöverlåtelse till B. På grund av Regel D kan uttagsbeskattning inte underlåtas,



eftersom avdragsbegränsning för C gäller om koncernbidrag från A slussas till C via B. Detta är omotiverat med hänsyn till att avdragsbegränsning gäller för C om C erhåller koncernbidrag från B även utan slussning från A.

Regeringen föreslår att räckvidden av Regel D (24 § tredje stycket andra meningen underprislagen) begränsas så att det blir möjligt att göra underprisöverlåtelser utan uttagsbeskattning i situationer som den ovan angivna.

Lagrådet

Lagrådet har anförts vissa synpunkter på utformningen av lagförslaget. Regeringen delar Lagrådets uppfattning att regleringen blir mer överskådlig och tillgänglig om bestämmelserna samlas i 22 § underprislagen för det fall förvärvaren är ett företag och i 23 § för det fall förvärvaren är ett handelsbolag. Lagtexten har arbetats om i enlighet med detta. Regeringen har i övrigt inte följt Lagrådets förslag till lagtext utan har i stället utgått från det remitterade förslaget. Enligt regeringens

uppfattning begränsar inte Lagrådets förslag räckvidden av 24 § tredje stycket andra meningen underprislagen på avsett vis. Prop. 1998/99:113

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

3 § 1 h mom.

I första stycket har gjorts en redaktionell ändring i konsekvens med ändringen i tredje stycket. I tredje stycket har lagts till en mening som utvidgar tillämpligheten av den nuvarande regleringen i stycket enligt vad som angetts i avsnitt 5. Ändringen i fjärde stycket är redaktionell.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

22 och 23 §§

Bestämmelserna i nuvarande 24 §, som upphävs, har med vissa redaktionella ändringar arbetats in i 22 respektive 23 §§. Genom den nya lydelsen av 22 § andra stycket tredje meningen respektive 23 § fjärde stycket tredje meningen undantas sådana fall som beskrivits i avsnitt 6 från villkoret avseende slussning av koncernbidrag.

25§

Ändringen är en konsekvens av att 24 § upphävs.

Ikraftträdandebestämmelsen

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 1999. Någon inskränkning har inte föreskrivits i kompletterande övergångsbestämmelser. Det är inte fråga om förbjuden retroaktivitet, eftersom de nya bestämmelserna är uteslutande till de skattskyldigas fördel. Med den föreslagna regleringen kommer de att gälla överlåtelser fr.o.m. den 1 januari 1999 då underprislagen trädde i kraft.

7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

19 §

Enligt första stycket första meningen lagen om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall, om en mottagen andel överlåts genom en koncernöverlåtelse, uppskovsbelopp beskattas först när vinsten vid koncernöverlåtelsen skall tas upp till beskattning. Enligt den gällande lydelsen av andra stycket samma lag skall vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket första meningen vinst vid koncernöverlåtelsen anses ha tagits upp till beskattning bl.a. vid sådan fusion som avses i fall 1 (jfr. avsnitt 4). Regleringen hänger samman med att uppskovet vid koncernöverlåtelsen efterges i detta fall. Till följd av den föreslagna ändringen av 14 § lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen av andelsöverlåtelser inom koncerner kan eftergift ske när

det överlåtna företaget går upp i koncernmoderföretaget. Den aktuella bestämmelsen har ändrats i konsekvens med detta. Med koncernmoderföretaget avses det företag, som ingår i samma koncern som det säljande företaget och som inte är ett dotterföretag. Prop. 1998/99:113

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

14 §

I paragrafen har den särskilda regleringen av fallen 1 och 2 i avsnitt 4 utgått. Dessa fall täcks av den nya generella regleringen, som utformats i anslutning till den gällande regleringen av fall 3 i andra stycket. Oberoende av hur koncernöverlåtelserna och fusionerna skett överflyttas således uppskovet till de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget eller av företag som ingår i samma koncern som detta. Av regleringen följer att uppskovet efterges om det inte finns några sådana andelar. I förtydligande syfte har lagts till att det skall vara fråga om andelsinnehav omedelbart efter fusionen.

15 §

Ändringarna är en konsekvens av ändringarna i 14 §.

7.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1612) om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Ikraftträdandebestämmelsen

Genom ändringen rättas en felaktig hänvisning.

7.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1671) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Ikraftträdandebestämmelsen

Genom ändringen klargörs att hänvisningen avser lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Remissinstanser

Prop. 1998/99:113

Bilaga 1

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemoria från utredningen (Fi 1998:10) om vissa företagsskattefrågor.

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Riksrevisionsverket, Närings- och teknikutvecklingsrådet, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare.

Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Centralorganisationen SACO, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

De remitterade lagförslagen stämmer överens med promemoriaförslagen med den skillnaden att promemorian inte innehöll något förslag till ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

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

Härigenom föreskrivs att 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

*1 h mom.*⁴ En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången eller, i fall som avses i första stycket tredje meningen, marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet respektive marknadsvärdet och ersättningen.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger

Föreslagen lydelse

3 §

1 h mom. En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller - *i annat fall än som anges i tredje stycket andra meningen* - indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger

⁴ Senaste lydelse 1998:1606.

marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i den juridiska personen ökas med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

I fråga om näringsfastigheter gäller följande. Omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket, skall minskas med medgivna värdeminskingsavdrag och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller dock inte avdrag som hänför sig till tiden före år 1952. Bestämmelsen i punkt 5 första stycket tredje meningen av de nämnda anvisningarna tillämpas inte.

I fråga om bostadsrätter och dylikt beräknas omkostnadsbeloppet med bortseende från bestämmelsen i 26 § 5 mom. tredje stycket första meningen. Bestämmelsen i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen tillämpas inte.

Det som anges beträffande svenskt aktiebolag och aktie i sådant bolag gäller även beträffande svensk ekonomisk förening och svenskt handelsbolag respektive andel i ett sådant företag.

En tillgång som enligt första eller tredje stycket skall anses ha avyttrats för en viss ersättning skall vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och denna lag anses ha anskaffats för samma ersättning av förvärvaren.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Detsamma gäller vid överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person som nyss angetts direkt eller indirekt äger andel.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i det förvärvande företaget ökas med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999 och tillämpas på överlåtelser efter den 19 mars 1999.

Härigenom föreskrivs att 24 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §

Bestämmelserna i 22 § tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker.

Bestämmelserna i 23 § tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget som inte uppfyller villkoret i det lagrummet.

Som villkor för att bestämmelserna i första och andra styckena skall vara tillämpliga gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott, som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren respektive varje delägare erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker. *Sådan begränsning* får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren eller någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt, indirekt via förvärvaren respektive delägaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.

Som villkor för att bestämmelserna i första och andra styckena skall vara tillämpliga gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (*avdragsbegränsning*), som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren respektive varje delägare erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker. *Avdragsbegränsning* får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren eller någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt *utan att avdragsbegränsning gäller för företaget*, indirekt via förvärvaren respektive delägaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999 och tillämpas på överlåtelser som görs efter den 1 januari 1999.

Härigenom föreskrivs att 19 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §

Överlåts en mottagen andel genom en sådan överlåtelse för vilken uppskov medges med beskattningen av en realisationsvinst enligt 1 § lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning först när vinsten på grund av den nämnda överlåtelsen skall tas upp till beskattning. Uppkommer inte realisationsvinst eller realisationsförlust vid överlåtelsen, skall uppskov för en realisationsvinst anses ha medgetts enligt 1 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, om förutsättningar för detta hade förelegat om en vinst faktiskt uppkommit.

Vid tillämpning av första stycket första meningen skall vinst som avses där anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 12 eller 13 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och vid fusion som avses i 14 § första stycket samma lag *där det säljande företaget erhöll ersättning enbart i annan form än andelar i det köpande företaget.*

Vid tillämpning av första stycket första meningen skall vinst som avses där anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 12 eller 13 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och vid fusion som avses i 14 § första stycket samma lag *om det är koncernmoderföretaget som är övertagande företag.*

Denna lag träder i kraft 1 juli 1999 och tillämpas på fusioner som genomförs efter den 19 mars 1999. En fusion skall anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts.

Härigenom föreskrivs att 14 och 15 §§ lagen (1998:1602) om uppskov med andelsöverlåtelser inom koncerner skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det överlåtna företaget går upp i *det köpande företaget* genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. *Erhöll det säljande företaget ersättning helt eller delvis i form av andelar i det köpande företaget, skall som överlåten andel anses var och en av dessa andelar. Detta gäller även om andelen vid tidpunkten för fusionen innehas av ett annat företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på dessa andelar.*

Går det överlåtna företaget upp i ett annat företag än det köpande företaget genom en sådan fusion som anges i första stycket och ingår det övertagande företaget i samma koncern som det säljande företaget, skall vinsten inte heller tas upp som intäkt. I detta fall skall som överlåten andel anses var och en av de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det företaget. Därvid skall summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på de nämnda andelarna i det övertagande företaget.

Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det överlåtna företaget går upp i *ett annat företag* genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser *och det övertagande företaget ingår i samma koncern som det säljande företaget*. Som överlåten andel skall anses 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 koncern som det företaget. Därvid skall summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på de nämnda andelarna i det övertagande företaget.

Äger det köpande företaget vid tidpunkten för en avyttring som avses i 1 § andelar av samma slag och sort som den överlåtna andelen (*gamla andelar*) eller förvärvar företaget därefter sådana andelar (*nya andelar*), skall senare avyttringar som företaget gör anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelsen i första stycket har motsvarande tillämpning i fråga om andra företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en överlåten andel.

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 11 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar),

2. i fall som avses i 14 § första stycket andra meningen om det säljande företaget vid tidpunkten för avyttringen ägde andelar av samma slag och sort som de andelar som erhöles som vederlag (gamla andelar) eller därefter förvärvat sådana andelar (nya andelar) och

3. i fall som avses i 14 § andra stycket i fråga om andelar som innehas i det övertagande företaget vid tidpunkten för fusionen (överlåtna andelar) och andelar i detta företag som förvärvats senare (nya andelar).

Motsvarande turordning tillämpas

1. om det köpande företaget vid tidpunkten för ett sådant andelsbyte som avses i 11 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar) och

2. i fall som avses i 14 § i fråga om andelar som innehas i det övertagande företaget *omedelbart* efter fusionen (överlåtna andelar) och andelar i detta företag som förvärvats senare (nya andelar).

Denna lag träder i kraft 1 juli 1999 och tillämpas på fusioner som genomförs efter den 19 mars 1999. En fusion skall anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1999-04-23

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

Enligt en lagrådsremiss den 15 april 1999 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris,
3. lag om ändring i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten,
4. lag om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänna synpunkter

Den till Lagrådet överlämnade remissen innehåller förslag till ändringar i de skatteregler för omstrukturering av företag som gäller från ingången av detta år (SFS 1998:1600 m.fl.). Vid behandlingen av det lagstiftningsärendet uttalade Lagrådet att förslagen kännetecknades av en mycket hög komplexitet. Lagrådet konstaterade också att lagstiftningen delvis hade karaktären av ett provisorium – något som allmänt sett borde undvikas – eftersom avsikten var att reglerna senare skulle tas in i den aviserade inkomstskattelagen. Vissa av de valda lösningarna framstod vidare för Lagrådet som materiellt sett diskutabla. Det fanns emellertid vägande argument för att lagstiftningen skulle genomföras före införandet av inkomstskattelagen. Den sammanfattande slutsatsen blev att Lagrådet inte ville motsätta sig att en lagstiftning genomfördes som i huvudsak överensstämde med vad som föreslagits (se prop. 1998/99:15 s. 392 ff).

Av det anförda följer att de nu aktuella lagförslagen utgör ändringar i en provisorisk lagstiftning. Ändringarna – som även de får provisorisk karaktär – ges vidare retroaktiv verkan.

Lagrådets granskning skall avse bl.a. hur ett lagförslag förhåller sig till rättssäkerhetens krav och vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen. Det kan knappast bestridas att den nyligen beslutade lagstiftningen beträffande omstruktureringar genom sin omfattning och tekniska svårighetsgrad medför stora tillämpningsproblem och risk för rättsförluster. Att kort tid efter införandet av provisoriska regler behöva genomföra partiella ändringar i regelsystemet framstår som olyckligt. Till förmån för de nu föreslagna ändringarna talar dock att de från materiell

synpunkt synes klart motiverade. Framhållas bör också att ändringarna är av begränsad omfattning.

Lagrådet finner sammanfattningsvis att de i remissen föreslagna ändringarna kan – med vissa förtydliganden som Lagrådet återkommer till – ligga till grund för lagstiftning. På sikt synes det emellertid nödvändigt att se över den skattemässiga regleringen av omstruktureringar inom företagssektorn med inriktning på att åstad-komma ett mindre komplicerat och lagtekniskt mer genomarbetat system. Någon sådan bearbetning har inte skett i den lagrådsremiss med förslag till inkomstskattelag som sedan i höstas är föremål för Lagrådets granskning. Regeringen har dock genom direktiv den 10 september 1998 (dir. 1998:55) tillkallat en särskild utredningsman med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor. Utredningens uppdrag omfattar bl.a. frågor rörande omstrukturering av företag. Det är angeläget att utredningens arbete inom en inte alltför avlägsen framtid leder till en bättre lagstiftning på området.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris

24 §

I 22 § och 23 § tredje stycket uppställs villkor för att uttagsbeskattning inte skall ske vid en underprisöverlåtelse. Villkoren går bl.a. ut på att underskott inte får ha uppkommit hos förvärvaren eller – när ett handelsbolag är förvärvare (23 § tredje stycket) – hos någon delägare.

Förevarande paragraf innehåller undantag från dessa villkor. Undantagen i första och andra styckena innebär i huvudsak att nämnda villkor inte skall gälla om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren (delägarna). I tredje stycket finns undantag från undantagen för det fall koncernbidragen medför att mottagarens rätt till avdrag för underskott begränsas enligt 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Enligt Lagrådets mening är paragrafen – särskilt tredje stycket – mycket svårläst. Det beror till en del på att det är fråga om komplicerade förhållanden. Men det beror också på att man i en och samma paragraf, delvis i gemensamma bestämmelser (tredje stycket), reglerar undantag som hänför sig till två olika situationer – förvärvaren är ett företag respektive förvärvaren är ett handelsbolag – samtidigt som huvud-reglerna för de olika situationerna finns i två tidigare paragrafer (22 och 23 §§).

Enligt Lagrådets mening skulle regleringen bli mer överskådlig och lättillgänglig om bestämmelserna samlas i 22 § för det fall förvärvaren är ett företag och i 23 § för det fall förvärvaren är ett handelsbolag. Lagrådet förordar att 22 och 23 §§, med vissa redaktionella ändringar, ges följande lydelse:

" 22 § Är förvärvaren ett företag, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Första stycket tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker skulle – utan att någon sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet upp-kommer för mottagaren – kunna med avdragsrätt lämna koncernbidrag till

- dels förvärvaren,
- dels företag till vilka förvärvaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning uppkommer.

23 § Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är fysisk person gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos delägaren som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är företag gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detta gäller dock inte beträffande delägare som har överlåtit tillgången.

Bestämmelserna i tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker skulle – utan att någon sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet uppkommer för mottagaren – kunna med avdragsrätt lämna koncernbidrag till

- dels varje delägare i det förvärvade handelsbolaget beträffande vilken -villkoren i tredje stycket inte är uppfyllda,
- dels företag till vilka någon delägare med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning uppkommer."

Godtas vad Lagrådet föreslagit bortfaller 24 .

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 april 1999

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Winberg, Ulvskog, Lindh, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon, Lövdén, Ringholm

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 1998/99:113 Vissa justeringar i skattereglerna vid omstrukturering