

Prop. 1996/97:18

# Regeringens proposition 1996/97:18

Vissa företagsskattefrågor

Prop.  
1996/97:18

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 12 september 1996

*Göran Persson*

*Thomas Östros*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att förbudet mot avdrag för förluster som uppkommit vid överlåtelse av egendom mellan företag i intressegemenskap skall gälla även vid överlåtelse till företag som inte är skattskyldigt i Sverige. Förslaget innebär att ett totalt avdragsförbud införs och i motsats till vad som gäller för överlåtelser mellan här i landet skattskyldiga företag medges alltså inte avdrag när egendomen i ett senare skede överläts till utomstående köpare. Vidare föreslås en justering i de uppskavsregler som gäller vid överlåtelse av aktier. Justeringen går ut på att strukturregeln i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) inte skall vara tillämplig om överlåtelsen samtidigt omfattas av någon av de regler som gäller för överlåtelse inom företagsgrupper (2 § 4 mom. nionde eller tionde stycket SIL).

I propositionen föreslås också en justering av reglerna för internationella andelsbyten. Om den skattskyldige särskilt begär det tillämpas strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL i stället för de särskilda bestämmelserna i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG. Det innebär en möjlighet att senare överlåta de vederlagsaktier som erhöles vid bytet utan omedelbar beskattning genom en koncernintern aktieöverlåtelse.

Regeringen har möjlighet att genom dispens medge befrielse från beskattning av reavinst när aktier överläts till ett utländskt koncernföretag. Här föreslås att dispensen skall prövas av Riksskatteverket och att de grundläggande förutsättningarna för befrielse skall regleras i lag.

Prop. 1996/97:18

I de regler som innebär att ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan dela upp verksamheten på mindre enheter (lex ASEA) föreslås att börsregistrerade kreditmarknadsbolag uttryckligen skall undantas från det s.k. verksamhetsvillkoret om bolaget ingår i en koncern i vilken det finns ett bankaktiebolag.

I propositionen diskuteras även den avskattningsregel som skall tillämpas när ett investmentföretag byter karaktär. Slutsatsen är att avskattningsregeln bör kvarstå i princip oförändrad.

Slutligen föreslås att om ett svenskt aktiebolag inte längre skall anses ha skatterättsligt hemvist i Sverige skall utdelning från bolaget behandlas som om den lämnats av en utländsk juridisk person.

## Innehåll

Prop. 1996/97:18

|                 |  |    |
|-----------------|--|----|
| 1               | <b>Förslag till riksdagsbeslut</b>   | 4  |
| 2               | <b>Lagtext</b>   | 4  |
| 2.1             | Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt   | 4  |
| 2.2             | Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG   | 13 |
| 3               | <b>Ärendet och dess beredning</b>  | 14 |
| 4               | <b>Uppskavsreglerna i 2 § 4 mom. SIL m.m.</b>  | 15 |
| 4.1             | Förlust vid avyttring av egendom   | 15 |
| 4.2             | Uppskov med beskattningen vid aktieöverlåtelse   | 18 |
| 4.3             | Befrielse från beskattning av reavinst vid aktieöverlåtelse  | 22 |
| 4.4             | Internationella andelsbyten  | 25 |
| 5               | <b>Övriga frågor</b>   | 27 |
| 5.1             | Lex ASEA   | 27 |
| 5.2             | Investmentföretag  | 29 |
| 5.3             | EG-direktiv  | 32 |
| 5.4             | Utdelning från svenskt bolag som inte anses ha skatterättsligt hemvist i Sverige   | 33 |
| 5.5             | Statsfinansiella effekter  | 34 |
| 6               | <b>Författningskommentar</b>   | 35 |
| 6.1             | Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt   | 35 |
| 6.2             | Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG | 37 |
| <b>Bilaga 1</b> | Förteckning över remissinstanser   | 38 |
| <b>Bilaga 2</b> | Lagrådets yttrande   | 39 |
|                 | Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 september 1996   | 40 |

# 1 Beslut

Prop. 1996/97:18

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 (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> dels att 2 § 4 och 10 mom., 3 § 7 mom., 7 § 8 mom. och 27 § 4 mom. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt moment, 2 § 4 a mom., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 2 §

4 mom.<sup>2</sup> Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

1. 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 11 kap. 1 och 18 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1, 2 och 8 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
6. 15 a kap. 1 och 18 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713).

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

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

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

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

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

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

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

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

*Avdragsgill realisationsförlust anses inte uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25–31 §§ till en annan juridisk person om de båda juridiska personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Om det övertagande företaget skall beskattas för inkomst som är hänförlig till egendomen eller rättigheten tillämpas bestämmelserna om värdeminskningssavdrag m.m. i tredje och femte styckena. När egendomen eller rättigheten senare avyttras beräknas skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.*

*Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller*

*Skattepliktig realisationsvinst anses inte uppkomma när en juri-*

*Nuvarande lydelse*

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

*Föreslagen lydelse*

*disk person icke yrkesmässigt överlåter aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår samt att den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Vidare krävs att det övertagande företaget skulle ha beskattats här om det omedelbart efter övertagandet avyttrat aktien eller andelen. När aktien eller andelen senare avyttras beräknas skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.*

Prop. 1996/97:18

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

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

*4 a m o m . När ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag äger samtliga andelar i ett utländskt bolag och överlåter dessa till ett annat utländskt bolag får Riksskatteverket medge befrielse från beskattning av realisationsvinst om inte särskilda skäl talar mot det. En förutsättning är att det överlåtande företaget äger samtliga andelar i det övertagande*

*bolaget och att det övertagande bolaget inte är skattskyldigt för inkomst från fast driftställe här i landet. Vidare skall det avyttrade bolaget vara hemmahörande i samma land som det övertagande bolaget. Det avyttrade bolaget får inte – direkt eller indirekt – äga andelar med en röst- eller kapitalandel överstigande 25 procent i bolag som är hemmahörande i annat land.*

*Riksskatteverkets beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.*

10 mom.<sup>3</sup> Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom.,
2. att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom.,
3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.

Ett företag som inte längre uppfyller kraven enligt föregående stycke skall som intäkt tas upp ett belopp som svarar mot 40 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 vid ingången av beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, dock tidigast vid ingången av år 1991. Som intäkt får i stället tas upp summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1.

Ett företag som inte längre uppfyller kraven enligt föregående stycke skall – när det inte är fråga om att företaget upplöses genom likvidation – som intäkt tas upp ett belopp som svarar mot 40 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 vid ingången av beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, dock tidigast vid ingången av år 1991. Som intäkt får i stället tas upp summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1.



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

## 3 §

7 mom.<sup>4</sup> Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. ska ll, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas utdelning från bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. även om utdelningen inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier. Vad nu sagts gäller endast om utdelningen består av annat än bostadsförmån eller annan förmån av fastighet. Endast den del av utdelningen som överstiger avgifter och andra inbetalningar till företaget än kapitaltillskott enligt 3 mom. femte stycket är skattepliktig.

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

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

*Nuvarande lydelse*

(1928:370). Är det utdelande bolaget ett bankaktiebolag gäller inte tredje och sjätte meningarna i detta stycke.

*Föreslagen lydelse*

(1928:370). Är det utdelande bolaget ett bankaktiebolag gäller inte tredje och sjätte meningarna i detta stycke. *Sjätte mening i detta stycke gäller inte heller om det utdelande bolaget är ett kreditmarknadsbolag som utgör moderbolag i en koncern i vilken det ingår ett bankaktiebolag.*

Prop. 1996/97:18

Utdelning enligt fjärde stycket är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

Som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning.

7 §

8 mom.<sup>5</sup> Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

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

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

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

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

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

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

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

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och
2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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

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

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater

i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

*Utdelning från ett svenskt företag som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat skall vid tillämpning av detta moment behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten.*

#### 27 §

4 mom.<sup>6</sup> Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

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

Bestämmelserna i första stycket gäller inte person som har avflyttat från Sverige men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här. *De gäller inte heller om 2 § 4 mom. nionde eller tionde stycket är tillämpligt på avyttringen.*

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering om inte annat framgår av punkterna 2-4.

2. De nya bestämmelserna i 2 § 4 mom. och 2 § 4 a mom. tillämpas i fråga om avyttringar efter utgången av december 1996.

3. Äldre föreskrifter i 7 § 8 mom. tillämpas i fråga om utdelning om skattskyldighet för denna har uppkommit före ikraftträdandet.

4. Har nyemitterade aktier erhållits före utgången av december 1996 som vederlag vid sådan avyttring som omfattats av 27 § 4 mom. och har 2 § 4 mom. nionde eller tionde stycket varit tillämpligt på avyttringen skall vid avyttring av aktierna efter utgången av december 1996 skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet på aktierna vid tidpunkten för nyemissionen. Har företaget beskattats för ett kontantvederlag skall dock ett belopp motsvarande detta läggas till anskaffningsvärdet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1995:1577.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1859.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1995:1614.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1995:1626.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1995:1626.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Härigenom föreskrivs att 22 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 22 §

Vid ett internationellt andelsbyte gäller inte 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vid ett internationellt andelsbyte skall 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillämpas i stället för bestämmelserna i denna lag om den skattskyldige begär det.

Har en realisationsvinst uppkommit enligt den nämnda lagen för den som avyttrat andelar i det förvärvade bolaget, gäller 23 § denna lag. Har de avyttrade andelarna utgjort lagertillgångar i näringsverksamhet och överstiger vederlaget deras skattemässiga värde, gäller 24 §.

En förutsättning för bestämmelserna i andra stycket är, om vederlag i pengar utgår, att denna del av vederlaget understiger realisationsvinsten eller, i fråga om lagertillgångar, skillnaden mellan hela vederlaget och de

avyttrade andelarnas skattemässiga värde.

Prop. 1996/97:18

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas i fråga om andelsbyten som genomförs efter ikraftträdandet.

### 3 Ärendet och dess beredning

Prop. 1996/97:18

Under våren 1996 utarbetades inom Finansdepartementet promemorian Viss a företagsskattefrågor (Ds 1996:24). Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi96/2253).

I promemorian lämnas förslag till ändring i vissa omstruktureringsfrågor. Företagsskatteutredningen (1992:11, FSU) har i tilläggsdirektiv fått i uppdrag att göra en översyn av vissa inkomstskattefrågor i samband med omstruktureringar (dir. 1993:54). Utredningen har i ett första steg lagt fram ett förslag om anpassning av svenska beskattningsregler till två EG-direktiv på området direkt skatt (SOU 1994:100). Ett direktiv behandlar skattemässiga regler för fusion och vissa andra företagsombildningar. Det andra direktivet behandlar utdelning från dotterbolag till moderbolag. Förslaget har lett till lagstiftning (prop.1994/95:52). Ett förslag om omstruktureringar i övrigt skulle läggas fram före utgången av år 1995.

FSU fick hösten 1995 genom tilläggsdirektiv i uppdrag att utreda en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster (dir. 1995:130). Enligt direktiven skulle utredningen bedriva sitt arbete med inriktning på ett förslag som kunde leda till lagstiftning med tillämpning fr.o.m. inkomståret 1998. Tidpunkten för redovisning av utredningens arbete avseende omstruktureringar förlängdes till utgången av år 1997. Med utgångspunkt från detta tidsperspektiv gjordes den bedömningen att förslag till ändring i några av omstruktureringsfrågorna inte kunde anstå till dess att FSU lämna sitt förslag om nya skatteregler för omstruktureringar.

Regeringen har i prop. 1995/96:222 aviserat att en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen skall införas för små och medelstora företag fr.o.m. den 1 januari 1997. FSU har därför tidigarelagt sitt förslag och nyligen avlämnat ett delbetänkande i denna fråga (SOU 1996:119). Även med hänsyn till att FSU:s arbete med omstruktureringsfrågorna nu kan komma igång tidigare än beräknat anser regeringen att de i promemorian framställda förslagen är av sådan karaktär att de bör genomföras redan nu.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 22 augusti att inhämta Lagrådets yttrande över vissa lagförslag. De till Lagrådet remitterade förslagen är, fränsett redaktionella ändringar, likalydande med de lagförslag som finns i propositionen.

Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 2*.

## 4 Uppskovsreglerna i 2 § 4 mom. SIL m.m.

Prop. 1996/97:18

### 4.1 Förlust vid avyttring av egendom

**Regeringens förslag:** Vid överlåtelse av anläggningstillgångar mellan företag i intressegemenskap medges inte avdrag för förlust. Vid överlåtelse till företag som inte är skattskyldigt i Sverige kommer resultatet att bli ett totalt avdragsförbud.

**Promemoriaförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** En majoritet av remissinstanserna är kritiska till förslaget. Flertalet accepterar visserligen att avdrag inte skall medges för förlust vid avyttring till utländskt intresseföretag men anser däremot att förlustavdrag skall medges när tillgången avyttras utanför intressegemenskapen alternativt när intressegemenskapen upphör. Några remissinstanser anser att förslaget kan strida mot Sveriges förpliktelser i ingångna dubbelbeskattningsavtal resp. mot Romfördraget. Synpunkter har också framförts avseende förslaget tekniska utformning. *Svenska kommunförbundet* påpekar att när en verksamhet skall avbolagiseras skall uttagsbeskattning alltid ske. Denna uttagsbeskattning kan i viss mån elimineras genom att avdrag kan erhållas för de tillgångar som nedgått i värde. Genomförs förslaget i promemorian försvåras möjligheterna att genomföra sådana omstruktureringar.

**Skälen för regeringens förslag:** I 2 § 4 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) anges att avdrag inte medges för förlust vid överlåtelse av egendom mellan moder- och dotterföretag eller mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Det övertagande företaget övertar det överlåtande företags rätt till värdeminskningssavdrag m.m. Kontinuitet gäller också ifråga om anskaffningsvärden på olika slag av egendom. När det övertagande företaget i sin tur överlåter egendomen beräknas alltså reavinst eller reaförlust som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

I 2 § 4 mom. SIL finns förutom den nu beskrivna bestämmelsen huvudsakligen en reglering av skattekonsekvenserna vid olika slag av fusioner. I sjunde stycket stadgas att en fusion av det slag som omfattas av momentet inte skall leda till någon skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust. Vidare anges att när tillgångar som övertagits vid fusionen avyttras skall vid bedömandet av om någon skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust har uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Förbudet mot avdrag för reaförlust i nionde stycket framgår lagtekniskt genom en hänvisning till motsvarande bestämmelse i sjunde stycket.

Avdragsförbudet i nionde stycket infördes i 1990 års skattereform och har sin grund i uppfattningen att avdrag för förlust på anläggningstillgångar bör medges först när egendomen realiserats. För att det inte skall vara möjligt att kringgå detta avdragsförbud genom att avyttra egendomen till ett annat företag inom samma företagsgrupp medges avdrag först när egendom säljs till köpare utanför gruppen (prop. 1989/90:110 s.557). Bestämmelsen har



tidigare uppfattats så att avdragsförbudet även omfattar överlåtelser till ett utländskt företag eller till ett svenskt företag som inte är skattskyldigt i Sverige även om det övertagande företaget i dessa fall inte kan få avdrag för förlusten vid en framtida försäljning.

Regeringsrätten har nu i två fall tagit ställning till frågan om avdragsrätt för förlust vid överlåtelse av aktier inom en företagsgrupp. I ett fall har ett fastighetsaktiebolag överlåtit aktier i ett dotterbolag till en kommun som ägde samtliga aktier i det säljande bolaget (RÅ 1995 ref. 13). I det andra fallet har aktier i ett dotterbolag överlåtit till ett utländskt koncernbolag (RÅ 1995 ref. 43). Regeringsrätten har i båda fallen medgett avdrag för förlust.

Regeringsrätten har sammanfattningsvis gjort följande bedömning i målen. Vid överlåtelse till en kommun (ref. 13) bör avdrag medges bl.a. därför att en kommun inte kan omfattas av det i 2 § 4 mom. SIL använda företagsbegreppet eftersom kommunen inte är skattskyldig till statlig inkomstskatt. Den omständigheten att kommunen inte är ett skattesubjekt medför att de skatterättsliga effekter som bestämmelserna beskriver inte kan komma att inträda i den omfattning och på det sätt som beskrivs i bestämmelsen. Det är exempelvis inte möjligt att skapa konstruktionen att överlåtande och övertagande företag skall ses som en skattskyldig när överlåtelse sker till en kommun. Motsvarande bedömning gäller vid överlåtelse till utländskt bolag eftersom den i de aktuella bestämmelserna förutsatta kontinuiteten inte kan upprätthållas om förvärvaren inte är skattskyldig i Sverige (ref. 43).

Regeringsrättens bedömning innebär att en förutsättning för att avdragsförbudet i 2 § 4 mom. SIL skall gälla är att det övertagande företaget är skattskyldigt i Sverige. Är skattskyldigheten begränsad gäller avdragsförbudet om den egendom som överlåts knyts till ett fast driftställe i Sverige.

För att avdrag för reaförlust skall medges krävs – förutom att det skall vara fråga om en verklig förlust – att förlusten är definitiv (24 § 4 mom. första stycket SIL). En konsekvens av Regeringsrättens bedömning är att en definitiv förlust kan anses föreligga även vid överlåtelser inom intressegrupper. Överlåtelser till svenska resp. utländska intressebolag kommer därmed att behandlas olika. En företagsgrupp i vilken ingår ett utländskt företag kan realisera en förlust genom att överlåta egendomen till det utländska koncernföretaget. En koncern med enbart svenska företag har inte motsvarande möjlighet.

I promemorian konstaterades att det inte är tillfredsställande att överlåtelser till utländska företag på detta sätt behandlas gynnsammare. Även vid överlåtelse till utländska koncernföretag borde avdrag för reaförlust medges först när egendomen avyttras externt. En senarelagd avdragsrätt är emellertid av olika skäl svår att genomföra. Det fordrar ett annorlunda system eftersom det är det bolag som gjorde den första överlåtelser (det svenska bolaget) som måste medges avdrag. Exempel på andra frågor som måste hanteras är att det koncernförhållande som fanns vid den första överlåtelser kan ha upphört när egendomen senare säljs vidare. Med hänsyn till dessa komplikationer föreslogs att ett totalt avdragsförbud skulle införas.

En majoritet av remissinstanserna är negativa till förslaget. Visserligen accepteras att det överlåtande företaget inte skall medges avdrag vid överlåtelser men flertalet remissinstanser anser att bestämmelsen bör utformas

som en uppskjuten avdragsrätt. Enligt denna uppfattning bör avdrag således medges när egendomen avyttras externt eller när intressegemenskapen upphör. Några remissinstanser ifrågasätter om inte förslaget strider mot Sveriges förpliktelser i dubbelbeskattningsavtal resp. mot Romfördraget.

Regeringen anser att det inte kan accepteras att avdrag medges för för lust vid överlåtelser inom en intressegemenskap när överlåtelse sker till ett företag som inte är skattskyldigt i Sverige. Ett förbud mot avdrag måste således omfatta även dessa fall. Den fråga som kan diskuteras är huruvida det skall vara fråga om ett totalt avdragsförbud eller om en uppskjuten avdragsrätt. I denna fråga har regeringen följande inställning.

Det har alltsedan den nu gällande bestämmelsen infördes i samband med skattereformen rått en allmän uppfattning om att avdragsförbudet omfattar överlåtelser mellan företag i intressegemenskap även i de fallen då konsekvensen blir att det övertagande företaget inte kan utnyttja denna förlust vid överlåtelse till extern ägare. Ett system med uppskjuten avdragsrätt för överlåtande företag innebär att avdrag sannolikt måste medges även när koncernförhållandet upphör även om egendomen då fortfarande innehas av det övertagande företaget. Motsvarande möjlighet finns inte vid överlåtelse till svenska företag då ett koncernförhållande upphör eftersom avdragsrätten i dessa fall uppkommer först när egendomen avyttras. Alternativet innebär således en gynnsammare behandling av överlåtelser till utländska företag. Regeringen anser att det för närvarande inte bör införas ett sådant system. Om en annan lösning bör införas som en följd av det förslag Företags-skatteutredningen (FSU) kan komma att lämna på detta område bör övervägas av utredningen i dess fortsatta arbete.

I fråga om förslaget kan komma att stå i motsättning till internationella åtaganden gör regeringen följande bedömning. I Sveriges avtal om undvikande av dubbelbeskattning finns olika förbud mot diskriminering intagna. Av intresse i detta sammanhang är den s.k. icke-diskriminering sklausulen som innehåller ett förbud mot ägardiskriminering. Ett företag som helt eller delvis ägs av utländska personer får inte behandlas på annat sätt än företag som ägs av svenska personer, dvs. utlandsägda svenska företag får inte diskrimineras. Det föreslagna avdragsförbudet för reaförluster gäller emellertid vid överlåtelse till företag som inte är skattskyldigt i Sverige oavsett vem som är ägare till företaget. Förslaget kan därför inte anses innebära något brott mot icke-diskrimineringsklausulen.

Ett annat diskrimineringsförbud som förekommer i dubbelbeskattningsavtalen är det s.k. avdragsförbudet. Innebörden av detta är att ränta, royalty och andra utbetalningar till ett utländskt företag skall vara avdragsgilla under samma förutsättningar som motsvarande utbetalningar till ett svenskt företag. Avdragsförbudet är alltså inte tillämpligt i fråga om avdrag för reaförluster.

Den bestämmelse i Romfördraget som kan vara aktuell är artikel 73 b som förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater.

Regeringens förslag reglerar en situation när överlåtelse sker till ett närstående företag. Effekterna av förslaget blir något annorlunda vid överlåtelse till subjekt som inte är skattskyldigt i Sverige i förhållande till överlåtelse till ett i Sverige skattskyldigt subjekt. Det är dock inte fråga

om två jämförbara situationer och det är inte heller möjligt att införa samma regelsystem för de två olika situationerna. Regeringens bedömning är att förslaget inte kan anses innebära någon otillåten diskriminering.

I promemorian togs förslaget om ett totalt avdragsförbud vid överlåtelse till i Sverige icke skattskyldiga subjekt in i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* anser att bestämmelserna lagtekniskt inte hör hemma i 2 § 4 mom. SIL eftersom dessa regler huvudsakligen avser fusioner. Regeringen instämmer i detta påpekande. Eftersom skatte-lagskommittén som arbetar med en systematisk översyn av inkomstskatte-författningarna (dir. 1991:39) skall lämna ett betänkande vid utgången av år 1996 finns det emellertid inte skäl att nu flytta de föreslagna bestämmelserna.

## 4.2 Uppskov med beskattningen vid aktieöverlåtelse

**Regeringens förslag:** Föreligger förutsättningar att vid aktieöverlåtelse tillämpa den uppskavsregel i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL som gäller i koncernförhållanden skall strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL inte samtidigt tillämpas.

En inskränkning görs i koncernbegreppet i uppskavsregeln beroende på att ett aktiebolag enligt det ändrade civilrättsliga koncernbegreppet under vissa särskilda förutsättningar kan komma att ingå i två olika koncerner.

**Promemoriaförslaget:** Överensstämmer med regeringens i fråga om tillämpning av uppskavsreglerna. Inskränkningen i koncernbegreppet har i promemorian en något annorlunda teknisk utformning.

**Remissinstanserna:** *Svenska Revisorsamfundet SRS* ifrågasätter om det finns något behov av att inskränka koncernbegreppet. Flertalet remissinstanser accepterar i och för sig förslaget men vissa har påpekat att inskränkningen i koncernbegreppet har blivit alltför omfattande. Invändningar har inte framförts mot förslaget att strukturregeln inte skall få användas om förutsättningar samtidigt föreligger att tillämpa koncernregeln.

**Skälen för regeringens förslag:** För att underlätta omstruktureringar inom näringslivet finns flera olika uppskavsregler i skattesystemet. En bestämmelse med anknytning till den regel som diskuterades i föregående avsnitt är *koncernregeln* i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Den innebär att när näringsbetingad aktie eller andel överläts till ett svenskt företag i samma koncern anses någon reavinst inte uppkomma. Kontinuitetsprincipen gäller vilket innebär att när aktien eller andelen avyttras externt beräknas reavinsten eller reaförlusten som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

En annan uppskavsregel är *strukturregeln* i 27 § 4 mom. SIL. Den är tillämplig om ett bolag förvärvar aktier i ett annat bolag och som vederlag utger egna nyemitterade aktier och eventuellt ett kontantvederlag, dock högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella belopp. Bestämmelsen är

tillämplig oavsett om det är en juridisk eller fysisk person som säljer aktierna. Ett eventuellt kontantvederlag beskattas fullt ut men i övrigt anses inte någon skattepliktig reavinst uppkomma. Vederlagsaktierna övertar anskaffningsvärdet för de sålda aktierna och därigenom erhålls kontinuitet i beskattningen.

Om aktier eller andelar överläts koncerninternt mot ett vederlag som utgörs av nyemitterade aktier i det övertagande bolaget finns inte något uttryckligt hinder mot att kontinuitetsprincipen såsom den kommit till uttryck i koncernregeln tillämpas på det övertagande företaget samtidigt som den i enlighet med strukturregeln tillämpas på det överlåtande bolaget. Enligt strukturregeln bestäms överlåtarens anskaffningsvärde för de mottagna – nyemitterade – aktierna till samma belopp som gällde för de inrapporterade aktierna. Koncernregeln tillämpas på det övertagande – emitterande – bolaget som övertar det överlåtande bolagets anskaffningsvärde för de förvärvade aktierna. Anskaffningsvärdet för de överlåtna – inrapporterade – aktierna utgör alltså nytt anskaffningsvärde såväl för de nyemitterade aktierna som för de inrapporterade aktierna. En samtidig tillämpning av strukturregeln och koncernregeln kan därför innebära att samma vinst beskattas två gånger eller, i förlustfallen, att dubbel avdrag medges.

Systematiskt borde det vara så att resp. bolag från det andra bolaget övertar anskaffningsvärdet på övertagna aktier eller att vederlagsaktierna hos resp. bolag tas upp till samma anskaffningsvärde som de sålda aktierna. Detta uppnås om endast en av uppskavsreglerna är tillämplig vid aktiebyten. Det naturliga är att aktieöverlåtelser inom en koncern regleras enligt den särskilda koncernregeln oavsett om vederlaget utges i kontanter eller nyemitterade aktier. I 27 § 4 mom. SIL bör därför anges att strukturregeln inte skall tillämpas om förutsättningar samtidigt föreligger att tillämpa 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Motsvarande bör gälla om 2 § 4 mom. nionde stycket SIL är tillämpligt.

I promemorian föreslås att vid avyttringar efter utgången av december 1996 av aktier som har erhållits genom koncernintern överlåtelse och där anskaffningsvärdet således hos det övertagande – emitterande – bolaget bestämts enligt 2 § 4 mom. nionde eller tionde styckena SIL skall resultatet beräknas enligt de kontinuitetsregler som finns i nämnda bestämmelser. Detta skall gälla även om det varit fråga om en sådan apportionering som avses i 27 § 4 mom. SIL. *Näringslivets skattedelegation* har invänt att denna övergångsbestämmelse innebär en materiell retroaktivitet eftersom skattemässigt anskaffningsvärde för aktier som erhållits som vederlag för nyemitterade aktier enligt praxis utgörs av marknadsvärdet. Delegationen föreslår att om ett förvärv genom byte enligt 27 § 4 mom. SIL skett före utgången av december 1996 skall marknadsvärdet få användas som skattemässigt anskaffningsvärde.

Regeringen gör följande bedömning. Anskaffningsvärdet på de aktier för vilka vederlag har utgetts i form av nyemitterade aktier utgörs enligt allmänna regler av marknadsvärdet vid tidpunkten för emissionen. I de fall det är fråga om överlåtelse som skett i enlighet med de villkor som anges i 2 § 4 mom. nionde eller tionde styckena SIL kommer emellertid – som tidigare konstaterats – anskaffningsvärdet på de förvärvade aktierna hos

det nyemitterande bolaget att bestämmas enligt 2 § 4 mom. SIL. Anskaffningsvärdet övertas alltså från det överlåtande bolaget. Den aktuella övergångsbestämmelsen är emellertid avsedd att tillämpas på det företag som erhåller de nyemitterade aktierna som vederlag. I förhållande till promemoriaförslaget böremellertid den tekniska utformningen av övergångsbestämmelsen ändras. Anskaffningsvärdet för mottagna, nyemitterade, aktier bör utgöras av aktiernas marknadsvärde vid förvärvstidpunkten (emissionstillfället). Detta bör gälla även om anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna varit högre. Har ett aktiebyte skett före utgången av år 1996 och har ett kontantvederlag lämnats vid bytet bör ingångsvärdet för aktierna justeras med hänsyn till detta för att undvika att kontantvederlaget beskattas dubbelt.

*Riksskatteverket (RSV)* har påpekat risken för att 27 § 4 mom. SIL ger möjlighet för exempelvis ett moderbolag att till ett dotterbolag överlåta aktier som inte är näringsbetingade mot vederlag av nyemitterade aktier. Det övertagande bolaget – dotterbolaget – torde sedan kunna sälja aktierna utan reavinstbeskattning beroende på att anskaffningsvärdet utgörs av marknadsvärdet. Möjligheter finns därefter att dela ut vinsten skattefritt till moderbolaget. RSV anser att det är angeläget att möjligheterna till sådana transaktioner förhindras.

Regeringen anser att det för närvarande inte bör göras någon ändring i detta avseende i 27 § 4 mom. SIL. Det är lämpligt att FSU i sitt fortsatta arbete bedömer om någon justering bör göras.

### *Koncernbegreppet*

Reglerna om överlåtelse av egendom i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL gäller vid överlåtelse mellan moderföretag och dotterföretag eller mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Bestämmelsen i tionde stycket samma moment gäller vid överlåtelse till svenskt företag inom samma koncern. Moderföretag skall vara aktiebolag, ekonomisk förening, sparbanks eller ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Vad som avses med koncern definieras inte särskilt utan det är det civilrättsliga koncernbegreppet som avses.

Civilrättsligt avses med koncern ett moderföretag och dess dotterbolag. Om ett företag äger så många aktier eller andelar i en juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar anses företaget som moderbolag och den juridiska personen som dotterbolag. En koncern kan också föreligga om ett företag på grund av aktieinnehav i ett annat företag eller på grund av avtal ensamt har såväl ett bestämmande inflytande över detta företag som en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Definitionen av begreppet koncern finns bl.a. i 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL).

Hösten 1995 beslutades om ändringar i redovisningslagstiftningen för aktiebolag och vissa andra företag. Flertalet av dessa ändringar har sin utgångspunkt i EG-direktiv (prop. 1995/96:10 del 2, s.105 ff). En av de beslutade ändringarna avser en ny koncerndefinition i bl.a. ABL som skall tillämpas på såväl redovisningsrättens som bolagsrättens område.

Den nya koncerndefinitionen innebär att en koncern också kan föreligga om ett bolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan (1 kap. 5 § första stycket 3 ABL). Det innebär att ett bolag i undantagsfall kan ingå i två olika koncerner. Ett exempel kan illustrera.

Ett aktiebolag (A) som äger samtliga aktier i ett dotterbolag (B) säljer 49 % av aktierna i dotterbolaget till ett utomstående bolag (D). Köparen får rätt att tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i bolag B. Den utvidgade definitionen av koncernbegreppet innebär att bolag B kan komma att utgöra dotterbolag till såväl A som D.

Om bolaget B i det beskrivna exemplet i sin tur har ett dotterbolag C skulle den nya koncerndefinitionen vid tillämpning av koncernregeln i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL kunna tolkas så att bolaget C kan överlåtas till bolag D utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer genom överlåtelse. Förutsättningarna för tillämpning av koncernregeln skulle vara uppfyllda eftersom såväl B som D ingår i samma koncern.

För att förhindra att den nya koncerndefinitionen utnyttjas på ett inte avsett sätt föreslogs i promemorian att det skulle införas en bestämmelse som innebär att det avyttrade företaget endast får utgöra dotterbolag till det överlåtande bolaget.

Regeringen anser att det endast torde vara i ett fåtal fall som den utvidgade civilrättsliga koncerndefinitionen skulle kunna missbrukas vid tillämpning av koncernregeln. En bestämmelse bör dock införas som förhindrar ett sådant utnyttjande. Några remissinstanser har påpekat att så som promemoriaförslaget har utformats kan det tolkas så att uppskov med beskattningen endast medges vid överlåtelse av dotterbolag. En sådan begränsning är inte avsedd. Regeringens förslag har därför utformats tekniskt annorlunda än promemoriaförslaget och innebär att det överlåtande företaget inte samtidigt får anses ingå i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår.

*Handelshögskolan i Stockholm* anser att det kan finnas ett mer allmänt behov av att se över koncernbegreppet även i annan lagstiftning, exempelvis i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (underskottsavdragslagen). Regeringen konstaterar att motsvarande behov även skulle kunna anses föreligga beträffande regleringen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL. Den ändring som införts har emellertid till syfte att undvika att koncernregeln utnyttjas på ett inte avsett sätt. Koncernbegreppet i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL resp. i underskottsavdragslagen får betydelse i fråga om rätt till avdrag. Vid tillämpning av dessa bestämmelser har företaget alltid möjlighet att före transaktionen bedöma vilken inverkan koncerndefinitionen kommer att få. Regeringen anser att det för närvarande inte är nödvändigt att göra någon ändring i dessa delar.

#### 4.3 Befrielse från beskattning av reavinst vid aktieöverlåtelse Prop. 1996/97:18

**Regeringens förslag:** Regeringens nuvarande möjlighet att genom dispens medge befrielse från reavinst vid överlåtelse av näringsbetingade aktier till utländskt koncernföretag upphävs. Befrielse från beskattning skall under vissa särskilt angivna grunder kunna medges efter beslut av RSV om inte särskilda skäl mot dispens föreligger.

**Promemoriaförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Handelshögskolan i Stockholm* ifrågasätter om det är nödvändigt att kräva att det överlåtande bolaget skall äga samtliga andelar i ett utländskt bolag. *Näringslivets skattedelegation* anser att icke-diskrimineringsklausulen i dubbelbeskattningsavtalen även med promemoriaförslaget möjliggör skattebefrielse vid överlåtelse till utländskt dotterbolag som ägs av ett utländskt moderbolag. *RSV* anser i princip att prövningen av dispenser i första hand bör läggas på skattemyndigheterna men motsätter sig inte förslaget med hänsyn till de skäl som angetts. I övrigt har några invändningar inte framställts.

**Skälen för regeringens förslag:** I 2 § 4 mom. tionde stycket SIL finns förutom koncernregeln en bestämmelse som gäller när aktier eller andelar överläts till ett utländskt koncernbolag. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan medge befrielse från beskattning av reavinsten. Regeringen har inte delegerat beslutanderätten i denna fråga. Antalet ansökningar om skattebefrielse uppgår till 10-15 per år.

Dispensmöjligheten är på samma sätt som koncernregeln avsedd att möjliggöra omstruktureringar. Departementschefen uttalade vid regeln's tillkomst att aktieöverföring till utländskt koncernbolag skall leda till reavinstbeskattning enligt vanliga regler i den mån inte dispens av särskilda skäl skall medges. Uttalandet visar att dispensgivningen är avsedd att vara restriktiv (prop. 1975/76:180 s. 162).

Regeringens praxis har under ett antal år legat fast. Den kan sammanfattningsvis beskrivas på följande sätt. Befrielse medges normalt om en aktieöverlåtelse sker i syfte att organisera koncernens innehav av bolag i ett och samma land som en nationell koncern, dvs. under ett nationellt holdingbolag. Däremot avslås regelmässigt ansökningar om befrielse från beskattning av reavinst som uppkommer i samband med gränsöverskridande överlåtelser. En gränsöverskridande överlåtelse föreligger exempelvis när ett svenskt moderbolag överlåter andelar i ett tyskt dotterbolag till ett engelskt dotterbolag.

Bestämmelser om gränsöverskridande omstruktureringar finns i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG – omstruktureringslagen (OL). Lagen har sin utgångspunkt i EG:s rådsdirektiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG). Reglerna innebär att omstruktureringar av företag över gränserna mellan medlemsstaterna inte skall hindras eller försvåras av att beskattning utlöses. Direktivet omfattar

internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelser. En grundsten i direktivet och därmed i omstruktureringslagen är att de tillgångar och skulder som överläts vid en gränsöverskridande omstrukturering skall knytas till ett fast driftställe för det övertagande bolaget i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Den medlemsstaten kommer därigenom inte att förlora rätten att beskatta avkastningen av verksamheten eller vinst vid avyttring av tillgångarna.

Mot bakgrund av EG:s fusionsdirektiv kan det ifrågasättas om det är principiellt riktigt att medge definitiv skattebefrielse vid vissa aktieöverlåtelser på det sätt som nu sker. Flertalet ansökningar om dispens avser omorganisationer i samband med förvärv av en annan koncern som även den har utländska dotterbolag. En samordning av de utländska koncernbolag som finns i resp. land kan många gånger genomföras med stöd av strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL. Det förutsätter dock en ökning av aktiekapitalet eftersom vederlaget skall utges i form av nyemitterade aktier. En lösning skulle kunna vara att införa en uppskovsbestämmelse motsvarande den koncernregel som gäller vid överlåtelse mellan i Sverige skattskyldiga företag. Metoden är dock förenad med samma problem som de som aktualiseras i fråga om en uppskjuten avdragsrätt för förlust vid överlåtelse till utländskt företag. För att ge möjlighet att omorganisera en koncern utan att genomföra en nyemission men med uppskjuten beskattning torde enda möjligheten vara att behålla en begränsad möjlighet till befrielse från beskattning. Det bör dock understrykas att tillämpningsområdet för befrielseregeln bör vara restriktivt utformat.

Så som regeringens praxis är utformad behöver ställning inte tas till om de skäl som anförs för omorganisationen är ägnade att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten, överväganden som är mycket svåra att ta ställning till för en utomstående. Det gör det möjligt att ange villkoren för befrielse i lag.

Befrielsemöjligheten bör reserveras för den situationen att ett svenskt bolag överläter samtliga aktier i ett helägt utländskt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag i samma land. *Handelshögskolan i Stockholm* har ifrågasatt om begränsningen till överlåtelse av helägda dotterbolag är nödvändig eftersom det är ett betydligt hårdare krav än vad som gäller vid rent nationella överlåtelser. Med hänsyn till att det här är fråga om befrielse från beskattning anser regeringen att villkoren bör utformas på detta sätt. För att befrielse skall medges bör vidare krävas att det är fråga om överlåtelse av ett utländskt bolag till ett annat utländskt bolag. Skäl saknas att tillämpa bestämmelserna på utländsk juridisk person som inte utgör ett utländskt bolag enligt den definition som finns i 16 § 2 mom. SIL.

Som tidigare nämnts medges enligt praxis inte befrielse när det är fråga om gränsöverskridande överlåtelser. Ett undantag gäller för ett särskilt slags gränsöverskridande överlåtelser. När ett svenskt bolag är dotterbolag till ett utländskt moderbolag föreligger inte en svensk koncern. I enlighet med Regeringsrättens avgöranden i fråga om koncernregeln skall bestämmelserna emellertid tillämpas som om det var fråga om en svensk koncern om Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket moderbolaget är hemmahörande och om det i avtalet finns en icke-diskrimineringsklausul



(jfr RÅ 1986 ref. 147 och RÅ 1987 ref. 158). Denna praxis har vid tillämpning av dispensregeln inneburit att om ett svenskt bolag ägs av ett utländskt moderbolag kan befrielse medges när det svenska bolaget överlåter ett utländskt dotterbolag till ett utländskt bolag som ägs av det utländska moderbolaget. En förutsättning är att det även i de fallen är fråga om att bilda en nationell underkoncern.

*Näringslivets skattedelegation* har i sitt remissyttrande uttalat att promemorieförslaget har utformats så att icke-diskrimineringsklausulen i dubbelbeskattningsavtalen även i fortsättningen kommer att möjliggöra skattebefrielse. Regeringen gör dock den bedömningen att eftersom förslaget innebär att bestämmelsen är tillämplig när ett svenskt bolag under angivna förutsättningar överlåter ett utländskt bolag till ett annat utländskt bolag torde frågan om tillämpning av icke-diskrimineringsklausulen inte aktualiseras.

En fråga i samband med omorganisationer är om några särskilda krav bör ställas på det bolag som skall utgöra holdingbolag i den nationella underkoncernen. I ett ärende som prövats av regeringen hade ett svenskt bolag ett dotterbolag i ett annat land. Ett nytt dotterbolag skulle bildas i samma land och därefter skulle aktierna i det befintliga bolaget överlåtas till det nybildade dotterbolaget varigenom en nationell koncern bildades. Ansökan om befrielse från reavinstbeskattning avsågs. Frågan om befrielse vid överlåtelse till ett nybildat holdingbolag har prövats i ytterligare några ärenden. Även i dessa fall har ansökan om befrielse från beskattning avslagits.

Ett krav att det övertagande bolaget inte får vara nybildat medför avgränsningsproblem. En av de frågor som uppkommer är om ett vilande bolag skall få användas. Ett skäl att använda ett nybildat bolag kan vara att moderföretaget vill minska det kapital som är bundet i holdingbolaget och om dispens medges kan det ske utan beskattningskonsekvenser. Det kan därför diskuteras om ett nybildat bolag skall få användas om bolaget har ett kapital av motsvarande storlek som befintliga bolag. En prövning med utgångspunkt i dessa faktorer måste göras utifrån förutsättningarna i varje enskilt fall. Den praxis som utvecklats i övrigt tar inte hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet utan begränsas i huvudsak till ett konstaterande av om det är fråga om att bilda en nationell underkoncern. En särskild prövning av förhållandena i det framtida holdingbolaget passar därför inte in i systemet. I promemorian föreslogs att något krav på att det framtida holdingbolaget inte får vara nybildat inte bör ställas upp. Regeringen delar denna bedömning.

Det finns emellertid omständigheter som kan innebära att sådana särskilda skäl föreligger att befrielse inte bör medges. Befrielse bör normalt förbehållas sådana fall där det kan förutses ett reellt behov av en omorganisation. Det typiska exemplet, som redan nämnts, är förvärv av en annan koncern som även den har utländska koncernbolag. Här finns också möjlighet att beakta hur koncernen i övrigt är organiserad. Finns det anledning att anta att den överlåtelse för vilken reavinstskattebefrielse söks inte utgör ett led i en omorganisation utan snarare ett första led i en vidareöverlåtelse bör befrielse inte medges. Det innebär att förutsättningar för skattebefrielse inte alltid kommer att föreligga. Tillämpning av bestämmelsen bör därför ske genom ett dispensförfarande.

Med hänsyn till att det endast är ett fåtal ärenden per år bör dispensen i första hand prövas av RSV och inte av skattemyndigheten. Det ger en bättre möjlighet att upprätthålla en fast praxis.

Förslaget bör tas in som ett nytt moment i 2 § SIL, 4 a mom.

#### 4.4 Internationella andelsbyten

**Regeringens förslag:** Vid ett internationellt andelsbyte får efter yrkande av den skattskyldige strukturen i 27 § 4 mom. SIL tillämpas i stället för reglerna i omstruktureringslagen.

**Promemorieförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Riksskatteverket (RSV)* anför bl.a. att om den skattskyldige väljer strukturen bör valet av denna metod ske före en viss tidpunkt. *Handelshögskolan i Stockholm* anser att det bör övervägas om det inte är möjligt att redan genomförda internationella andelsbyten skall kunna följas av en koncernintern transaktion utan att denna överlåtelse föranleder skatteplikt. *Näringslivets skattedelegation* framför synpunkten att om ett internationellt andelsbyte som genomförts enligt omstruktureringslagen följs av en koncernintern överlåtelse bör ingångsvärdet på aktierna korrigeras med den latent reavinsten för att omedelbar beskattning skall kunna undvikas.

**Skälen för regeringens förslag:** Med ett internationellt andelsbyte avses att ett bolag förvärvar aktier i ett annat bolag av aktieägare i detta bolag (6 § OL). Vederlaget skall utges i form av nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget och eventuellt ett kontantvederlag på högst 10 % av aktiernas nominella belopp. Förutsättningarna är alltså desamma som i strukturen. För att ett internationellt andelsbyte skall föreligga skall aktieägare vara hemmahörande i Sverige och det förvärvande bolaget i annan medlemsstat. I lagtexten används begreppet vederlagsandelar för att markera att det är fråga om aktier i utländska bolag. Här används dock genomgående begreppet vederlagsaktier.

Enligt strukturen i 27 § 4 mom. SIL övertar vederlagsaktierna anskaffningsvärdet på de sålda aktierna. Strukturen är emellertid inte tillämplig vid internationella andelsbyten. Uppskavsregleringen vid internationella andelsbyten har utformats på ett annat sätt (23 § OL). Reavinsten beräknas enligt allmänna regler och ett eventuellt kontantvederlag beskattas omedelbart. Reavinsten i övrigt beskattas först när vederlagsaktierna avyttras. Den beskattningen sker vid sidan av den reguljära beskattningen av vederlagsaktierna. Skälet till att en annan lösning valdes för internationella andelsbyten är att ett sådant byte kan omfatta såväl lageraktier som aktier som skall beskattas enligt det särskilda regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL.

Vid ett internationellt andelsbyte anses alltså vederlagsaktierna ha förvärvats för ett belopp som motsvarar deras marknadsvärde vid förvärvet. Om vederlagsaktierna överlåts vidare beskattas även den reavinst som är

hänförlig till de aktier som avyttrades genom andelsbytet. Detta gäller även vid koncerninterna överlåtelser enligt 2 § 4 mom. tionde stycket SIL eftersom den bestämmelsen medger uppskov med beskattning endast av den reavinst som är hänförlig till de aktier som omfattas av den koncerninterna överlåtelser, dvs. de aktier som utgjort vederlagsaktier vid det internationella andelsbytet.

Att problem kan uppkomma vid en koncernintern överlåtelse av aktier som erhållits genom ett internationellt andelsbyte uppmärksammades i skatteutskottet vid beredningen av den proposition som innefattade förslaget om skatteregler för internationella andelsbyten (bet. 1994/95:SkU10 s. 24). Utskottet hänvisade till regeringens uttalande att utgångspunkten för det lämnade förslaget var att det i den svenska skattelagstiftningen inte skulle införas regler som går utöver de krav fusionsdirektivet ställer. Utskottet instämde i denna slutsats med hänsyn till den pågående generella översynen av reglerna för omstruktureringar.

Sveriges Industriförbund har aktualiserat frågan i en skrivelse till Finansdepartementet och bl.a. påpekat att vederlagsaktier som erhållits vid ett internationellt andelsbyte inte utan skattekonsekvenser kan överlåtas genom en koncernintern aktieöverlåtelse (dnr Fi95/6283). I skrivelsen framhålls att detta kan leda till ett sämre skatteutfall för omstruktureringar inom EG än vid andra internationella omstruktureringar. Förbundet har föreslagit att strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL skall kunna tillämpas vid internationella andelsbyten efter yrkande av den skattskyldige.

Regeringen anser att med hänsyn till att reglerna i OL i någon mån kan missgynna internationella andelsbyten bör en sådan ändring göras att det blir möjligt att utan omedelbara skattekonsekvenser genomföra en koncernintern överlåtelse av aktier som erhållits i samband med ett internationellt andelsbyte.

I promemorian diskuterades möjligheten att justera koncernregeln i 2 § 4 mom. SIL. Det konstaterades emellertid att en sådan justering måste innebära att uppskov med beskattningen skall medges för dels den vinst som är hänförlig till vederlagsaktierna, dels den tidigare fastställda reavinsten som därutöver skall beskattas. Det innebär bl.a. att skattskyldigheten för den reavinst som uppkom i samband med det internationella andelsbytet måste flyttas över till det övertagande företaget. Är det fråga om överlåtelse av en del av vederlagsaktierna skall endast motsvarande del av skattskyldigheten för den tidigare reavinsten överflyttas. De särskilda bestämmelser i OL som reglerar hur hänsyn skall tas till att ett eventuellt kontantvederlag har beskattats vid andelsbytet måste också anpassas till ett sådant system.

Ett enklare alternativ är att medge att strukturregeln får tillämpas vid internationella andelsbyten. Vederlagsaktierna kan då ingå i en efterföljande koncernintern aktieöverlåtelse utan att det behövs någon justering av 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Regeringen föreslår att en ändring av detta slag införs i 22 § OL.

*Näringslivets skattedelegation* anser att i det fall ett internationellt andelsbyte genomförs enligt OL borde det vara möjligt att undvika omedelbar beskattning vid en efterföljande koncernintern överlåtelse genom att ingångsvärdet på de överlåtna aktierna korrigeras med den latent reavinsten.

*Handelshögskolan i Stockholm* ifrågasätter om det inte bör införas en särskild övergångsreglering för de internationella andelsbyten som fram till den tidpunkt då ändringen i 22 § OL har trätt i kraft redan har genomförts. RSV påpekar att eftersom den skattskyldige har möjlighet att välja vilken bestämmelse som skall tillämpas för ett internationellt andelsbyte kan ett andelsbyte på aktieägarnivå komma att hanteras enligt två parallella system vilket blir administrativt betungande för skatteförvaltningen. Vidare anser RSV att en tidsgräns bör sättas för den skattskyldiges möjlighet att välja att 27 § 4 mom. SIL skall tillämpas i stället för OL:s regler, exempelvis utgången av taxeringsåret. En ordning som innebär att den skattskyldige kan ändra sig anses administrativt betungande för skatteförvaltningen.

Reglerna i taxeringslagen (1990:324) innebär att den skattskyldige kan begära omprövning av taxeringen intill utgången av det femte året efter taxeringsåret. En föreskrift om att den skattskyldige vid en tidigare tidpunkt slutligt skall välja mellan tillämpning av 27 § 4 mom. SIL och 22 § OL utan möjlighet till omprövning av beslutet innebär ett främmande inslag i det omprövningsförfarande som föreskrivs i taxeringslagen. Regeringen anser inte att någon sådan bestämmelse bör införas. Skäl att införa ytterligare särbestämmelser för internationella andelsbyten finns inte heller.

## 5 Övriga frågor

### 5.1 Lex ASEA

**Regeringens förslag:** Om ett kreditmarknadsbolag ingår i samma koncern som ett bankaktiebolag undantas utdelning från kreditmarknadsbolaget i form av aktier i ett dotterbolag från beskattning utan krav på att det utdelande bolaget skall bedriva verksamhet av viss omfattning.

**Promemorieförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Några remissinstanser har framhållit att en översyn behöver göras av reglerna men accepterat att detta sker inom ramen för FSU:s arbete. *Lantbrukarnas Riksförbund* vill understryka det angelägna i att frågan om fission av ekonomisk förening behandlas i FSU:s fortsatta arbete. *Näringslivets skattedelegation* föreslår att det s.k. verksamhetsvillkoret kompletteras med en bestämmelse att villkoret skall anses uppfyllt om det avskilda bolaget marknadsnoteras.

**Skälen för regeringens förslag:** I 3 § 7 mom. SIL finns bestämmelser som innebär att ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan dela upp verksamheten på mindre enheter genom att till sina aktieägare dela ut aktierna i ett helägt dotterbolag. För att sådan utdelning skall undantas från beskattning ställs följande villkor.

Moderbolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. Utdelningen skall lämnas i form av aktier i ett svenskt aktiebolag som det utdelande bolaget har ägt sedan ingången av föregående beskattningsår eller sedan detta började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier skall delas ut. Den verksam-

het som skall bedrivas i vardera bolaget efter det att utdelningen har lämnats skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som före utdelningen av aktierna bedrevs i det utdelande bolaget – det s.k. verksamhetsvillkoret.

Verksamhetsvillkoret har inte preciserats närmare men ett allmänt krav är att den verksamhet som skall bedrivas i det avskiljda dotterbolaget bör utgöra minst ca 20 % av den verksamhet som bedrevs i det förutvarande moderbolaget. Den verksamhet som finns kvar i det förutvarande moderbolaget bör även den utgöra minst 20 % av den ursprungliga verksamheten (prop. 1990/91:167 s.19 och 26).

Reglerna i 3 § 7 mom. SIL ändrades hösten 1995 efter en framställning från Svenska Bankföreningen. Syftet med ändringen var att bereda bankerna en möjlighet att avveckla det stora fastighetsbestånd som övertagits i samband med bankkrisen (prop. 1995/96:104 s. 46 ff, bet. 1995/96:SkU19, rskr. 1995/96:123, SFS 1995:1614). Regeringen uttalade bl.a. att det är väsentligt att bereda bankerna möjlighet att på olika sätt avveckla sitt fastighetsinnehav och att en avveckling utgjorde ett led i den då pågående normaliseringen av banksektorn.

En bank är i princip förbjuden att förvärva fast egendom som placeringstillgång. Ett undantag finns bl.a. i 2 kap. 8 § bankrörelselagen (1987:617, BRL) som medger att en bank för att skydda fordran får köpa egendom som är utmätt eller utgör säkerhet för fordringen. Om det föreligger risk för avsevärd förlust får banken även överta viss egendom som betalning för fordran. Egendom som en bank har förvärvat för att skydda fordran skall enligt 2 kap. 8 § sjätte stycket BRL avyttras så snart det lämpligen kan ske och senast när det kan äga rum utan förlust för banken.

För att inte föregripa FSU:s arbete begränsades den nämnda ändringen i 3 § 7 mom. SIL till en omprövning av de villkor som kan hindra en omstrukturering av bankaktiebolagen. Dessa bolag undantogs dels från verksamhetsvillkoret, dels från villkoret att det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs.

Med hänsyn till den ändring som gjorts beträffande bankaktiebolag diskuterades i promemorian om det finns skäl att genomföra ett generellt slopande av verksamhetsvillkoret. En sådan prövning är beroende av flera faktorer varav en är om det medför någon negativ budgeteffekt. – Bankernas utvidgade möjligheter till utdelning ansågs inte medföra några budgeteffekter (prop. 1995/96:104 s. 53).

När aktier i dotterbolag har delats ut i enlighet med förutsättningarna i 3 § 7 mom. SIL skall anskaffningsvärdet på aktien i det utdelande bolaget fördelas på denna och den utdelade aktien med ledning av förändringen i marknadsvärdet till följd av utdelningen (27 § 2 mom. SIL). Vinsten vid en framtida försäljning av resp. aktie beräknas med utgångspunkt i detta fördelade anskaffningsvärde och beskattas enligt allmänna regler. Ett delningsförfarande innebär därför att aktieägaren kan skjuta upp sin beskattning men att det inte är fråga om någon definitiv skattelättnad. Förutsättningarna är dock delvis annorlunda för utländska aktieägare. En utländsk aktieägare är skattskyldig för erhållen utdelning och kupongskatt utgår med 30 % på utdelat belopp (i de fall skatten inte genom överenskommelse i dubbelbeskatt-

ningsavtal är nedsatt). Däremot föreligger inte skattskyldighet i Sverige för reavinst vid försäljning av aktier. För utländska aktieägare kan ett delningsförfarande således innebära en definitiv skattelättnad.

Slutsatsen i promemorian var att en generell ändring av verksamhetsvillkoret skulle medföra negativa budgeteffekter. Någon generell ändring i lex ASEA föreslogs därför inte. Däremot föreslogs att det undantag som gjorts för bankaktiebolagen skall omfatta även utdelning från kreditmarknadsbolag om det i koncernen ingår ett bankaktiebolag. Bakgrunden till förslaget är att Stadshypotek AB vid beredningen av det i höstas framlagda förslaget om ändring i reglerna inkom med en skrivelse till skatteutskottet. I skrivelsen framfördes önskemål om att bolaget – som inte är ett bankaktiebolag – skulle få dela ut aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag på samma villkor som gäller för bankaktiebolag. Bolaget begärde ett undantag från verksamhetsvillkoret. Utskottet hänvisade till den beredning som pågick i Finansdepartementet och vidtog inga åtgärder (bet. 1995/96:SkU19 s. 31 ff.).

Särskilda omständigheter gäller för Stadshypotek AB. I koncernen finns ett bankaktiebolag. Av 1 kap. 11 § BRL framgår att om ett bankaktiebolag ingår i en koncern gäller begränsningarna i BRL i fråga om banks rörelse även för övriga i koncernen ingående företag. De skäl som motiverade att möjligheten till ett delningsförfarande utvidgades till att omfatta bankaktiebolag ansågs motivera att Stadshypotek AB och andra börsregistrerade kreditmarknadsbolag får motsvarande möjlighet om det ingår en bank i koncernen. Regeringen delar denna bedömning.

Förslaget föranleder en ändring i 3 § 7 mom. SIL.

## 5.2 Investmentföretag

**Regeringens förslag:** Den avskattningsregel som gäller när ett investmentföretag byter karaktär kvarstår oförändrad. Avskattning skall dock inte ske när ett investmentföretag upphör genom likvidation.

**Promemoriaförslaget:** Någon ändring i avskattningsregeln föreslås inte.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation* motsätter sig förslaget och framhåller att avskattningsregeln inte behövs i ett system med dubbelbeskattning av bolagsinkomsterna. Delegationen framhåller vidare att argumentet för att behålla avskattningsregeln introducerar en ny norm för beskattning av investmentföretag.

**Skälen för regeringens förslag:** Med investmentföretag avses ett företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. Utmärkande för ett investmentföretag är att företaget har ett välfördelat innehav av värdepapper och därigenom erbjuder ägarna riskspridning. Företaget skall också ägas av ett stort antal fysiska personer.

En av de grundläggande utgångspunkterna vid utformningen av beskattningsreglerna för investmentföretag i 1990 års skattereform var att det skulle

råda neutralitet mellan direkt och indirekt ägande av värdepapper. En annan utgångspunkt var att beskattningsreglerna inte skulle försvåra omplaceringar av aktieinnehavet (prop. 1989/90:110 s. 562 ff.).

Bestämmelserna om beskattning av investmentföretag finns i 2 § 10 mom. SIL och har tekniskt utformats så att mottagna utdelningar är skattepliktiga och avdrag medges för lämnad utdelning. Reavinster på aktier e.d. beskattas inte. Ett investmentföretag kan alltså omsätta aktieportföljen utan att beskattning uppkommer på grund av omsättningen. Utan särskilda regler skulle det innebära en förmån i förhållande till ett direkt ägande av en motsvarande portfölj. För att uppnå neutralitet mellan direkt och indirekt ägande krävs en kompenserande åtgärd som eliminerar denna s.k. sparbösseffekt. Ett investmentföretag skall därför beskattas för en schablonintäkt beräknad på aktiernas marknadsvärde vid ingången av beskattningsåret. Schablonintäkten uppgår till 2 % av underlaget.

Under år 1994 var utdelningsinkomster skattebefriade hos aktieägarna. I samband därmed infördes särskilda regler som begränsade investmentföretagens möjlighet att lämna skattefri utdelning. Reglerna förhindrade bl.a. att obeskattade reavinster kunde delas ut till aktieägarna (som inte beskattades för det utdelade beloppet). Samtidigt infördes en särskild avskattningsregel för investmentföretag. Avskattningsregeln var tillämplig om ett investmentföretag bytte karaktär och upphörde att vara ett investmentföretag. Företaget skulle i sådant fall schablonmässigt beskattas för en intäkt motsvarande 30 % av värdet på innehavet av aktier och liknande tillgångar (prop. 1993/94:50 s.193). Företag som haft obeskattade reavinster uppgående till ett lägre belopp kunde i stället ta upp en intäkt motsvarande summan av de faktiska reavinster och reaförluster som företaget haft sedan ingången av år 1991.

I samband med återgången till en enhetlig kapitalinkomstbeskattning behölls avskattningsregeln i avvaktan på ytterligare överväganden i samband med FSU:s kommande förslag beträffande omstrukturering av företag (prop. 1994/95:25 s.52). Som en anpassning till den allmänna höjningen av beskattningen av reavinster i bolagssektorn från 14 till 28 % höjdes den andel av portföljen som skall redovisas vid en avskattning till 40 % (2 § 10 mom. tredje stycket SIL).

Sveriges Industriförbund har i en skrivelse till Finansdepartementet ifrågasatt bibehållandet av avskattningsregeln i ett dubbelbeskattningssystem (dnr Fi96/197). Om det anses föreligga skäl att behålla regeln i avvaktan på en mer noggrann bedömning anser Industriförbundet att det bör vara möjligt att skjuta upp avskattningen så länge investmentföretaget efter karaktärsbyte är kvar i investmentbolagsfären, dvs. utgör dotterbolag till ett annat investmentföretag.

Schablonintäktens storlek har beräknats med utgångspunkt i att det skall föreligga neutralitet mellan direkt och indirekt ägande av aktier. En fysisk person som äger en aktieportfölj dels direkt, dels via ett investmentföretag, skall således vid avveckling av resp. portfölj få samma nettoresultat.

Till grund för beräkningen ligger följande antaganden. Aktieportföljerna antas omsättas med samma hastighet och ha samma värdeökning. Aktieägarens reavinstbeskattas vid varje tillfälle då ett värdepapper i den direktägda port-

följen omsätts. Investmentföretaget kan omsätta sin portfölj utan reavinstbeskattning men företaget skall i stället varje år till beskattning ta upp en schablonintäkt. Efter tio år säljer aktieägaren dels den direktägda aktieportföljen, dels aktierna i investmentföretaget. Vid denna tidpunkt kommer aktieportföljen i investmentföretaget att ha ett större värde än den direktägda portföljen. Försäljningen innebär i båda fallen att aktieägaren kommer att reavinstbeskattas. Reavinstbeskattningen av aktien i investmentföretaget omfattar dock hela värdeökningen på aktien eftersom den i motsats till värdeökningen i den direktägda aktieportföljen inte fortlöpande har skattats av. Efter beaktande av reavinstbeskattningen erhålls i princip samma nettoresultat för direkt och indirekt ägande.

Med denna slutsats skulle det alltså inte finnas något behov av en avskattningsregel. I promemorian redovisades emellertid ett resonemang som tar sin utgångspunkt i jämförelsen av en aktieportfölj i ett investmentföretag resp. i ett företag som beskattas enligt allmänna regler. Av det förhållandet att värdeökningen på en indirekt ägd aktieportfölj in nan hänsyn har tagits till reavinstbeskattningen av aktieägaren, är högre än på en direktäg d portfölj följer att motsvarande högre värdeökning framkommer vid en jämförelse mellan en aktieportfölj i ett investmentföretag resp. i ett företag som beskattas enligt allmänna regler när värdepapper i portföljen omsätts. Det företag som beskattas enligt allmänna regler beskattas ju för eventuella omplaceringsvinster. Slutsatsen i promemorian var att denna skillnad i värdeökning innebär att ett slopande av avskattningsregeln ger en skatteförmån för ett investmentföretag som byter karaktär.

*Handelshögskolan i Stockholm* har invänt att någon hänsyn inte har tagits till den s.k. investmentbolagsrabatten vid jämförelsen mellan direkt och indirekt ägande av en aktieportfölj. *Näringslivets skattedelegation* anför att förslaget i promemorian innebär att en ny norm har införts i jämförelse med utgångspunkterna i 1990 års skattereform.

Regeringen gör i dessa frågor följande bedömning. Med investmentbolagsrabatt avses i allmänhet att aktier i ett investmentföretag värderas till ett lägre värde än vad som skulle kunna anses motiverat av marknadsvärdet på de i aktieportföljen ingående aktierna. Hänsyn till en eventuell investmentbolagsrabatt vid diskussionen av avskattningsregeln skulle kunna få betydelse vid en jämförelse mellan en fysisk persons direkta resp. indirekta innehav av en aktieportfölj. Den jämförelse som nu är aktuell är emellertid beskattningen vid innehav av en aktieportfölj i ett investmentföretag resp. ett rörelsedrivande företag.

Jämförelsen visar således att värdeökningen på en portfölj i ett investmentföretag är högre än för motsvarande portfölj i ett företag som beskattas enligt allmänna regler. Normen i 1990 års skattereform var att åstadkomma neutralitet mellan direkt ägande resp. ägande genom mellan-händer (indirekt ägande). Ett investmentföretag som byter karaktär utgör dock inte längre en sådan mellanhand. Regeringen anser därför inte att det är fråga om att introducera en ny norm vid utformningen av skattereglerna för investmentföretag. Med den utformning skattereglerna har kan alltså



ett investmentföretag få en högre värdeökning på aktieportföljen än vad som skulle ha varit fallet om allmänna skatteregler tillämpats. En sådan förmån bör skattas av vid ett karaktärsbyte.

I promemorian drogs den slutsatsen att om uppskov med avskattningen skall medges måste särskilda regler införas för att neutralisera skattekrediten. Något skäl att införa sådana regler ansågs inte föreligga. Regeringen instämmer i denna slutsats. Avskattningsregeln bör därför behållas som en del av regelsystemet för beskattning av investmentföretag. Däremot kan sättas i fråga om inte avskattningsregeln bör ändras i ett hänseende. När ett investmentföretag upphör genom likvidation beskattas aktieägarna på samma sätt som om aktierna avyttrats. När företaget upphör genom likvidation bör därför någon avskattning inte ske. Eftersom den nuvarande utformningen av lagtexten innebär en osäkerhet om avskattningsregeln är tillämplig även i dessa fall bör lagtexten förtydligas.

Förslaget föranleder en ändring i 2 § 10 mom. SIL.

### 5.3 EG-direktiv

**Regeringens bedömning:** Hänvisningarna i omstruktureringslagen till bilagan till EG:s fusionsdirektiv bör för närvarande kvarstå oförändrade. Detsamma gäller de hänvisningar som finns till bilagan i EG:s moder-dotterbolagsdirektiv i SIL m.fl. lagar.

**Promemorieförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Förslaget har lämnats utan erinran.

**Skälen för regeringens förslag:** På området direkt skatt har EG antagit två rådsdirektiv, dels det tidigare nämnda fusionsdirektivet, dels rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (90/435/EEG), moder-dotterbolagsdirektivet. Båda direktiven antogs av rådet den 23 juli 1990. De skulle genomföras i resp. medlemsstats nationella lagstiftning med rättsverkningar fr.o.m. den 1 januari 1992.

Sverige har i enlighet med sitt anslutningsfördrag genomfört direktiven i svensk lagstiftning med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, rskr. 1994/95:155, SFS 1994:1854 ff). Fusionsdirektivet har införlivats i den svenska lagstiftningen genom OL. Moder-dotterbolagsdirektivet har införlivats genom bestämmelser i 7 § 8 mom. SIL, 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, 4 § femte stycket kupongskattelagen (1970:624) samt punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370, KL).

En förutsättning för att direktiven skall tillämpas är att de bolag som deltar i förfarandet omfattas av den uppräknings av företagsformer som finns i bilaga till resp. direktiv. Av Sveriges anslutningsfördrag framgår att denna uppräknings för Sveriges del omfattar aktiebolag, bankaktiebolag och för säkringsaktiebolag. Vid införlivandet av direktiven uttalades att innehållet i resp. bilaga borde tas in i den svenska lagstiftningen. Vid denna tidpunkt

saknades emellertid officiell översättning av direktiven. Den dag lagen föreslogs träda i kraft, den 1 januari 1995, skulle det också kunna finnas ytterligare medlemsländer. Bilagan till direktivet skulle då kompletteras med de företagsformer de nya medlemsstaterna angett i resp. anslutningsfördrag. Regeringen uttalade att så snart en officiell översättning av direktivet förelåg skulle förslag om ändring i lagen läggas fram. Förslaget skulle gå ut på att hänvisningarna till direktiven slopades och att samtliga villkor för lagens tillämpning togs in i lagen (prop. 1994/95:52 s.27 ff).

En officiell översättning av direktiven har utkommit i februari 1996. Översättningen har publicerats i Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT) som har officiell status som författningssamling för de EG-rättsakter som skall gälla här i landet (EGT L 225, 20.8.1990, s.1 respektive EGT L 225, 20.8 1990, s.6).

För närvarande pågår en diskussion om en utvidgning av tillämpningsområdet för de två direktiven. Kommissionen lämnade i juli 1993 förslag till direktiv om ändring av såväl fusionsdirektivet som moder-dotterbolagsdirektivet [COM (93)293, OJ 93/C225/05 och 06]. Förslagen gäller bl.a. utökning av de företagsformer som skall ha möjlighet att tillämpa de gynnande regler som de två direktiven innehåller. Ändringsförslagen har under våren 1996 varit föremål för diskussion i en rådsarbetsgrupp.

Regeringen anser att en ändring i den svenska lagstiftningen bör anstå i avvaktan på resultatet av beredningen av direktivförslagen. Det bör påpekas att Sveriges anslutningsfördrag med EU finns intaget i prop. 1994/95:19. I denna proposition finns även anslutningsfördragen med övriga nya medlemsstater intagna.

#### 5.4 Utdelning från svenskt bolag som inte anses ha skatterättsligt hemvist i Sverige

**Regeringens förslag:** Om ett svenskt aktiebolag anses ha skatterättsligt hemvist i en annan stat enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall utdelning från bolaget till ett svenskt företag behandlas som om den lämnats från en utländsk juridisk person.

**Promemoriaeförslaget:** Frågan behandlas inte i promemorian.

**Skälen för regeringens förslag:** I prop.1994/95:91 infördes regler som gäller då ett svenskt aktiebolag byter skatterättsligt hemvist. Regeringen föranleddes av en ändring i 8 kap. 4 § ABL som innebär ett slopande av det tidigare kravet att styrelseledamot och verkställande direktör i ett aktiebolag skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige.

Enligt den nya lydelsen av 8 kap. 4 § ABL skall verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter vara bosatta in om det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Ändringen trädde i kraft den 1 januari 1994. Den kan få betydelse vid tillämpning av de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som Sverige har ingått med andra länder. I dubbel-

beskattningsavtalen anses en juridisk person ha hemvist i en avtalsslutande stat om personen är skattskyldig där på grund av plats för företagsledning eller liknande omständighet. Innebär en sådan bestämmelse att en juridisk person skall anses ha hemvist i båda avtalsslutande staterna anses personen ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Omettvensktaktiebolagförändrarledningens sammansättning exempelvis genom att den verkställande direktören och en majoritet av styrelseledamöterna är bosatta i en stat inom EES med vilken Sverige har ingått ett dubbelbeskattningsavtal torde detta kunna innebära att bolaget enligt avtalet skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist i denna stat.

Genom förslagen i prop. 1994/95:91 infördes bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning skall ske när ett bolag byter skatterättsligt hemvist (punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL). Vidare infördes en bestämmelse som innebär att koncernbidrag inte får lämnas till bolag som på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning inte skall beskattas här (2 § 3 mom. första stycket f SIL).

Ytterligare en situation bör regleras i fråga om byte av skatterättsligt hemvist. Det gäller behandlingen av utdelning från ett svenskt aktiebolag som anses ha skatterättsligt hemvist i ett annat land till ett annat svenskt företag.

Utdelning på aktier i ett svenskt bolag är skattebefriad om aktieinnehavet är näringsbetingat (7 § 8 mom. SIL). Ett innehav anses vara näringsbetingat om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier i det andra bolaget motsvarar minst 25 % av röstetalet för alla aktier eller om aktieinnehavet betingas av den verksamhet som bedrivs av företaget eller ett företag som är närstående till detta. För utdelning från en utländsk juridisk person gäller ytterligare ett krav för att skattefrihet skall föreligga. Den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad skall vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Det finns en särskild presumptionsregel som innebär att jämförlighetskravet skall anses uppfyllt för juridiska personer som är hemmahörande i land med vilket Sverige har ingått ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. En förutsättning är dock att personens intäkter härrör från avtalslandet – eller Sverige – och att verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land där den bedrivs. Om intäkterna endast till obetydlig del härrör från verksamhet från skattemässigt gynnad verksamhet är presumptionsregeln ändå tillämplig.

Kravet på jämförlig beskattning är utformat så att det endast omfattar utdelning från utländsk juridisk person, däremot inte utdelning från svenskt bolag som bytt skatterättsligt hemvist. En ändring bör därför göras i 7 § 8 mom. SIL så att kravet på jämförlig beskattning kommer att gälla även i dessa fall.

## 5.5 Statsfinansiella effekter

De lämnade förslagen är av sådan karaktär att de inte kan anses medföra några statsfinansiella effekter annat än i fråga om det föreslagna av-

dragsförbudet för reaförluster. Effekten av detta förbud är dock mycket svår att bedöma. Prop. 1996/97:18

## 6 Författningskommentar

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

2 § 4 mom.

*Nionde stycket* har omformulerats för att säkerställa att avdrag för reaförlust inte skall medges vid överlåtelse av egendom inom en företagsgrupp. Med företagsgrupp avses att överlåtande och övertagande företag utgör moder- och dotterföretag eller att företagen står under i huvudsak gemensam ledning. I begreppet företag ingår såväl utländskt bolag som inte är skattskyldigt i Sverige som kommun eller annat rättssubjekt som inte utgör ett företag (i vedertagen mening). Är det övertagande företaget skattskyldigt i Sverige gäller kontinuitetsregler som innebär att avskrivningsunderlag m.m. får övertas enligt bestämmelserna i tredje och femte styckena. Det övertagande företaget kan även tillgodogöra sig förlustavdrag när egendomen vidareöverläts till extern köpare. Det sker genom att kontinuitetsprincipen används även vid beräkning av resultatet vid en vidareförsäljning av tillgångarna. Resultatet beräknas alltså med utgångspunkt i överlåtarens anskaffningsvärde.

I *tionde stycket* första meningen har skett en ändring i koncernregeln som redaktionellt har anpassats till motsvarande ändring i nionde stycket. I andra meningen finns ett nytt villkor för att koncernregeln skall vara tillämplig. Villkoret har föranletts av den nya koncerndefinitionen i 1 kap. 5 § ABL som medför att ett bolag i undantagsfall kan ingå i två koncerner. Eftersom en grundläggande förutsättning är att överlåtande och övertagande företag skall ingå i samma koncern föreskrivs att det överlåtande företaget därutöver inte får ingå i annan koncern.

Ytterligare en förutsättning för att koncernregeln skall vara tillämplig är att det övertagande företaget skall vara skattskyldigt i Sverige. Skattskyldighet i Sverige kan föreligga på flera grunder. När det övertagande företaget är hemmahörande i Sverige är det enligt 6 § 1 mom. första stycket b SIL skattskyldigt för all inkomst som företaget förvärvar. En förutsättning är att företaget inte är undantaget från skattskyldighet enligt andra bestämmelser i SIL (exempelvis 7 § 4 mom.) eller på grund av att det enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning anses ha hemvist i främmande stat. Även en utländsk juridisk person kan vara skattskyldig i Sverige om den har ett fast driftställe här i landet. Skattskyldighet kan också föreligga i fråga om avkastning och reavinst som är hänförlig till fast egendom eller bostadsrätt i Sverige. För att lagtekniskt fånga in alla situationer har kravet på skattskyldighet utformats så att företaget skulle ha beskattats för resultatet om det omedelbart efter övertagandet skulle ha sålt aktien eller andelen. I detta villkor ryms dels kravet att företaget skall vara skattskyldigt, dels kravet att skattskyldigheten inte får ha inskränkts genom villkor i dubbelbeskattningsavtal.

Den nuvarande bestämmelsen i tionde stycket sista meningen om befrielse från reavinstbeskattning har flyttats till ett nytt moment, 4 a mom.  
*2 § 4 a mom.*

I det nya momentet anges förutsättningarna för att befrielse från reavinstbeskattning skall kunna medges vid överlåtelser av aktier i ett utländskt företag till ett annat utländskt företag i samma koncern. Det skall vara fråga om överlåtelse av ett helägt dotterbolag till ett annat helägt dotterbolag i samma land. En förutsättning är att det avyttrade dotterbolagets innehav av aktier i bolag som är hemmahörande i annat land än dotterbolaget, inte överstiger 25 % av andelskapitalet eller röstetalet i det andra bolaget. Här beaktas även indirekta innehav. Det övertagande bolaget får inte vara skattskyldigt för inkomst från fast driftställe här i landet.

En situation när förutsättningar för befrielse i allmänhet bör föreligga är vid omstruktureringar som företas i samband med att koncernen har förvärvat nya bolag och dessa skall inordnas i en föreliggande organisationsstruktur. Däremot skall befrielse inte medges om särskilda skäl talar mot det. Om en koncern inte är organiserad med nationella underkoncerner och befrielse söks för överlåtelse av ett enstaka bolag som innehafts under lång tid kan det finnas särskild anledning att ifrågasätta om inte syftet med överlåtelsen är ett led i en vidareöverlåtelse till ett annat utländskt bolag. Dispens bör då inte medges.

Riksskatteverkets beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol, dvs. till länsrätten i Stockholms län.

*2 § 10 mom.*

Ändringen i *tredje stycket* innebär att avskattningsregeln inte skall tillämpas när ett investmentföretag likvideras.

*3 § 7 mom.*

I *fjärde stycket* har tagits in en bestämmelse som undantar kreditmarknadsbolag från det s.k. verksamhetsvillkoret under förutsättning att det i samma koncern finns ett bankaktiebolag.

*7 § 8 mom.*

I ett nytt *sista stycke* införs en bestämmelse som gäller i de fall ett svenskt bolag som har skatterättsligt hemvist i ett annat land lämnar utdelning till ett svenskt företag. Denna utdelning skall behandlas som om den lämnas från en utländsk juridisk person med hemvist i det landet. Kravet på jämförlig beskattning skall därför vara uppfyllt för att utdelningen skall vara skattefritt hos det mottagande företaget.

27 § 4 mom.

Prop. 1996/97:18

Ändringen i *andra stycket* innebär att strukturegeln inte är tillämplig om det är fråga om sådana överlåtelser som även omfattas av 2 § 4 mom. nionde eller tionde stycket SIL (överlåtelser inom koncerner eller intressegrupper).

### Övergångsregler

Bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering. I punkterna 2-4 finns några särskilda tillämpningsbestämmelser. Punkten 4 behandlar den situationen att aktier före utgången av år 1996 har överlåts genom en koncernintern transaktion mot ett vederlag av nyemitterade aktier. Anskaffningsvärdet för de nyemitterade aktierna utgörs enligt 27 § 4 mom. av anskaffningsvärdet på de överlåtna aktierna. Om vederlagsaktierna avyttrats efter utgången av år 1996 skall skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet vid emissionstillfället. På så vis erhålls samma materiella resultat som nu föreslagits för motsvarande transaktioner som företagits efter ikraftträdandet. Om ett kontantvederlag lämnats i kombination med de nyemitterade aktierna har detta enligt 27 § 4 mom. beskattats i sin helhet. Kontantvederlag bör därför läggas till anskaffningsvärdet.

## 6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

22 §

Ändringen i *första stycket* innebär att den skattskyldige kan yrka att 27 § 4 mom. SIL skall tillämpas trots att det är fråga om ett internationellt andelsbyte. Det förutsätter givetvis att det är fråga om ett aktiebyte som skett i enlighet med de förutsättningar som anges i 27 § 4 mom. SIL. Valfriheten gäller således inte vid byte av aktier som utgör omsättnings-tillgångar. En följd av den tidigare föreslagna ändringen i 27 § 4 mom. SIL är att den bestämmelsen inte får tillämpas om förutsättningarna för en skattefri överlåtelse inom en koncern eller företagsgrupp enligt 2 § 4 mom. nionde eller tionde stycket SIL är uppfyllda.

**Förteckning över de remissinstanser som avgett yttrande över  
Finansdepartementets promemoria (Ds 1996:24) Vissa  
företagsskattefrågor**

Prop. 1996/97:18  
Bilaga 1

Efter remiss har yttrande över promemorian inkommit från Riksskatteverket, Finansinspektionen, Hovrätten för Övre Norrland, Kammarrätten i Stockholm, Bokföringsnämnden, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisor-samfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har också inkommit från Stockholms Handelskammare och Svenska Kommunförbundet.

Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtats från skattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Malmö, Göteborgs och Bohus samt Västmanlands län.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen och Stockholms Handelskammare har åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Sveriges Industriförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Riksbanken, Centralorganisationen SACO och Företagarnas Riksorganisation har förklarat sig avstå från att yttra sig över förslagen.

## LAGRÅDET

Prop. 1996/97:18  
Bilaga 2

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1996-09-05

Närvarande: f.d. justitierådet Per Jermsten, regeringsrådet Stig von Bahr, justitierådet Bengt Lambe.

Enligt en lagrådsremiss den 22 augusti 1996 (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 (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Ingrid Melbi.

*Lagrådet* lämnar förslagen utan erinran.



## Finansdepartementet

Prop. 1996/97:18

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 september 1996

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden, Hjelm-Wallén, Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Blomberg, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing

Föredragande: statsrådet Thomas Östros

---

Regeringen beslutar propositionen 1996/97:18 Vissa företagsskattefrågor.