

Innehållsförteckning

Del 1

Lagtext och allmän motivering

Del 2

12	Författningskommentar	7
12.1	Förslaget till inkomstskattelag	9
AVD. I	INNEHÅLL OCH DEFINITIONER.....	9
1 kap.	Grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt	9
2 kap.	Definitioner och förklaringar	15
AVD. II	SKATTSKYDLIGHET	49
3 kap.	Fysiska personer	50
4 kap.	Dödsbon.....	65
5 kap.	Svenska handelsbolag.....	67
6 kap.	Juridiska personer	69
7 kap.	Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer	78
AVD. III	SKATTEFRIA INKOMSTER OCH INTE AVDRAGSGILLA UTGIFTER	91
8 kap.	Inkomster som är skattefria	92
9 kap.	Utgifter som inte får dras av	105
AVD. IV	INKOMSTSLAGET TJÄNST	112
10 kap.	Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst.....	113
11 kap.	Vad som skall tas upp i inkomstslaget tjänst.....	123
12 kap.	Vad som skall dras av i inkomstslaget tjänst.....	143
AVD. V	INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET	156
13 kap.	Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	159
14 kap.	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet	172
15 kap.	Vad som skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet	189
16 kap.	Vad som skall dras av i inkomstslaget näringsverksamhet	196
17 kap.	Lager och pågående arbeten	215
18 kap.	Inventarier.....	228
19 kap.	Byggnader.....	244
20 kap.	Markanläggningar och substansminskning.....	263
21 kap.	Skogsfrågor.....	277
22 kap.	Uttag ur näringsverksamhet.....	296
23 kap.	Underprisöverlåtelser.....	301
24 kap.	Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet	307
25 kap.	Kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget	

	näringsverksamhet	322
26 kap.	Återföring av värdeminskningssavdrag	336
27 kap.	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	344
28 kap.	Arbetsgivares pensionskostnader.....	356
29 kap.	Näringsbidrag	366
30 kap.	Periodiseringsfonder	374
31 kap.	Ersättningsfonder	383
32 kap.	Upphovsmannakonto	392
33 kap.	Räntefördelning	397
34 kap.	Expansionsfonder	407
35 kap.	Koncernbidrag	421
36 kap.	Kommissionärsförhållanden	428
37 kap.	Fusioner och fissioner.....	431
38 kap.	Verksamhetsavyttringar	439
39 kap.	Särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer ..	443
40 kap.	Tidigare års underskott	461
AVD VI	INKOMSTSLAGET KAPITAL	481
41 kap.	Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget kapital	481
42 kap.	Vad som skall tas upp och dras av i inkomstslaget kapital	490
43 kap.	Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag	509
AVD VII	KAPITALVINSTER OCH KAPITALFÖRLUSTER 517	
44 kap.	Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster	518
45 kap.	Avyttring av fastigheter	545
46 kap.	Avyttring av bostadsrätter	559
47 kap.	Uppskovsavdrag	566
48 kap.	Avyttring av delägarätter samt fordringsrätter	570
49 kap.	Uppskov med beskattningen vid andelsbyten.....	586
50 kap.	Avyttring av andelar i svenska handelsbolag	594
51 kap.	Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag	600
52 kap.	Avyttring av andra tillgångar.....	604
53 kap.	Överlåtelse av tillgångar till underpris	608
54 kap.	Betalning av skulder i utländsk valuta.....	612
55 kap.	Ersättning på grund av insättningsgaranti och investerarskydd	614
AVD. VIII	FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANHANDELSBOLAG	617
56 kap.	Vissa förmåner och ersättningar från fåmans- företag och fåmanshandelsbolag.....	618
57 kap.	Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmans- företag	622

AVD. IX	PENSIONSSPARANDE	630
58 kap.	Pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton	630
59 kap.	Pensionssparavdrag	643
AVD. X	VISSA GEMENSAMMA BESTÄMMELSER	650
60 kap.	Familjebeskattning.....	650
61 kap.	Värdering av inkomster i annat än pengar.....	659
AVD. XI	ALLMÄNNA AVDRAG, GRUNDAVDRAG OCH SJÖINKOMSTAVDRAG.....	666
62 kap.	Allmänna avdrag.....	666
63 kap.	Grundavdrag	670
64 kap.	Sjöinkomstavdrag	675
AVD. XII	BERÄKNING AV SKATTEN.....	677
65 kap.	Skatteberäkningen	677
66 kap.	Skatt på ackumulerad inkomst.....	683
12.2	Förslaget till lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen.....	696
1 kap.	Allmänna bestämmelser.....	696
2 kap.	Övergångsbestämmelser om personförsäkringar.....	698
3 kap.	Övriga övergångsbestämmelser som inte är samlade i kapitelordning.....	705
4 kap.	Övergångsbestämmelser som är samlade i kapitelordning.....	709
12.3	Förslaget till lag om ändring i miljöbalken	739
12.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1927:77) om försäkringsavtal	739
12.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.....	739
12.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	740
12.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring.....	740
12.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:382) angående införande av lagen om allmän försäkring.....	740
12.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m.....	740
12.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.	741
12.11	Förslaget till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.....	741
12.12	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	741
12.13	Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt	

	på annonser och reklam.....	742
12.14	Förslaget till lag om ändring i lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m.m.....	742
12.15	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1978:401) om exportkreditstöd.....	742
12.16	Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.....	743
12.17	Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:412) om kommunala indelningsdelegerade.....	743
12.18	Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:417) om utdebitering och utbetalning av skatt vid ändring i rikets indelning i kommuner och landsting.....	743
12.19	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	743
12.20	Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).....	744
12.21	Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter.....	745
12.22	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.....	746
12.23	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel.....	746
12.24	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel.....	746
12.25	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.....	746
12.26	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	746
12.27	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	747
12.28	Förslaget till lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617).....	747
12.29	Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor.....	748
12.30	Förslaget till lag om ändring i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank.....	748
12.31	Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:532) om tillstånd för anställning på fartyg.....	748
12.32	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1989:1035) om särskild insamling av uppgifter från bostadsrättsföreningar m.fl.....	748
12.33	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	749
12.34	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.....	752
12.35	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.....	752
12.36	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	753

12.37	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	755
12.38	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:692) om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer	755
12.39	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter.....	755
12.40	Förslaget till lag om ändring i begravningslagen (1990:1144)	755
12.41	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkringar, m.m.....	756
12.42	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.	756
12.43	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	756
12.44	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	756
12.45	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader	757
12.46	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:701) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa.....	757
12.47	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1992:1352) om återföring av allmäninvesteringsreserv	758
12.48	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar	758
12.49	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbeten på bostadshus	758
12.50	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag.....	758
12.51	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande	759
12.52	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1993:1519) om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1995–1997 års taxeringar.....	759
12.53	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv	759
12.54	Förslaget till lag om ändring i ordningslagen (1993:1617).....	759
12.55	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	759
12.56	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer.....	760
12.57	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	760
12.58	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen.....	761
12.59	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:774) om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering	761

12.60	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter	761
12.61	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.....	761
12.62	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	762
12.63	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:1852) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 1996–1999 års taxeringar	762
12.64	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.....	762
12.65	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar.....	762
12.66	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1996:725) om skatte reduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus	763
12.67	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.....	763
12.68	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:810) om registrering av riksdagsledamöters åtaganden och ekonomiska intressen	766
12.69	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd.....	766
12.70	Förslaget till lag om upphävande av lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar	766
12.71	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.....	766
12.72	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:324) om begränsning av skatt.....	769
12.73	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	770
12.74	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.....	773
12.75	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv.	773
12.76	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:000)	774
12.77	Förslaget till lag om forskarskattenämnden	774
	Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde 16 september 1999.....	776

Del 3

Bilagor

12 Författningskommentar

Författningskommentaren är indelad i kapitel. Varje kapitel inleds med en kort beskrivning av vad som finns i kapitlet och i vissa fall vad som inte finns där. Därefter presenteras en bakgrund till bestämmelserna. I vissa fall nämns också större ändringar som finns i kapitlet. I inledningen finns också regelmässigt en rubrik som lyder ”Vissa förarbeten”. Den innehåller inte de viktigaste förarbetena, utan där tas de förarbeten med som nämns i kommentarerna till fler än en paragraf i kapitlet. Skälet till denna metod är att kommentarerna skall bli kortare och mer lättlästa. Därefter går kommentaren igenom paragraferna i kapitlet.

SLK:s förslag

Först finns en redogörelse för hur SLK:s förslag förhåller sig till förslaget i propositionen. Om de avviker från varandra bara i obetydlig omfattning, t.ex. för att det har skett en misskrivning i SLK:s förslag, nämns inte detta. I de fall det i en paragraf finns en hänvisning till en annan paragraf i IL och hänvisningen har ändrats p.g.a. att paragrafen har numrerats om, nämns inte det.

Vissa ändringar har gjorts genomgående i lagen efter förslag av Lagrådet. Dessa nämns ofta, men inte alltid. Många rubriker har lagts till efter förslag av Lagrådet och andra har ändrats. Eftersom rubrikerna bara är en hjälp för läsaren att hitta har dessa ändringar inte omnämnts.

Det har vidare gjorts ett antal mindre ändringar av språklig karaktär som inte kommenteras. Så är fallet vid ändrad kommatering, ändrad ordföljd och när obestämd form har ändrats till bestämd form. Upplösning av fast sammansatta ord nämns inte heller, t.ex. när hemmahörande ändras till hör hemma. Uttrycket *i fråga om* har på ett stort antal ställen ändrats till *för*, *när det gäller* eller *i* eller i vissa fall har det utelämnats. Ändringarna har kommenterats ibland, men inte alltid.

Vissa ändringar av termer och uttryck har gjorts konsekvent i hela IL och ILP. När det gäller sådana uttryck som används ofta skulle det tynga kommentarerna om det i varje paragraf anmärktes att det har gjorts en sådan ändring. Det kommenteras därför inte. De uttryck det är fråga om är följande:

Regeringen använder konsekvent uttrycken *inkomster* och *utgifter* för att peka ut de poster som skall tas upp och dras av. SLK använder omväxlande *inkomster* och *intäkter* respektive *utgifter* och *kostnader*. SLK använder uttrycket *tas upp som intäkt*. Det har av regeringen ändrats till *tas upp*. I bestämmelser om *när* inkomster skall tas upp och utgifter skall dras av (dvs. periodiseringsbestämmelser) används uttrycken *tas upp som intäkt* respektive *dras av som kostnad*. I stället för uttrycket *tas upp som intäkt/inkomst av tjänst* används uttrycket *tas upp i inkomstslaget tjänst* (se t.ex. i 59 kap.). Se vidare i avsnitt 7.2.1.

I bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster har regeringen ändrat uttryckssätt så att omkostnadsbeloppet består av *anskaffningsutgifter* och *förbättringsutgifter* i stället för *anskaffningsvärde* och *förbättringskostnader*. Se vidare i kommentaren till 44 kap. 14 § IL. Ut-

trycket anskaffningsvärde har behållits i inkomstslaget näringsverksamhet när det gäller andra tillgångar än kapitaltillgångar eftersom det är det uttryck som används i redovisningslagstiftningen. Men det har behållits också när det gäller kapitaltillgångar när det inte är fråga om kapitalvinstberäkning utan om det värde som skall ligga till grund för värdeminskning och liknande avdrag.

Skall har ändrats till *får* i de regler där det föreskrivs att avdrag inte får göras samt när avdrag får göras bara i viss utsträckning. Se vidare i avsnitt 7.2.3.

Andelar används för aktier och andra andelar. Se vidare i avsnitt 7.2.9.

Dubbelbeskattningsavtal har ändrats till *skatteavtal*. Se i kommentaren till 6 kap. 10 § IL.

Basbelopp har ändrats till *prisbasbelopp*. Se i kommentaren till 2 kap. 27 § IL.

Verksamhet har ändrats till *näringsverksamhet* i de fall då det är näringsverksamhet som avses. Detta har gjorts för att undvika att det finns två termer för samma begrepp. Uttrycket verksamhet har dock behållits där det blir tungt att upprepa ordet näringsverksamhet och det inte kan missförstås.

Remissinstansernas synpunkter

Därefter redovisas remissinstansernas synpunkter. I vissa fall har remissinstanserna kommit med förslag till ändringar av gällande rätt. Eftersom detta lagstiftningsärende inte bör tyngas med materiella ändringar som inte är orsakade av omskrivningen har förslagen oftast inte beaktats eller ens övervägts. I sådana fall redovisas normalt inte synpunkterna i författningskommentaren. I vissa fall har remissinstanserna framfört att ett förslag kan leda till materiella ändringar, utan att redovisa vad som åsyftas. När det inte går att läsa ut vad som avses har synpunkterna inte redovisats. I båda dessa situationer står det att remissinstanserna inte har yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag

Slutligen kommer kommentaren och skälen för regeringens förslag. Av utrymmesskäl redovisas däremot inte regeringens förslag till lagtext. Detta får man läsa i avsnitt 2.

Kommentarerna har inriktats på att upplysa om var bestämmelserna finns i nuvarande lagstiftning, när de tillkom och var man finner förarbetena. Här redovisas om Lagrådet har några synpunkter samt vad regeringen gör med anledning av dessa synpunkter. Vidare tar regeringen i vissa fall upp sin syn på remissinstansernas synpunkter. I vissa fall ges en mer utförlig redovisning av hur bestämmelserna på området har utvecklats genom åren. Kommentaren är inte avsedd att ge upplysningar om bestämmelsernas innebörd eller rätta tolkning. Vissa sådana uttalanden görs dock, i första hand när det föreslås förtydliganden eller materiella ändringar eller en utformning som stämmer överens med en av flera möjliga tolkningar. De omfattande ändringar av ord och uttryckssätt som den

språkliga moderniseringen medfört kommenteras oftast inte när avsikten inte har varit att ändra reglernas innebörd. Ändringar av rättelsekaraktär i SLK:s förslag kommenteras oftast inte heller.

12.1 Förslaget till inkomstskattelag

IL ersätter i första hand KL och SIL. KL kom till år 1928 (SOU 1923:69 och 70, SOU 1924:53 och 54, SOU 1926:18, SOU 1927:23, prop. 1927:102, bet. 1927:1SäU1, prop. 1928:213, bet. 1928:SäU1, SFS 1928:370) och SIL år 1947 (SOU 1946:79, prop. 1947:212, bet. 1947:BevU50, SFS 1947:576). I författningskommentaren hänvisas inte till dessa förarbeten.

En stor del av dagens regler är gemensamma för den kommunala och den statliga beskattningen. Dessa regler finns alltid i sin helhet i KL medan regleringen i SIL varierar. I 2 § 1 mom. första stycket SIL finns en hänvisning till ett stort antal paragrafer i KL och i andra stycket till anvisningarna till dels dessa paragrafer, dels andra paragrafer i KL som har motsvarigheter i SIL. I kommentaren nämns inte särskilt att bestämmelserna på grund av denna hänvisning är tillämpliga också vid den statliga taxeringen. I övrigt är regleringen självständig i SIL även om det ibland för de närmare detaljerna hänvisas till KL, se t.ex. 5 § och 6 § 1 mom. respektive 4 och 8 §§ SIL.

AVD. I INNEHÅLL OCH DEFINITIONER

I denna avdelning finns de grundläggande bestämmelserna om inkomstbeskattningen. Här har också placerats ett kapitel med definitioner och förklaringar av begrepp, termer och uttryck som förekommer på flera ställen i lagen.

1 kap. Grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt

I detta kapitel finns de grundläggande bestämmelserna om kommunal och statlig inkomstskatt. Här finns regler om hur underlaget för skatten räknas fram, till vilken kommun och vilket landsting fysiska personer är skattskyldiga, taxeringsår och beskattningsår. Vidare finns hänvisningar till lagens övriga kapitel.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1984 Den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades, Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. *Andra stycket* har dock en annan formulering.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder lagen och kapitlet samt anger deras innehåll. *Andra stycket* har en annan formulering i regeringens förslag till följd av att 2 kap. 1 § har formulerats om i förhållande till SLK:s förslag.

Skattskyldighet

2 §

SLK:s förslag (rubriken och 2 § tredje stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag Paragrafen hänvisar till bestämmelserna om skattskyldighet som finns i 3–7 kap. I SLK:s förslag var bestämmelsen placerad som ett tredje stycke i 2 §. Eftersom övriga bestämmelser i 2 § i SLK:s förslag i första hand anger vilka skatter som fysiska och juridiska personer skall betala på sina inkomster har denna bestämmelse flyttats ut till en egen paragraf.

3 §

SLK:s förslag (2 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kommunal inkomstskatt i *första stycket 1* är hämtad ur 1 § första–tredje styckena samt 17 § KL. Uttrycket *allmän kommunalskatt* tas inte med eftersom det inte används i lagen i övrigt. Resten av 1 § KL finns i 65 kap. Termen *förvärvsinkomst* infördes i 47 § KL och 1 § 2 mom. SIL år 1990. I övrigt har bestämmelserna varit i stort sett oförändrade sedan år 1928. Bestämmelserna om statlig inkomstskatt i *första stycket 1 och 2* är hämtade från 1 § 2 mom. SIL.

Bestämmelserna i 1 och 2 §§ KL om att skatteuttaget görs på ett beskattningsunderlag i "skatte kronor och skatteören" tas inte med. Det nuvarande systemet med skatte kronor och skatteören och bestämmande av skatteuttaget i kronor fyller inte någon funktion. Skatteuttaget bör hellre uttryckas i procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Bestämmelsen om expansionsfondsskatt i *första stycket 3* är hämtad från ExmL, se 34 kap. i förslaget. Termen statlig inkomstskatt omfattar i IL till skillnad mot i dag även expansionsfondsskatt.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att juridiska personer skall betala statlig inkomstskatt är hämtad från 1 § 1 och 3 mom. SIL. Momenten fick sin nuvarande utformning i 1990 års skattereform. De juridiska personerna beskattas sedan år 1984 bara statligt.

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer, bortsett från att SLK inte nämner *karriärkonsulat*, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första och andra styckena* om till vilken kommun fysiska personer skall betala skatt är hämtade från 56 § KL och 14 § 1 mom. första och andra styckena SIL. Dessa ändrades genomgripande år 1986 när den s.k. utbo-beskattningen slopades och bestämmelser infördes om att kommunal beskattning skulle ske bara i hemortskommunen (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473). Bestämmelserna om landstingsskatt har sitt ursprung i 1 § första och tredje styckena KL. I fråga om hemortskommun, se kommentaren till 65 kap. 3 §.

I kommunal inkomstskatt ingår i dag, förutom kommunalskatt och landstingsskatt, också församlingsskatt. Församlingsskatten togs bort år 1999 (prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, SFS 1999:295).

Bestämmelserna om beskickningspersonal i *tredje stycket* är hämtade från 70 § 1 mom. KL. I regeringens förslag har orden *eller karriärkonsulat* lagts till eftersom de omfattas av bestämmelserna i 70 § 1 mom. KL.

Bestämmelsen i 71 § KL om att skatt för gemensamt kommunalt ärendamål skall användas för att utjämna skattetrycket mellan olika kommuner och andra menigheter har inte tagits med i IL, eftersom den inte fyller någon funktion.

Underlaget för skatten

Fysiska personers skatt på förvärvsinkomster

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att avrundningsregeln i andra stycket kan tas bort. Regeln innebär inte längre någon förenkling eftersom skatten räknas ut med hjälp av datorer. Verket anför vidare att orden ”i nu nämnd ordning” som togs in i 50 § KL och 9 § SIL genom SFS 1993:1442, bör vara kvar. Orden togs in därför att det ansågs nödvändigt med en turordning. I sak har inget ändrats varför lydelsen bör finnas kvar även i IL.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen reglerar vad som utgör underlaget för skatten. Bestämmelserna är hämtade från 2, 27, 46, 47 och 50 §§ KL samt 4, 5, 8 och 9 §§ SIL. Principerna för hur den taxerade och den beskattningsbara inkomsten skall räknas fram har varit desamma sedan KL:s tillkomst. Termen förvärvsinkomst introducerades i lagen år 1990, se 2 §. Bestämmelserna i 50 § KL fick i huvudsak

sin nuvarande lydelse år 1994 (prop. 1994/95:41 och 99, bet. 1994/95:AU5 och SfU6, SFS 1994:1677 och 1678). Sjöinkomstavgiften introducerades år 1996 (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331) i samband med att lagen (1958:295) om sjömansskatt upphävdes. Bestämmelsen ändrades år 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:944 och 1997:951). Riksskatteverket har anfört att avrundningsregeln kan tas bort i *andra stycket*. Det är dock fråga om en sådan materiell ändring som inte bör ske i detta lagstiftningsärende. Regeringen följer därför SLK:s förslag i denna del. Verket har anmärkt att turordningsbestämmelsen som finns i 50 § KL och i 9 § SIL bör finnas kvar. I regeringens förslag har orden ”i nu nämnd ordning” lagts till i *tredje stycket*.

I prop. 1999/2000:1 föreslås att bara 75 procent av den allmänna pensionsavgiften, avrundat uppåt till helt hundratal kronor, skall dras av. Vidare föreslås en bestämmelse om skattereduktion för 25 procent av avgiften, se 65 kap. 10 §. Förslagen har inarbetats i denna proposition.

Fysiska personers skatt på kapitalinkomster

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som är underlaget för skatt på kapitalinkomster har sitt ursprung i 10 § tredje stycket SIL som infördes år 1990, jfr 65 kap. 7 §.

Juridiska personers skatt

7 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anser att avrundningsregeln i andra stycket kan tas bort. Regeln innebär inte längre någon förenkling eftersom skatten räknas ut med hjälp av datorer.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur beskattningsunderlaget räknas fram för juridiska personer är hämtad från 4, 5, 8 och 9 §§ SIL. Motsvarande bestämmelser har funnits i SIL sedan dess tillkomst. SLK har bytt termen beskattningsbar förvärvsinkomst mot beskattningsbar inkomst. Termen förvärvsinkomst används bara i IL i fråga om fysiska personer.

Riksskatteverket har anfört att avrundningsregeln kan tas bort i *andra stycket*. Det är dock fråga om en sådan materiell ändring som inte bör ske i detta lagstiftningsärende. Regeringen följer SLK:s förslag.

Bestämmelser för olika inkomstslag

Gemensamma bestämmelser

8–10 §§

SLK:s förslag (7-9 §§): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna har utformats som hänvisningar till ytterligare bestämmelser om hur underlaget för skatten skall beräknas.

Skattens beräkning

11 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att det inte innehåller orden *och skattereduktion för sjöinkomst i första meningen* och att en ny bestämmelse om skattereduktion för *allmän pensionsavgift* har föreslagits införas efter SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning till bestämmelser om hur skatten skall beräknas. I 65 kap. finns också en bestämmelse om skattereduktion för sjöinkomst. *Skattereduktion för sjöinkomst* har därför lagts till.

I prop. 1999/2000:1 föreslås en bestämmelse om skattereduktion för allmän pensionsavgift.

Taxeringsår

12 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av taxeringsår är hämtad från 3 § första stycket KL. En motsvarande bestämmelse har funnits där sedan KL:s tillkomst.

Beskattningsår

Fysiska personer

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att hänsyn har tagits till senare lagstiftningsförslag i regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av beskattningsår för fysiska personer i *första stycket* har i dag sin placering i 3 § första stycket KL. En motsvarighet har funnits där sedan lagens tillkomst.

Bestämmelsen i *andra stycket* om beskattningsår i vissa fall för enskilda näringsidkare är hämtad från 3 § andra stycket KL. Den infördes år 1993 (Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS

1993:1541). Uttrycket "brutet räkenskapsår" har inte tagits med eftersom det i övrigt inte förekommer i IL.

I prop. 1998/99:130 föreslås att en ny bokföringslag skall träda i kraft den 1 januari 2000. Den nya bokföringslagen skall ersätta såväl bokföringslagen (1976:125) som jordbruksbokföringslagen (1979:141). Hänvisningarna i denna paragraf har anpassats till förslagen i den nämnda propositionen.

Lagrådet har yttrat sig angående denna paragraf, se kommentaren till 14 §.

Inkomster i handelsbolag

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningsår för dem som är delägare i handelsbolag är hämtad från 3 § tredje stycket KL som infördes år 1993, förarbeten se 13 §.

Lagrådet ifrågasätter om inte bestämmelsen om beskattningsår i 13 § andra stycket även bör gälla i fråga om fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag vars räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderåret. Lagrådet anför att visserligen sägs det i 1 kap. 14 § att inkomsten i ett svenskt handelsbolag skall tas upp till beskattning vid den taxering då handelsbolaget skulle ha beskattats om det hade varit skattskyldigt. Syftet med sistnämnda bestämmelse är emellertid att tidigare lägga taxeringen exempelvis då ett aktiebolag med brutet räkenskapsår är delägare i ett handelsbolag och synes inte utan vidare kunna läggas till grund för att som beskattningsår för en fysisk person räkna ett räkenskapsår i ett handelsbolag som avviker från kalenderåret. Lagrådet föreslår att denna paragraf kompletteras med en bestämmelse av samma innebörd som 13 § andra stycket för de fall en fysisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag.

Regeringen gör följande bedömning. Första meningen gäller både fysiska och juridiska personer. För delägare som är fysiska personer är dock beskattningsåret för inkomster i inkomstslaget kapital alltid kalenderåret. Regeringen föreslår att det i en ny *andra mening* tas in en bestämmelse med detta innehåll.

Juridiska personer

15 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att *andra stycket* inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningsår för juridiska personer är hämtad från 2 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Den kom till i samband med att den kommunala beskattningen för juridiska personer slopades år 1984.

Andra stycket har utformats som en hänvisning till 37 kap. 19 § som behandlar beskattningsårets längd vid kvalificerade fusioner och fissioner. Bestämmelsen om beskattningsår vid fusioner och fissioner infördes år 1998 (se kommentaren till nämnda paragraf).

Hänvisning till andra lagar

16 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att SLK använder i sista strecksatsen orden ”hur skatten fastställs och betalas” i stället för ”hur skatten bestäms, debiteras, redovisas och betalas”.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen i första ledet är hämtad från 1 § fjärde stycket KL och 1 § 5 mom. SIL. Övriga hänvisningar föreslås av SLK.

Den sista strecksatsen har i regeringens förslag utformats i enlighet med 1 kap. 1 § SBL.

17 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen som inte fanns med i lagrådsremissen innehåller hänvisningar till andra lagar som behandlar inkomstskatt till staten. Hänvisningar till de aktuella lagarna finns också längre fram i IL i de sammanhang då det är lämpligt att nämnda dem. Regeringen anser att det är en fördel om läsaren redan i första kapitlet blir hänvisad till rätt lag om en inkomst inte skall beskattas enligt IL utan enligt en annan lag. Uppräkningen är inte uttömmande. Här nämns bara de lagar som de skattskyldiga har stort behov av att känna till.

2 kap. Definitioner och förklaringar

I detta kapitel har samlats ett antal av de definitioner och förklaringar av begrepp, termer och uttryck som finns i lagen, men inte alla. Vissa termer och uttryck används bara i ett sammanhang och då finns det inte någon anledning att placera förklaringen till hur de används i detta kapitel. Andra termer och uttryck kan hänga så intimt samman med övriga bestämmelser i ett kapitel att de förklaras bäst där. Det gäller exempelvis termerna obegränsat och begränsat skattskyldig liksom fåmansföretag.

Med förklaringar avses att en term eller ett uttryck används på ett visst sätt i lagen. Oftast skall uttrycket tillämpas också på andra företeelser än sådana som normalt omfattas av uttrycket. Som exempel kan nämnas att bestämmelserna om fysiska personer skall tillämpas på dödsbon.

Termerna och uttrycken i 2–34 §§ tas inte upp i bokstavsordning utan de som hör ihop har placerats efter varandra. För att underlätta för läsaren att hitta dessa definitioner och förklaringar samt de definitioner och förklaringar som finns på andra håll i lagen, inleds kapitlet med en paragraf

uppställd i bokstavsordning. Efter varje begrepp, term eller uttryck finns en hänvisning till den eller de paragrafer där det finns en definition eller förklaring. De termer och uttryck som finns med i paragrafen används i lagen utan hänvisningar till förklaringarna.

Systemet kräver att läsarna känner till att det finns ett särskilt definitionskapitel. För en van tillämpare kommer det inte att innebära några problem. För andra får man utgå ifrån att de läser en innehållsförteckning och ser att det finns ett kapitel med definitioner. Ett sådant system kräver också att definitionerna och förklaringarna inte avviker så mycket från normal användning att läsaren inte ens undrar om ett visst förhållande faller in under termen eller uttrycket. Det känns sannolikt inte främmande att med fastigheter avses också byggnader som är lös egendom samt sådana tillhör till en byggnad som hör till byggnaden enligt 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, t.ex. badkar och kylskåp, om de tillhör byggnadens ägare. Det skulle emellertid vara mindre lämpligt att utvidga termen fastighet till att avse t.ex. vanligt bohag.

Många vanliga termer och uttryck som används i lagen definieras inte, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden. Termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten.

Frågan om en term eller ett uttryck omfattar också dess utländska motsvarigheter har behandlats i avsnitt 8. Se också 2 § med kommentar.

Det finns undantag från flera av de begrepp som definieras i lagen. Att så är fallet framgår normalt inte av definitionerna utan det följer av att specialbestämmelser tar över allmänna bestämmelser. I några fall har det emellertid skrivits ut att det kan finnas undantag, se t.ex. 44 kap. 14 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421 f.

Kommentar till paragraferna

Var det finns definitioner och förklaringar

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK använder emellertid inte orden *termer och uttryck* i ingressen.

Andelsbyte, delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, fission, fusion, förvärvsinkomst, koncernintern andelsavyttring, kvalificerad andel, kvalificerad fission, kvalificerad fusion, lagertillgång, markanläggning, marknadsvärdet, marknadsnoterad delägar rätt eller fordrings-

rätt, näringsbidrag, omkostnadsbelopp, rörelse, taxeringsenhet, taxeringsvärde, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttring, verksamhetsgren och vinstandelslån finns inte med i SLK:s förslag. Basbelopp finns med i stället för prisbasbelopp. Bankaktiebolag, gift och skattemässigt restvärde har tagits bort.

Remissinstanserna: *Uppsala universitet* anser att det är svårt att dra gränsen mellan vad som skall med och vad som kan utelämnas i paragrafen och menar att det kan vara lika intressant för den som söker termen *närstående* att hitta 20 kap. 23 § som 2 kap. 22 § (51 kap. 6 § i SLK:s förslag). Universitetet är dock positivt till idén med en uppräknings i bokstavsordning och menar att det leder till att en särskild innehållsförteckning kan utelämnas. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det finns fördelar med uppräknings i paragrafen, men avstyrker att den införs eftersom kraven på lagtext måste ställas mycket högt så att den är korrekt och lämnar uttömmande upplysningar. Detta blir enligt delegationen svårt att uppnå och om en uppräknings skall finnas med bör den tas in i en bilaga. *Svenska Revisorsamfundet SRS* är negativt till att bara vissa begrepp definieras i detta kapitel. Samfundet menar att det är svårt att förutse om en definition är gemensam för flera bestämmelser och därför finns i 2 kap. eller om den finns på ett annat ställe i IL och förordar att fler definitioner och förklaringar tas in i 2 kap., i första hand som hänvisningar och i andra hand att de dubblas. Som exempel på definitioner som samfundet vill ha med i detta kapitel nämns *moderbolag* och *värdepapper*. *Sveriges Advokatsamfund* menar att det är oklart om uppräknings av termer och uttryck är en uttömmande förteckning eller en exemplifiering och om förteckningen skall tillmätas någon självständig betydelse vid tolkningen av använda termer och uttryck. Samfundet efterlyser en förklaring till att vissa företeelser inte är omnämnda och exemplifierar det med *värdepappersfonder*. *Sveriges Fastighetsägareförbund* påtalar svårigheten för lagstiftaren med att använda hänvisningar, inte bara i detta förslag utan också vid framtida lagändringar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som finns i IL. Listan är uppställd i bokstavsordning. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel samt de som är förklarade i andra kapitel och som används i andra sammanhang i IL än i samband med förklaringen. Med i listan finns också vissa företeelser som vid tillämpning av IL ingår i en utvidgad term eller ett utvidgat uttryck, t.ex. försäkringsaktiebolag som omfattas av uttrycket aktiebolag, se 4 §.

Det till Lagrådet remitterade förslaget var utformat så att om en definition eller förklaring skulle ha generell giltighet, skulle det i denna paragraf finnas med en hänvisning till definitionen eller förklaringen. Om en definition inte fanns med här, gällde den således inte i resten av lagen. Lagrådet har emellertid den inställningen att om det ges en definition i en paragraf så gäller definitionen genomgående i hela lagen, om inte annat anges. Slutsatsen av Lagrådets inställning är att denna paragraf inte behövs för att en definition skall få generell giltighet. Lagrådet anser emellertid att paragrafen har ett betydande värde från informationssynpunkt och har lämnat ett förslag till hur lydelsen av paragrafen kan ändras.

Även om några remissinstanser har varit negativa till denna uppräkningslista finner regeringen att den ändå har så stora fördelar att den bör tas med. Framför allt för att den underlättar sökandet efter vad olika termer och uttryck står för. Som alternativ kan man överväga att i varje paragraf där en term eller ett uttryck används komplettera med en hänvisning till den paragraf där det finns en förklaring. Det skulle emellertid i många fall tynga lagtexten. Paragrafen tas därför med och andra stycket utformas i enlighet med Lagrådets förslag, med undantag för redaktionella ändringar, se nedan.

Listan i denna paragraf får således anses som en hjälp för läsaren att hitta olika begrepp, termer och uttryck. Vanliga begrepp, termer och uttryck bör därför tas med. Utgångspunkten för vilka ord som skall tas med är följande. Om en förklaring av en term eller ett uttryck gäller bara i ett sammanhang finns det sällan anledning att ta med ordet här. Om termen eller uttrycket används i ytterligare ett sammanhang med samma innebörd, är det oftast lämpligast med en hänvisning till definitionsparagrafen, vilket innebär att ordet inte tas in här. Om termen eller uttrycket används i mer än två sammanhang med samma innebörd, bör termen eller uttrycket finnas med i denna paragraf.

I vissa fall finns det olika definitioner eller förklaringar av samma term eller uttryck på olika ställen i lagen. I de fall en definition eller förklaring skall gälla bara i ett sammanhang markeras det, t.ex. genom att det står "vid tillämpning av denna paragraf/detta kapitel" eller "avses här". Se vidare i sista stycket i författningskommentaren till 51 kap. 6 och 7 §§ vad användandet av sådana uttryck kan innebära i förhållande till bestämmelser i andra paragrafer.

Här i 1 § tas med bara de definitioner och förklaringar som gäller generellt i lagen. Skälet till det är följande. Om man hittar en term i en paragraf och undrar vad den står för, bör man bli hänvisad till den förklaring som gäller vid tillämpning av den aktuella paragrafen. Som läsare blir man ju inte hjälpt av att veta att termen i ett annat sammanhang står för något annat. Det finns snarare en risk för att det skulle skapa förvirring. Detta är skälet till att det inte finns någon hänvisning till 20 kap. 23 § när det gäller *närstående* (se Uppsala Universitets synpunkt under rubriken Remissinstanserna samt nästa stycke).

Termen *moderbolag* används i ett antal paragrafer utan definition. Då avses det allmänna civilrättsliga begreppet. I några paragrafer, 35 kap. 2 § och 40 kap. 7 §, finns termen *moderföretag* förklarad. Dessa förklaringar är olika och de skall användas bara i respektive kapitel. Det vore därför förvirrande att ta med dem här som generella för hela lagen.

När det gäller *värdepapper* och *värdepappersfonder* saknas uttrycken här helt enkelt därför att det i IL, liksom i dagens inkomstskattelagstiftning, inte finns någon definition av dem.

När det gäller *närstående* hänvisas till 22 § som en generell definition. På vissa ställen finns ett utvidgat närståendebegrepp, se t.ex. 40 kap. 11 § andra stycket. I nuvarande lagtext finns definitionen av närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. I vissa fall används termen närstående med en hänvisning dit medan det på andra ställen saknas en sådan hänvisning. Ibland är det tämligen klart att det är närståendebegreppet i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL som avses medan det i andra

fall är mer tveksamt. Definitionen av termen närstående har funnits sedan tillkomsten av lagstiftningen om fåmansföretag år 1976. Det är därför sannolikt att det är den krets som finns där som har avsetts när termen närstående har använts. IL har därför utformats så att det är det närståendebegreppet som avses, om det inte står något annat.

Det är inte givet vilka paragrafer man skall hänvisa till. Många gånger räcker det inte att läsa bara den paragraf där definitionen står. Det kan nämligen finnas andra bestämmelser som definierar eller på annat sätt utvidgar eller inskränker definitionen eller de ord som används i definitionen. Som exempel kan nämnas termen kvalificerad andel. Där räcker det inte att läsa bestämmelserna i 57 kap. 4–6 §§ IL, utan man måste också läsa 57 kap. 2 § andra stycket och 3 §. Men det räcker inte att läsa bara dessa bestämmelser. I 57 kap. 3 § används t.ex. termen fåmansföretag. Fåmansföretag definieras i 56 kap. 2, 3 och 5 §§. I 56 kap. 3 § används ordet privatbostadsföretag. Privatbostadsföretag definieras i 2 kap. 17 §. (Se också vad som sägs i sista stycket i författningskommentaren till 51 kap. 6 och 7 §§ om hur 57 kap. 2 § andra stycket förhåller sig till definitionen i 57 kap. 4 § av kvalificerad andel.) Det är således svårt att sätta gränsen för vilka paragrafer som man hänvisar till. Regeringen har stannat för att hänvisa enbart till den eller de paragrafer där den uppräknade termen eller uttrycket förklaras och således inte till en hel kedja av bestämmelser.

Det har gjorts vissa redaktionella ändringar i förhållande till Lagrådets förslag, liksom i förhållande till SLK:s förslag. När det handlar om de ord som används i lagen byts *begrepp* ut mot *termer och uttryck*. Skälet till detta byte är att i andra nyare lagar på skatteområdet används orden *termer och uttryck*. I 1 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) står ”Termer och uttryck som används i denna lag har samma innebörd som i ...”. I förslaget till ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter i SOU 1998:12 används samma uttryck i 1 kap. 2 §. Detta uttryckssätt är det språkligt korrekta – termerna och uttrycken står för begreppen – varför det bör användas också i IL. Någon ändring i förhållande till SLK:s förslag är inte avsedd. Vidare görs några andra korrigeringar för enhetligheten dels i förhållande till första stycket, dels i förhållande till följdlagstiftningen.

Orden *andelsbyte, delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, fission, fusion, förvärvsinkomst, koncernintern andelsavyttring, kvalificerad andel, kvalificerad fission, kvalificerad fusion, lagertillgång, markanläggning, marknadsvärdet, marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt, näringsbidrag, omkostnadsbelopp, rörelse, taxeringsenhet, taxeringsvärde, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttring, verksamhetsgren* och *vinstandelslån* har lagts till i andra stycket eftersom det finns förklaringar till dem och de används på flera håll i lagen. När det gäller *verksamhetsavyttring* hänvisas till *första stycket* i 23 kap. 7 § trots att det i fråga om övriga ord i denna paragraf inte hänvisas till stycken. Det har gjorts för att det tydligt skall framgå att de bestämmelser som finns i 23 kap. 7 § andra och tredje styckena skall påverka termen verksamhetsgren bara i 23 kap. *Basbelopp* har ersatts av *prisbasbelopp*. *Bankaktiebolag* har tagits bort eftersom det inte behövs i framtiden, se kommentaren till 4 §. *Skattemässigt restvärde* har tagits bort eftersom

termen inte används längre (se kommentaren till 31–33 §§). I SLK:s förslag finns både ordet *koncern* och *svensk koncern* med i listan. Båda hänvisar till 5 §, som bara reglerar svenska koncerner. Det riktiga är således att ta in svensk koncern i uppräknningen. Det är emellertid mycket sannolikt att den som söker efter en definition på svenska koncerner letar efter ordet koncern. Båda orden behålls därför, men efter ordet koncern lägger regeringen till (*svensk*).

Det finns inte någon definition av *ekonomiska föreningar* i IL. Med ekonomiska föreningar avses också bostadsrättsföreningar och medlemsbanker. Att sådana föreningar och banker omfattas av termen ekonomiska föreningar framgår emellertid redan av 1 kap. 1 § bostadsrättslagen (1991:614) och 1 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Det finns därför inte någon anledning att ta med det i en särskild definition i IL.

Lagrådet tar i anslutning till 1 § också upp frågan vad det innebär å ena sida att en term eller ett uttryck definieras och å andra sidan att det föreskrivs t.ex. att ”bestämmelserna om X skall tillämpas också på Y”. Vi återkommer till denna fråga i följdlagstiftningen (se avsnitt 12.33).

Utländska motsvarigheter

2 §

SLK:s förslag: I *första stycket* saknas undantaget att det kan framgå av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I stället för *termer och uttryck* används ordet *begrepp*. I *andra stycket* saknas *regeringen och kommunalförbund* medan *församlingar* finns med. I *tredje stycke* finns ett undantag för bestämmelser som grundar sig på vad som har skett eller som skall ske vid beskattning eller fastighetstaxering.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* välkomnar förslaget till reglering i denna paragraf och menar att tillämpningsproblemen i många situationer torde kunna undvikas tack vare regleringen. *Kammarrätten i Stockholm* anser att frågan om i vilken utsträckning reglerna är eller bör vara tillämpliga på motsvarande förhållanden i utlandet i princip har fått en riktig lösning. *Handelshögskolan i Stockholm* påpekar att det inte kan undvikas att den av kommittén föreslagna metoden kommer att leda till problem med att klassificera utländska företeelser men kommer fram till att det sannolikt inte finns någon annan metod som lämpar sig bättre. *Handelshögskolan* anser att det är en fördel att lagstiftaren måste ta ställning i denna fråga i framtida lagstiftningsärenden. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* tycker att frågan om vilka utländska termer och uttryck som skall likställas med svenska bör uppmärksammas och utredas vidare. Fakulteten menar att frågan är alltför omfattande för att kunna lösas med denna allmänna definition. Också *Sveriges Advokatsamfund* menar att bestämmelsen kan medföra tillämpningssvårigheter och pekar på att det inte anges om termerna och uttrycken skall bedömas med utgångspunkt från ett inhemskt eller utländskt perspektiv. *Näringslivets Skattedelegation* har inget att erinra mot principen i första stycket, men menar att undantagsbestämmelsen i tredje stycket har fått en alltför vid utformning i lagtexten i förhållande till vad som enligt författningskom-

mentaren avses regleras i lagrummet. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att tredje stycket är svårförståeligt och bör skrivas om. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att uttrycket *utländska företeelser* är oklart liksom innebörden av tredje stycket.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I den allmänna motiveringen behandlas i avsnitt 8.2 frågan om en term eller ett uttryck som används bör omfatta också motsvarande utländska företeelser. Som framgår där är principen i IL att, om det inte anges något annat eller framgår av sammanhanget, så avser en term eller ett uttryck också motsvarande utländska företeelser.

Lagrådet anser att det i många fall är svårt att avgöra om utländska företeelser skall omfattas eller ej och menar att det hänger samman med bestämmelsen i första stycket att utländska företeelser skall omfattas ”om inte annat anges”. De citerade ordalagen ställer krav på att det verkligen anges att huvudregeln inte skall gälla. Lagrådet anser att risken är uppenbar att lagstiftaren ibland uttrycker sig på ett sådant sätt att det inte står klart att något ”annat anges”, dvs. att utländska företeelser inte omfattas. Lagrådet kommer fram till att bestämmelsen måste vara allmänt hållen och därför ha vissa brister vad gäller tydligheten och förordar att den utformas så att den ger uttryck för huvudprincipen men samtidigt lämnar utrymme för en mer flexibel tillämpning än det remitterade förslaget gör. I lagrådsremissen fanns ett tredje stycke där det föreskrevs att huvudregeln inte gäller för bestämmelser som grundar sig på vad som har skett eller skall ske vid taxering. Vad som avsågs var bl.a. avdrag som görs, intäkter som tas upp, skattemässiga värden eller klassificeringar vid fastighetstaxeringen. Lagrådet, liksom flera remissinstanser, anser att det är svårt att förstå vilka fall bestämmelsen omfattar. Lagrådet föreslår att första och tredje styckena skall slås ihop och ges följande lydelse.

”De begrepp som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att endast svenska företeelser avses.”

Lydelsen bygger på att när en regel i IL handlar om gjorda avdrag, om intäkter som tas upp eller om skattemässiga värden får det anses framgå av sammanhanget att det är avdrag, intäkter och värden vid den svenska taxeringen som avses. Regeringen anser att den tolkningen i huvudsak är rimlig och följer därför, med undantag för några redaktionella ändringar, Lagrådets förslag. När det gäller klassificering m.m. vid fastighetstaxeringen är det emellertid svårt att hävda att det framgår av sammanhanget att det bara är svenska fastigheter som avses. Det är inte heller nödvändigt att de termerna som huvudprincip skall avse bara svenska fastigheter (se vidare i kommentarerna till 9 och 15 §§).

I allmänmotiveringen, avsnitt 8.2, finns en upplysning om hur det markerats att det bara är svenska företeelser som avses.

Sveriges Advokatsamfund vill ha ett förtydligande om en viss företeelse, exempelvis en stiftelse eller en avyttring, skall bedömas enligt svensk eller utländsk rätt. Detta är inte en ny fråga utan den kan komma upp även vid tillämpning av dagens inkomstskattelagstiftning. Vad som skall bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den

aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL. För att nämna samfundets exempel, stiftelse, så avses utländska juridiska personer som enligt det aktuella landets lagstiftning motsvarar vad som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse. Detta oavsett hur den juridiska personen benämns i utlandet. Man måste därför se detta ur såväl svenskt som utländskt perspektiv. Remissinstanserna har naturligtvis rätt när de framhåller att detta inte är helt enkelt. Man kan ju inte kräva att det skall vara en absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen. När det gäller t.ex. insamlingsstiftelser bör en utländsk insamlingsstiftelse kunna anses motsvara en svensk sådan även om stiftelseförordnandet inte är undertecknat av stiftarna – vilket krävs enligt 11 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen (1994:1220) – om det inte krävs enligt utländsk rätt. Men var dessa gränser går kan inte regleras i lag utan får lösas i praxis.

Liksom i 1 § ändras *begrepp till termer och uttryck*. För kommentar se 1 §.

Från huvudprincipen i första stycket finns vissa undantag i *andra stycket*. När det står ”staten, regeringen, landsting, kommuner och kommunalförbund” avses vanligen bara svenska staten, svenska regeringen etc. Det finns därför ett undantag i *andra stycket*. Naturligtvis gäller det samma för statlig, kommunal och liknande. Man kan tveka om *regeringen* omfattas av uttrycket *staten*. För att förtydliga vad som avses har ordet lagts till här i regeringens förslag. I SLK:s förslag saknades också *kommunalförbund*. Eftersom uttrycket används i 7 kap. 2 § och där avser bara svenska kommunalförbund bör det finnas med i uppräkningsen i denna paragraf. Ordet *församlingar* har tagits bort efter lagrådsgranskningen. Det beror på att ordet inte längre används utan precisering (jfr 3 kap. 9 §).

Juridisk person

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att först bör det anges vilka juridiska personer som är skattesubjekt och sedan bör undantagen anges.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uttrycket juridisk person används i huvudsak på samma sätt som i civilrätten. Vissa juridiska personer beskattas inte själva. I stället beskattas delägarna. Detta gäller svenska handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och sådana juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter. Dödsbon beskattas som fysiska personer (jfr 4 kap.). I IL omfattar därför uttrycket juridiska personer inte sådana juridiska personer. Att de behandlas annorlunda framgår också av skattskyldighetsbestämmelserna, se 4 och 5 kap. samt 6 kap. 6 § andra stycket. Bestämmelserna om vilka sam-

fälligheter som ingår i uttrycket juridiska personer behandlas närmare i kommentaren till 6 kap. 6 §.

Svenska värdepappersfonder är inte juridiska personer, men behandlas skattemässigt som sådana sedan år 1974 (SOU 1969:16, prop. 1974:181, bet. 1974:SkU64, SFS 1974:995), se *andra stycket*. Det framgår av 1 § 3 mom. SIL. Denna bestämmelse infördes år 1990 (1990:2) samtidigt som man bytte uttrycket aktiefonder till värdepappersfonder. Det finns också bestämmelser om värdepappersfondernas skattskyldighet i 6 kap. 5 § och om hur de beskattas i 39 kap. 14 och 20 §§.

Det finns inga särskilda bestämmelser för utländska värdepappersfonder, se också i kommentarerna till 6 kap. 7–10 §§.

I *tredje–femte styckena* finns några hänvisningar.

Vilka juridiska personer som är skattesubjekt framgår av skattskyldighetsbestämmelserna i avdelning II. Att, som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet föreslår, även här ta in bestämmelser om vilka juridiska personer som är skattesubjekt skulle innebära en dubbelreglering.

Aktiebolag

4 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen omfattar också bankaktiebolag. I övrigt överensstämmer den med regeringens förslag, bortsett från att den ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I KL och SIL har termen aktiebolag fått omfatta också försäkringsaktiebolag. Försäkringsaktiebolag är emellertid en egen associationsform. Här föreskrivs därför att försäkringsaktiebolag räknas som aktiebolag.

SLK:s förslag omfattar också bankaktiebolag. År 1998 ändrades emellertid bankrörelselagen (1987:617) så att enligt 1 kap. 1 § tredje stycket gäller för bankaktiebolag vad som är föreskrivet för aktiebolag i allmänhet, om inte annat följer av bankrörelselagen eller är särskilt föreskrivet (prop. 1997/98:166, bet. 1998/99:LU4, SFS 1998:1500). Någon sådan bestämmelse som SLK föreslagit behövs därför inte.

Svensk koncern

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* rekommenderar ytterligare utredningsarbete. Problemet är enligt fakulteten att söka få en bättre definition av vad som är en svensk koncern och, om det måste finnas flera definitioner, när de olika definitionerna skall användas. Enligt *Svenska Revisorsamfundet SRS* utesluts inte utländska koncerner från tillämpningsområdet eftersom koncerndefinitionen i de svenska lagarna är utformad så att även utländska bolag kan ingå och t.o.m. helt utländska underkoncerner.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ordet koncern används på flera ställen i dagens skattelagstiftning utan att det förklaras. I

andra bestämmelser begränsas det genom att moderföretaget skall vara en viss typ av företag (se t.ex. 7 § första stycket 1 KÖL). Om det inte finns en sådan begränsning kan det uppkomma tvekan om vad som avses eftersom ordet i civillagstiftningen används på koncerner med olika typer av moderföretag. Vad som framför allt kan vara tveksamt är om ordet omfattar dels utländska motsvarigheter, dels sådana koncerner som avses i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. I den sistnämnda typen av koncerner kan handelsbolag eller enskilda näringsidkare vara moderföretag. Regeringen har i en proposition (prop. 1998/99:130) föreslagit att den nyssnämnda årsredovisningslagen skall upphävas och att årsredovisningslagen (1995:1554) skall gälla också för den typen av koncerner (se förslagen till bl.a. 1 kap. 3 och 4 §§ ÅRL).

I den proposition som låg till grund för en bestämmelse om korsvisa personalrabatter som finns i 32 § 3 f mom. KL (11 kap. 13 § IL) står det att med koncern avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (prop. 1994/95:182 s. 45). Där emot står det inget om motsvarande utländska koncerner. I förarbetena till övriga bestämmelser där ordet koncern används utan någon begränsning saknas det uttalanden om vad som avses med ordet.

SLK ansåg att det var en för svår och omfattande uppgift för kommittén att gå igenom de bestämmelser som finns om koncerner och avgöra hur termen skall tolkas i varje enskilt fall. Kommittén tolkar i stället dagens bestämmelser så att de har den innebörd som man avsåg i prop. 1994/95:182. Det innebär att också sådana koncerner som avses i lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag liksom motsvarande koncerner som kommer att omfattas av 1995 års årsredovisningslag om ändringen i prop. 1998/99:130 genomförs omfattas av termen men däremot inte utländska koncerner.

Regeringen har gått igenom de bestämmelser som finns i IL om koncerner och vissa av dem ändras så att de inte begränsas till enbart svenska koncerner. De bestämmelser som ändras är 11 kap. 13 § om personalrabatter, 11 kap. 15 § om anställdas förvärv av aktier, 40 kap. 6 § om underskottsavdrag. De bestämmelser som motsvarar 42 kap. 16 § om skattefri utdelning av andelar i dotterbolag ändrades år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). I den nya lydelsen tas det inte in någon begränsning till svenska koncerner. När det gäller bestämmelsen i 40 kap. 6 § finns det ett avgörande från Regeringsrätten som innebär att bara svenska koncerner omfattas. I paragrafen har SLK tagit in en definition av begreppet koncern, som begränsar det till koncerner som räknas upp i vissa lagrum och därigenom till svenska koncerner. Definitionen är begränsad till det kapitlet. Regeringen föreslår emellertid att den bestämmelsen skall ändras så att också vissa utländska koncerner skall omfattas, se vidare i kommentaren till 40 kap. 6 §.

Med regeringens förslag används ordet koncern i kombinationen *svensk koncern* och då gäller definitionen i denna paragraf. I de bestämmelser där det bara står *koncern* omfattas också utländska koncerner. I det fallet saknas en förklaring till vad ordet står för. Liksom när det gäller

andra begrepp definieras inte vad som avses med utländska motsvarigheter, se kommentaren till 2 §.

Som Svenska Revisorsamfundet SRS anför kan även utländska företag och utländska underkoncerner ingå i svenska koncerner.

Fastighet

6 §

SLK:s förslag: *Första stycket* överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar. *Andra stycket* om tomträtter är nytt.

Remissinstanserna: Har inte kommenterat bestämmelsen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Genom denna paragraf kommer bestämmelserna om fastigheter också att omfatta viss lös egendom. Bestämmelsen finns i dag i 4 § tredje stycket KL.

Att byggnader som är lös egendom skall behandlas som fastigheter har gällt sedan KL:s tillkomst.

Bestämmelsen om tillbehör fanns ursprungligen i punkt 2 av anvisningarna till 8 § KL, där den infördes år 1973 (prop. 1973:162, bet. 1973:SkU70, SFS 1973:1099). Det kan påpekas att hänvisningen till jordabalken inte innebär att tillbehören måste omfattas av jordabalkens regler och alltså finnas i Sverige, utan bara är till för att beskriva tillbehörens karaktär.

I SLK:s förslag finns inte *andra stycket* om tomträtter med. SLK har tagit in en bestämmelse i 43 kap. 1 § andra stycket (vilket skulle motsvara 45 kap. 1 § i regeringens förslag) att bestämmelserna om avyttring av fastigheter skall tillämpas även på tomträtter. I dagens lagtext finns en bestämmelse i 24 § 1 mom. fjärde stycket första meningen SIL där det står att vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet skall tillämpas även på tomträtt. I 4 § andra stycket KL står att med ägare likställs den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare. Regeln omfattar bl.a. tomträttshavare. En motsvarande bestämmelse har placerats i 7 §, se nedan. Däremot saknas en regel om att tomträtter generellt skall behandlas enligt samma regler som fastigheter. Lagrådet förordar att det tas in en sådan bestämmelse här och lämnar ett förslag till en ny lydelse av 6 §. Regeringen följer Lagrådets förslag till placering och utformar regeln i enlighet med Lagrådets förslag.

I 4 § första stycket KL finns en bestämmelse om att inkomst av fastighet beräknas på grundval av vad som bestämts vid fastighetstaxering. Bestämmelsen infördes då föreskrifterna om fastighetstaxering bröts ut ur KL år 1973 (prop. 1973:162, SFS 1973:1099). Eftersom det inte finns något behov av en sådan bestämmelse, tas den inte med i IL.

Fastighetsägare

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att den skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Genom hänvisningen till 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) kommer vissa som inte är ägare till en fastighet ändå att behandlas som ägare, t.ex. tomt-rättshavare. Bestämmelser om ett utvidgat fastighetsägarbegrepp har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Från början fanns de i 13 § KL men numera finns de i 4 § andra stycket KL.

Som SLK kommit fram till finns det inte anledning att flytta hit den materiella bestämmelsen från fastighetstaxeringslagen.

Bestämmelsen har skrivits om dels redaktionellt, dels för att uttrycka att den avser också utländska motsvarigheter.

Privatbostad

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. I SLK:s förslag till *första stycke* fanns emellertid ytterligare en mening, som har flyttats till 9 § första stycket.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför angående 6–19 §§ att regelsystemet har blivit tillkrånglat genom att vissa, mycket avgränsade, typer av utländska fastigheter skall jämföras med motsvarande svenska fastigheter. Fakulteten anser dock att SLK:s förslag till lagtext är bättre än dagens lagtext när det gäller att få fram vad som förefaller ha varit avsikten med regleringen. Fakulteten finner det dock svårt att inse nödvändigheten av att ha två så näraliggande termer som privatbostad och privatbostadsfastighet.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termen privatbostad infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Innebörden ändrades redan samma år, då bestämmelsen i första styckets andra meningen om tvåfamiljsbostad lades till (1990:2). Bestämmelserna finns i dag i 5 § andra och fjärde styckena KL.

Det kan påpekas att genom den ändring som görs i 2 och 15 §§ med anledning av Lagrådets yttrande så kommer bestämmelsen i första stycket att omfatta också utländska bostäder. Också ett utländskt småhus är ju ett småhus enligt 15 §. Se vidare i kommentarerna till 2, 9 och 15 §§. Likaså omfattas bostäder i utlandet enligt andra stycket genom bestämmelsen i sista meningen.

Att ta bort termen privatbostad eller privatbostadsfastighet som Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har aktualiserat skulle knappast göra lagtexten enklare. Att nu göra materiella förändringar på detta område är inte heller lämpligt.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. *Första stycket* är emellertid placerat i 8 § och *andra och tredje styckena* har bytt plats.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns inte någon bestämmelse i dagens lagstiftning som motsvarar bestämmelsen i *första stycket* om utländska småhus på lantbruksenheter. Av förarbetena till

1990 års skattereform kan utläsas att avsikten var att även utländska motsvarigheter – med undantag för bostäder på jordbruksfastigheter – skulle betraktas som privatbostäder och beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 501 f., 644 f. och 731 f.). Bestämmelserna i 8 § och här i 9 § *första stycket* har utformats i enlighet med detta.

SLK hade en annan utformning av meningen om utländska småhus, som var placerad i 8 § första stycket sista meningen. Den inleddes med att med småhus likställs motsvarande byggnad utomlands. Efter påpekande från Lagrådet har regeln i 2 § ändrats så att utländska motsvarigheter omfattas om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (se kommentaren till 2 §). I 15 § definieras småhus som hus av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen. Definitionen har således utformats så att också utländska motsvarigheter skall omfattas. Det innebär att den inledning som SLK hade inte längre behövs.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny. De fastigheter som avses är s.k. statarlängor. Enligt 5 § första stycket KL är fastigheter med sådana småhus inte privatbostadsfastigheter, eftersom småhuset skall vara inrättat som bostad åt en eller två familjer. Inte heller sådana småhus skall omfattas av bestämmelserna om privatbostäder.

Enligt 5 § sista stycket KL kan vissa fastigheter med småhus på lantbruksenheter på ägarens begäran räknas som *näringsfastigheter*. Bestämmelsen infördes år 1993 (prop. 1993/94:91, bet. 1993/94:SkU17, SFS 1993:1524). I *tredje stycket* har bestämmelsen ändrats så att sådant småhus inte skall anses som *privatbostad*. Ändringen består således i att småhuset med det nya förslaget varken är en privatbostad eller ingår i en privatbostadsfastighet medan småhuset i dag är privatbostad trots att den ingår i en näringsfastighet. De bestämmelser som finns om privatbostäder bör nämligen inte gälla för sådana småhus, med undantag för bestämmelsen om uttag av bränsle i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL (22 kap. 9 § IL). Definitionen av storlek kommer från 5 § tredje stycket KL.

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång eller på överlåtelse-dagen som är avgörande för om en bostad skall anses som privatbostad kommer från 5 § sjätte stycket första meningen KL. Den infördes samtidigt med den bestämmelse som placerats i 11 § (1990:1).

SLK tar upp frågan om det vore bättre att det var förhållandena vid beskattningsårets ingång som skulle vara avgörande för om en bostad skall anses som privatbostad på samma sätt som vid bedömningen av om en bostadsrättsförening skall anses vara en s.k. äkta bostadsrättsförening vid kapitalvinstbeskattningen (se 26 § 1 mom. tredje stycket SIL och 46 kap. 3 § IL). Som skäl för en ändring anför kommittén att en förändring under året kan få tillbakaverkande effekter som kan vara svåra att förutse. Kommittén kom emellertid fram till att avgörandet om de för- eller nackdelar som det kan innebära att välja den ena eller andra tidpunkten är en

sådan materiell fråga som kommittén inte skall behandla. Inga remissinstanser har yttrat sig i frågan. Regeringen finner inte skäl att föreslå någon ändring.

11 §

SLK:s förslag: Andra meningen i *första stycket* finns inte med i SLK:s förslag. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* påpekar att dagens motsvarighet till denna paragraf är utformad så att en bostad kan ha kvar sin karaktär som privatbostad även under andra kalenderåret efter det egentliga omklassificeringstillfället medan den av SLK föreslagna lydelsen inte tillåter detta.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller den s.k. tröghetsregeln. Bestämmelserna finns i dag i 5 § sjätte stycket KL, där de infördes år 1990 (1990:2). *Första stycket* innebär att en bostad hos samma ägare behåller sin karaktär av privatbostad trots att det inträffar något som gör att den inte längre borde räknas som privatbostad.

Som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet påpekar har första stycket fått en felaktig utformning i SLK:s förslag, varför det har lagts till en mening om att bostaden kan ha kvar sin karaktär av privatbostad även under andra året efter det år då förändringen skedde, om bostaden övergår till en ny ägare under det året. I lagrådsremissen utformades andra meningen så att den gällde om bostaden *överlåts* under det året. Det har efter lagrådsbehandlingen ändrats så att den gäller om bostaden *övergår till en ny ägare*. Det finns inte anledning att i detta sammanhang behandla t.ex. arv annorlunda än överlåtelser. Lagrådet påpekar att andra meningen kan ge intryck av att regeln skall tillämpas inte bara i fråga om den som var ägare när ändringen skedde utan också i fråga om övriga ägare under det aktuella året. Lagrådet föreslår att regeln skall formuleras om eftersom detta uppenbarligen inte är avsikten. Bestämmelsen har formulerats om för att undvika detta.

Enligt *andra stycket* gäller tröghetsregeln också när en privatbostad övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Det finns ett nytt tillägg att bestämmelsen gäller bara om den övergår till en fysisk person. Om en juridisk person eller ett handelsbolag innehar en fastighet eller bostadsrätt är denna alltid näringsfastighet respektive näringsbostadsrätt.

Lagrådet menar att innebörden av bestämmelsen i andra stycket i lagrådsremissen är oklar. Avsikten med regeln är att om bostaden ändrar karaktär i och med att den övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning så skall den ändå behandlas som privatbostad under den tid som anges i första stycket, om inte den nye ägaren begär annat. För att detta tydligare skall framgå formuleras bestämmelsen om.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en bestämmelse om att en privatbostad som ingår i ett dödsbo behandlas som privatbostad under några år efter dödsfallet. En motsvarande bestämmelse finns i dag i 53 § 3 mom. tredje stycket KL. Den gäller också vid den statliga taxeringen genom en hänvisning i 6 § 3 mom. SIL. Bestämmelsen kom till vid 1990 års skattereform (1990:1) och ändrades år 1993 då handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopades (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541).

I den nuvarande bestämmelsen står att den gäller ”om egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad”. Detta ändrar SLK till ”om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad” och anger som motivering följande.

”I den allmänna motiveringen i den proposition genom vilken bestämmelsen infördes sägs följande (prop. 1989/91:110, s. 502): ”För att undvika att privatbostad som ingår i dödsbo omedelbart måste redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet bör emellertid just den situationen särregleras. Privatbostadsreglerna bör i en sådan situation få tillämpas under fyra kalenderår efter dödsfallet. En förutsättning är naturligtvis att kraven i fråga om användning m.m. uppfylldes av den avlidne. Under den angivna tiden bör dödsbodelägarna hinna skifta ut fastigheten.”

I det betänkande som låg till grund för bestämmelserna finns samma tankegångar (SOU 1989:33, del II, s. 56). I utredningens förslag till lagtext fanns inte rekvisitet att egendomen fortfarande uppfyller förutsättningarna för att kunna anses som privatbostad. Det kan påpekas att regeln då hade mycket större betydelse eftersom det inte fanns något förslag om att införa tröghetsregeln, se 11 §. Bostaden skulle då förlora sin privatbostadskaraktär retroaktivt redan från ingången av dödsåret eftersom det är förhållandena vid utgången av året som är avgörande, se 10 §.

I specialmotiveringen till 53 § 3 mom. KL sägs (prop. 1989/90:110 s. 657 f.) bl.a. följande: ”Vidare bör påpekas att privatbostadskriteriet i detta fall får anses uppfyllt om egendomen används eller är avsedd att användas som permanent- eller fritidsbostad av någon av dödsbodelägarna eller dessa sådana närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Likaså bör egendomen anses som privatbostad om den av dödsbo som inte är handelsbolag upplåts som bostad åt fysisk person vilken använder egendomen på sådant sätt att den i dennes ägo hade varit att betrakta som privatbostad.”

Vi har svårt att förena uttalandena i specialmotiveringen med lagtexten. Att egendomen används av dödsbodelägarna eller närstående som permanent- eller fritidsbostad kan möjligen passa in. Om dödsboet har en bostad upplåten åt en fysisk person, kan dock egendomen knappast anses uppfylla förutsättningarna för att kunna räknas som privatbostad. Den tolkning man kan göra som kan passa ihop med uttalandena är att ordet ”kunna” innebär att egendomen måste vara ”av det slag” att den kan vara en privatbostad. Som exempel kan nämnas att småhuset inte får ha byggts om till trefamiljshus eller att privatbostadsföreta-

get inte får ha blivit en oäkta bostadsrättsförening. Då finns emellertid inte något krav att egendomen verkligen används som permanent- eller fritidsbostad. Den behåller således sin karaktär även om bostaden står tom, t.ex. i avvaktan på en försäljning. En sådan tolkning går också bättre ihop med allmänmotiveringen och utredningens förslag.”

Lagrådet påpekar att den av SLK föreslagna lydelsen innebär att tillämpningsområdet sträcker sig betydligt längre än vad som antyds här. Den omfattar också t.ex. det fallet att bostaden – utan ombyggnad – hyrs ut för att användas i näringsverksamhet.

Den av SLK föreslagna lydelsen innebär visserligen en utvidgning i förhållande till vad som uttalades i förarbetena. Regeringen finner ändå inte skäl att frågå förslaget.

Privatbostadsfastighet

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I förslaget finns ett *tredje stycke* angående utländska motsvarigheter.

Remissinstanserna: Se *Juridiska fakultetens vid Uppsala universitets* yttrande som redovisats under 8 §. *Riksskatteverket* instämmer i SLK:s tolkning att den s.k. tröghetsregeln i 11 § gäller för tomtmark men har påpekat att i litteraturen har motsatt tolkning gjorts. *Skogsstyrelsen* anser att det bör övervägas att ändra begreppen privatbostadsfastighet och näringsfastighet. Enligt *Skogsstyrelsen* finns det en risk för att begreppen ges en tolkning som inte överensstämmer med definitionerna eftersom begreppen i 13 och 14 §§ liksom i KL har en annan innebörd än i fastighetsbildningslagen (1970:988) och jordabalken. I de sistnämnda lagarna menas med fastighet en registerbetecknad fastighet i fastighetsregistret. Både privatbostadsfastighet och näringsfastighet kan avse en hel eller en del av en fastighet och näringsfastighet kan avse hela eller delar av fastigheter.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av privatbostadsfastighet är hämtad från 5 § första stycket KL. Termen infördes i samband med 1990 års skattereform (1990:1). En mindre ändring gjordes samma år (1990:2). För att avgöra om en fastighet är en privatbostadsfastighet måste man först avgöra om huset är en privatbostad eller, i fråga om tomtmark, om denna avses bebyggas med en privatbostad, se 8–12 §§.

I *första stycket 3* har det uteslutits ett villkor att småhuset är inrättat till bostad åt en eller två familjer. Villkoret behövs inte på grund av den bestämmelse som placerats i 9 § andra stycket.

Enligt bestämmelsen i *andra stycket* kan tomtmark i vissa fall anses som privatbostadsfastighet. Enligt andra meningen i stycket gäller då vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§. Som *Riksskatteverket* påpekar finns det ett uttalande i litteraturen (Per Sjöblom, *Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter* 1991 s. 26 och 33) där det står att eftersom utgångspunkten är förekomsten av en bostad (i 5 § sjätte stycket KL, som motsvarar 10–12 §§ i detta kapitel) torde regeln innebära att

tröghetsregeln inte gäller i fråga om tomtmark. Om man fullföljer denna tankegång skulle varken 10, 11 eller 12 § vara tillämplig i fråga om tomtmark. Det kan ändå inte finnas anledning att undanta dessa bestämmelser när det gäller tomtmark. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

I *tredje stycket* har SLK gjort ett tillägg för byggnader och fastigheter utomlands. Utvidgningen behövs inte i denna paragraf efter de ändringar som gjorts i 2 och 15 §§. Att bestämmelsen inte tas med är således bara en redaktionell ändring.

Skogsstyrelsens invändning att användningen av termerna privatbostadsfastighet och näringsfastighet i IL inte stämmer överens med fastighetstaxeringslagens och jordabalkens fastighetsbegrepp är riktig. Det är emellertid svårt att finna några lämpliga ersättningar för dessa termer som inte innehåller ordet fastighet. Det har funnits en diskrepans mellan det skatterättsliga och det civilrättsliga fastighetsbegreppet ända sedan KL kom till. Det framgår tydligt av IL att det finns en sådan diskrepans. Regeringen anser att man här kan behålla dessa termer.

Näringsfastighet

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *Skogsstyrelsens* yttrande angående 13 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Också termen näringsfastighet infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Definitionen finns i 5 § första stycket KL. För att avgöra om en fysisk persons fastighet är en näringsfastighet får man först gå igenom bestämmelserna för privatbostäder och privatbostadsfastigheter i 8–13 §§. Juridiska personer kan bara inneha näringsfastigheter. Detta gäller också handelsbolag.

Småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

15 §

SLK:s förslag: *Första stycket* överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att utländska motsvarigheter inte omfattas av SLK:s förslag. *Taxeringsenhet* finns inte med. *Andra stycket* om *taxeringsvärde* finns inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termerna *småhus*, *småhusenhet*, *hyreshusenhet*, *industrienhet*, *lantbruksenhet* och *taxeringsenhet* är hämtade från fastighetstaxeringslagen. Vissa av dessa termer omnämns i 5 § tredje stycket KL med en hänvisning till fastighetstaxeringslagen. Också denna bestämmelse infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

SLK:s förslag är uppbyggt så att i denna paragraf avses bara svenska förhållanden. Detta bygger på att det i 2 § föreskrivs att vad som har skett eller som skall ske vid taxering (t.ex. hur fastigheter delas in vid fastighetstaxeringen) inte omfattar motsvarande utländska företeelser. Lagrådet

har föreslagit att den bestämmelsen skall tas bort. Bestämmelsen här i 15 § skulle kunna utformas så att bara svenska småhus och enheter omfattas när dessa termer används. I vissa bestämmelser avses emellertid också utländska motsvarigheter (se t.ex. 8 och 9 §§). Regeringen anser att det av tydlighetsskäl är bättre att markera att bestämmelserna bara gäller svenska förhållanden i de paragrafer där bara svenska företeelser avses. Bestämmelsen här i 15 § utformas därför så att också utländska motsvarigheter omfattas. Det görs genom att uttrycket ”av de slag som avses i” används, se avsnitt 8.2.

I IL finns ett antal bestämmelser om taxeringsvärde. Dessa gäller bara i fråga om svenska fastigheter. Att så är fallet framgår oftast redan i de aktuella paragraferna, men det kan vara upplysande med en generell regel här i 2 kap. att bara svenska taxeringsvärden åsyftas i denna lag. Det tas därför in en sådan bestämmelse i *andra stycket*.

Andelshus

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av andelshus är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 23 § KL, där bestämmelsen placerades genom 1990 års skattereform (1990:1). Dessförinnan fanns den i 25 § 2 mom. första stycket c KL. Bestämmelsen infördes där år 1979 (prop. 1978/79:209, bet. 1979/80:SkU11, SFS 1979:1017).

Privatbostadsföretag

17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *HSB Riksförbund* avstyrker införandet av termerna privatbostadsföretag och privatbostadsrätt i stället för de etablerade termerna bostadsrättsförening och bostadsrätt. *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker att uttrycket ”till klart övervägande del” införs och föreslår att nuvarande praxis i stället skall kodifieras. Samfundet menar att uttrycket är oklart. *Näringslivets Skattedelegation* liksom *Sveriges Advokatsamfund* anser att detta är ett exempel på en situation då man kan införa en procentsats i lagtexten. *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* menar att man bör avstå från att införa nya ”kvantifierande” uttryck, som är en slags koder för stundtals mycket svårfunna procentangivelser. I stället bör deras antal begränsas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termen *privatbostadsföretag* är ny. HSB Riksförbund förordar att termen bostadsrättsförening skall användas. I dagens lagstiftning används olika uttryck. I huvuddefinitionen i 2 § 7 mom. SIL används orden bostadsförening och bostadsaktiebolag. I flera lagrum talas det om sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. SIL medan uttrycket bostadsrättsförening är relativt sällsynt. I reavinnsbestämmelserna i 26 § SIL används dock ofta uttrycken bostadsrätt och bostadsrättsförening. Där

finns en bestämmelse i 26 § 1 mom. andra stycket om att vad som sägs vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar i andra ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slaget som anges i 2 § 7 mom. En sådan metod skulle kunna användas även i IL. Mot detta talar emellertid risken för missförstånd. Det finns en definition av bostadsrättsföreningar i bostadsrättslagen (1991:614). Att utvidga termen bostadsrättsförening till att omfatta också bostadsföreningar och sådana aktiebolag som avses i 2 § 7 mom. SIL kan måhända accepteras eftersom många likställer dessa tre former av juridiska personer. Men att inskränka den så att endast s.k. äkta bostadsföretag omfattas är mindre lämpligt eftersom det kan missleda läsarna. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

Definitionen av privatbostadsföretag har sin motsvarighet i 2 § 7 mom. SIL. Definitionen var ursprungligen placerad i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL och har i stort sett varit oförändrad sedan lagens tillkomst.

I samband med att schablonbeskattningen av bostadsföreningar infördes år 1954 överlämnades åt rättspraxis att avgöra om en förening eller ett bolag skulle anses som s.k. äkta bostadsföretag och därmed schablonbeskattas (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Riksskatte-nämnden meddelade år 1957 anvisningar om att med äkta bostadsföretag avsågs företag där minst 60 % av hela taxeringsvärdet för bostadsföretagets fastighet belöpte på lägenheter som upplåtits åt medlemmar, Riksskattenämndens meddelanden 1958 nr 2 p 1. År 1966 utvidgades definitionen i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL till att omfatta också garageföreningar och gemensamhetsanläggningar av liknande natur (Ds Fi 1966:4, prop. 1966:151, bet. 1966:BevU62, SFS 1966:696). Slutligen skedde en följdändring år 1975 då orden ”gemensam anläggning” infördes som ett led i ändrade regler för beskattning av samfälligheter (Ds B 1982:6, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Då den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades år 1984 fördes definitionen utan sakliga ändringar över till 2 § 7 mom. SIL (Ds Fi 1984:9, prop. 1983/84:70, bet. 1983/84:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061).

Riksskatteverket har meddelat rekommendationer, senast år 1998 (RSV S 1998:3). För bostäder är procentsatsen fortfarande 60 och för garageföreningar är den 90.

I *punkten 1* har uttrycket *till klart övervägande del* införts, för kommentar se om kvantifierande uttryck i avsnitt 7.2.4. Svenska Revisorsamfundet SRS kritiserar detta uttryck. Att behålla dagens uttryck *uteslutande eller huvudsakligen* innebär emellertid en skärpning eftersom uttrycket i IL används för ca 75 % eller mer. Att använda uttrycket *till klart övervägande del* är en kodifiering av praxis. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet är negativ till att införa nya kvantifierande uttryck och Näringslivets Skattedelegation och Sveriges Advokatsamfund anser att man bör föra in procentsatser här. I detta fall skulle man kunna föra in de procenttal som Riksskatteverket angett i sina rekommendationer, men problemet är att definiera vad som skall beräknas. Är det ytan och i så fall hur skall den beräknas? Hur beaktas källare, vind, affärslokaler, varierande takhöjder, osv.? Kan storleken på inkomsterna från medlemmar och hyresgäster påverka? Det är inte lämpligt att ta ställning i dessa frågor i detta lagstiftningsärende. I avsnitt 7.2.4 är slutsatsen att det inte är lämp-

ligt att föra in procentsatser i vissa fall, men inte i andra. SLK:s utformning behålls därför.

Det kan påpekas att bara svenska företag har tagits med i definitionen eftersom de bestämmelser som finns om privatbostadsföretag skall tillämpas bara på svenska företag.

Privatbostadsrätt

18 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *HSB Riksförbunds* yttrande angående 17 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termen privatbostadsrätt har införts för att det skall finnas ett kort uttryck att använda. För att avgöra om en bostadsrätt är en privatbostadsrätt måste man tillämpa dels bestämmelserna om vad som är en privatbostad i 8–12 §§, dels bestämmelserna om vad som är ett privatbostadsföretag i 17 §.

I denna paragraf har termen privatbostadsrätt inte utvidgats till att stå för utländska motsvarigheter eftersom de flesta bestämmelser som finns om privatbostadsrätter inte skall tillämpas på utländska motsvarigheter.

Näringsbostadsrätt

19 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Liksom termen privatbostadsrätt är termen näringsbostadsrätt ny. För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man tillämpa bestämmelserna i 8–12, 17 och 18 §§.

Inte heller i denna paragraf finns det något behov av att utvidga termen till att omfatta utländska motsvarigheter.

Makar och sambor

20 §

SLK:s förslag (20 och 21 §§): Förslagen angående *makar och gifta* överensstämmer i sak med regeringens förslag till 20 §.

SLK har vidare ett förslag till definition av *sambor* i 21 §. Denna definition omfattar både hetero- och homosexuella sambor. I lagen (1987:813) om homosexuella sambor placeras bara en hänvisning till IL.

Remissinstanserna: *Byggtreprenörerna* motsätter sig SLK:s förslag om makar i 20 § och påpekar att det innebär en materiell skärpning såvitt avser reglerna om byggmästarsmitta i 27 kap. 4 § IL (24 kap. 4 § i SLK:s förslag) genom att fastigheter blir lagertillgångar när de förvärvas av make eller sambo under det år då äktenskapet ingås respektive barn föds. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* menar att SLK:s förslag inne-

bär en icke önskvärd skärpning och anser att det är högst olyckligt om makar som lever åtskilda skulle tvingas att bli sambeskattade.

Hovrätten över Skåne och Blekinge påpekar angående SLK:s förslag om sambor i 21 § att i lagstiftningsärendet vid tillkomsten av lagen om homosexuella sambor angavs att lagen skulle innehålla en uttömmande uppräkningslista av de bestämmelser om heterosexuella samboförhållanden som skulle gälla för homosexuella samboförhållanden. Den lagen skulle vid behov vidgas genom att ytterligare lagrum fogades till uppräkningslistan. Denna linje bör fullföljas, vilket inte hindrar en upprepning i IL.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeringen tar först upp frågan om sambor skall omfattas av reglerna om makar samt om det skall finnas en definition av uttrycket sambo.

Den bestämmelse som har tagits in i 20 § om att de som lever tillsammans utan att vara gifta under vissa förutsättningar skall behandlas som makar kommer från 65 § femte stycket KL. Den infördes år 1960 (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172).

SLK har i sitt förslag till 21 § tagit in en definition av sambor. Begreppet sambo är inte definierat i KL eller SIL, men ordet används i 19 § första stycket första ledet KL och i punkterna 3 a, 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § KL. I punkt 1 tredje och nionde styckena och punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 31 § KL finns det också bestämmelser om personer som sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden. Ordet sambo används också i lagen (1993:1469) om uppskovsavgift vid byte av bostad. I lagen om homosexuella sambor föreskrivs att samtliga dessa bestämmelser, med ett undantag, skall tillämpas på de homosexuella samborna. Undantaget är punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL.

I IL finns inte ordet sambo i det lagrum som motsvarar bestämmelsen i 19 § KL (8 kap. 2 §). I de bestämmelser som motsvarar anvisningspunkterna 1 nionde stycket och 3 sjunde stycket till 31 § KL (57 kap. 13 och 27 §§) och anvisningspunkterna 3 a, 3 b och 4 till 33 § KL (12 kap. 19, 20, 24 och 29 §§) används ordet sambo. Likaså används ordet i 47 kap. 14 och 15 §§, som motsvarar bestämmelser i lagen om uppskovsavgift vid byte av bostad. I den bestämmelse som motsvarar punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL (53 kap. 8 § i SLK:s förslag och 58 kap. 9 § i regeringens förslag) undantas i SLK:s förslag homosexuella sambor. Det finns emellertid inte något skäl till att den bestämmelsen inte skall gälla också för homosexuella sambor. Regeringen återkommer till den frågan i författningskommentaren till 58 kap. 9 §. Slutsatsen av detta är att alla regler som finns i IL om sambor gäller också homosexuella sambor.

I SOU 1997:77 föreslår SLK att hänvisningarna till KL i lagen om homosexuella sambor inte skall ersättas med motsvarande hänvisningar till IL utan att det tas in en generell hänvisning att det finns bestämmelser i 2 kap. 21 § IL. Som Hovrätten över Skåne och Blekinge framhåller är avsikten att lagen om homosexuella sambor skall innehålla en uttömmande uppräkningslista av de bestämmelser om heterosexuella samboförhållanden som skall tillämpas även på homosexuella samboförhållanden. Den av SLK föreslagna metoden bryter detta system. I lagrådsremissen tog regeringen i 21 § i stället in dels en definition av sambo, dels en hänvisning

till lagen om homosexuella sambor. I lagen om homosexuella sambor hänvisades till hela IL.

Lagrådet uttalar att det är olyckligt om IL använder en terminologi som är helt främmande för allmänt språkbruk och menar att det är ägnat att skapa förvirring att sambor som har eller har haft barn tillsammans inte kallas för sambor. Lagrådet anser att termerna makar och sambor bör användas i IL i vedertagen bemärkelse. I allmänt språkbruk omfattar sambor, enligt Lagrådet, alla de fall då en kvinna och man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jfr prop. 1986/87:1 s. 394). En annan sak är, enligt Lagrådet, att skilda regler kan gälla för olika kategorier sambor, om det anses lämpligt.

Regeringen gör följande bedömning. Orden makar och gifta används i IL i cirka 60 bestämmelser och ordet sambo i cirka 10 bestämmelser. Samtliga de bestämmelser som gäller för sambor gäller också för makar. Därför gör det inget om den skattskyldige inte vet om han anses som gift eller som sambo vid tillämpning av bestämmelserna om sambor. Det skulle därför räcka att man i de paragrafer som gäller för makar skriver ut att de gäller också för vissa sambor. Att i samtliga bestämmelser om makar och gifta skriva ut att bestämmelserna om makar gäller också för sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn med varandra skulle göra lagtexten otympligare. Det är därför inte en lämplig metod.

Lagrådets anser att definitionen av sambor samt hänvisningen till lagen om homosexuella sambor (21 § i lagrådsremissen) skall slopas. Regeringen gör följande bedömning. Ordet sambo har i IL i princip samma innebörd som i allmänt språkbruk, dvs. det innefattar samtliga de fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jfr Lagrådets yttrande). Det finns emellertid ett undantag från det, nämligen att vissa sambor behandlas som makar på grund av bestämmelsen här i 20 §. Att så är fallet framgår emellertid av denna bestämmelse och det behövs inte någon ytterligare bestämmelse om detta. Hänvisningen till lagen om homosexuella sambor behövs inte heller. Den har i lagrådsremissen bara tagits med som en upplysning. Regeringen följer därför Lagrådets förslag att utelämna dessa bestämmelser.

Lagrådets anser vidare att 20 § skall ha följande lydelse. ”Bestämmelser om makar i denna lag skall tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans.” I lagrådsremissen var bestämmelsen utformad på följande sätt. ”De som lever tillsammans utan att vara gifta skall behandlas som makar, om de tidigare har varit gifta med varandra eller om de har eller har haft barn tillsammans.” Det som skiljer i uttryckssätten är för det första att Lagrådet använder ordet *sambor* i stället för *de som lever tillsammans utan att vara gifta*. Regeringen kan inte helt överblicka om uttrycken har samma innebörd. Lagrådet uttalar sig inte i den frågan, men regeringen har inte något emot att använda ordet sambo och följer därför Lagrådets förslag. Vidare skiljer sig uttryckssätten genom att Lagrådet använder orden *tillämpas på* i stället för att använda formuleringen *behandlas som*. I Lagrådets yttrande angående 1 § likställer Lagrådet dessa två uttryckssätt. Regeringen har därför inte några invändningar mot Lagrådets förslag utan formulerar lagtexten på det sätt Lagrådet förordar.

På en punkt gör regeringen emellertid en mindre ändring i förhållande till tidigare förslag. För att klargöra att någon ändring inte är avsedd används uttrycket *gemensamma barn*, som finns i dagens lagtext, i stället för det i lagrådsremissen använda uttrycket *barn tillsammans*.

Lagrådet tar vidare upp dels frågan om det inte på lite längre sikt bör övervägas om samma regler kan gälla inom skattelagstiftningen för sambor av olika slag, dels frågan om reglerna om tillgångar som har förvärvats genom olika former av bodelning är genomtänkta. Ändringar i dessa fall skulle medföra materiella ändringar som enligt regeringens bedömning inte bör göras i detta sammanhang.

Regeringen övergår nu till vissa regler om makar, som finns i dag men som inte har tagits med här. I 65 § andra–fjärde styckena KL och i anvisningarna till paragrafen finns också bestämmelser om vid vilken tidpunkt makar skall behandlas som gifta skattemässigt. SLK föreslår att dessa bestämmelser inte skall tas med i IL.

Redan vid tillkomsten av KL fanns det en bestämmelse i 65 § om att det förhållande som har rått under större delen av beskattningsåret skall vara avgörande för om två personer anses som gifta. Den bestämmelsen finns nu i paragrafens fjärde stycke.

År 1952 tillkom en bestämmelse om att skattskyldig som ingått äktenskap skall räknas som gift först beskattningsåret därefter. Den bestämmelsen finns nu i andra stycket av 65 § KL.

Slutligen infördes en bestämmelse i 65 § tredje stycket år 1960 om att gifta makar som levtt tillsammans skall räknas som gifta också under det beskattningsår som en make avlider.

I 52 § 2 mom. KL finns en bestämmelse som hänger samman med bestämmelsen om när makar skall behandlas som gifta skattemässigt. Där föreskrivs att äkta makar som levtt åtskilda under beskattningsåret skall anses som av varandra oberoende skattskyldiga. Bestämmelserna i 52 § 2 mom. KL har funnits sedan lagens tillkomst.

Samtliga dessa bestämmelser innebär att makarna behandlas som gifta eller ogifta under ett helt beskattningsår. De tillkom när det fanns en sambeskattnings av makar. Då var det viktigt att avgöra om makar skulle anses som gifta under hela beskattningsåret eftersom det var omöjligt att dela upp året på en sär- och en sambeskattningsdel. Nu finns det inte längre någon egentlig sambeskattnings av makar. Vissa inslag av sambeskattnings finns dock i följande regler:

– Bestämmelser om fördelning av inkomst mellan makar i dagens 20 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 § och anvisningarna till 52 § KL (60 kap. IL).

– Bestämmelser om makar i punkt 3 och 4 av anvisningarna till 21 § KL om tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter (27 kap. IL).

– Särskilt grundavdrag för gift skattskyldig i punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL (63 kap. 8 §).

– I 3 § 12 mom. b sjätte stycket SIL finns en bestämmelse om att i vissa fall skall tjänstebeskattnings utdelning och kapitalvinst hos en make som är aktieägare i ett fåmansföretag beräknas som om hans beskattningsbara förvärvsinkomst (bortsett från den tjänstebeskattnings utdelningen och ka-

pitalvinsten) motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst (57 kap. 14 § IL).

I de första två situationerna finns det inte något som talar emot att en skattskyldig behandlas olika under olika delar av samma beskattningsår.

När det gäller särskilt grundavdrag för gifta skattskyldiga behövs emellertid en regel för hela beskattningsåret. I praktiken bygger den nuvarande regleringen inte på makebegreppet utan på den uppburna pensionens nivå och detta kan gälla också för framtiden.

SLK nämner inte bestämmelsen i den fjärde situationen om särskild skatteberäkning. När det gäller denna bestämmelse behövs en specialreglering.

Förutom den sistnämnda bestämmelsen behövs det således inte några regler om att makar skall behandlas som gifta under ett helt beskattningsår. SLK kom fram till att det inte finns något skäl att ta med några bestämmelser som motsvarar 52 § 2 mom. eller 65 § andra–fjärde styckena KL. Kommittén föreslår att uttrycken makar och gifta i stället skall användas utan någon definition, vilket innebär att det allmänna begreppet i äktenskapsbalken slår igenom. Två makar behandlas då som gifta skatttemässigt från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Att registrerat partnerskap likställs med äktenskap framgår av lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

Regeringen följer kommitténs förslag. När det gäller den särskilda skatteberäkningen i 57 kap. 14 § IL är det rimligt att de förhållanden som rått under större delen av beskattningsåret skall vara avgörande för om den särskilda skatteberäkningen skall göras.

År 1976 (DsFi:10, prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67) togs det in bestämmelser i anvisningarna till 52 § KL om fördelning av inkomster mellan makar. Samtidigt infördes det i punkt 1 av anvisningarna till 65 § en särskild reglering av när bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan makar i 20 § KL och anvisningarna till 52 § KL skall tillämpas. Dessa bestämmelser kan innebära att makarna behandlas som gifta under en del av beskattningsåret.

Enligt anvisningspunktens första mening skall föreskrifterna i dessa två lagrum tillämpas under tid då makarna lever tillsammans, utan hinder av bestämmelsen om att den som gifter sig under beskattningsåret skall behandlas som gift först beskattningsåret efter. Med kommitténs förslag att makarna skall behandlas som gifta från den dag äktenskapet ingås, skulle bestämmelsen innebära att tillämpningen av bestämmelserna skjuts upp till dess att makarna börjar leva tillsammans. Kommittén ansåg att det inte finns anledning att ha ett sådant undantag från huvudregeln, varför bestämmelsen utelämnades. Också i denna fråga delar regeringen kommitténs uppfattning.

Enligt anvisningspunktens andra mening skall de båda bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan makar tillämpas även om sammanlevnaden upphör till dess att det finns förutsättningar för allmänt avdrag för periodiskt understöd mellan makarna enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. För sådant avdrag krävs att makarna inte har gemensamt hushåll och att underhållsskyldigheten mellan dem har reglerats. Det är sannolikt inte vanligt att bestämmelserna om fördelning av inkomst mellan

makar är tillämpliga om makarna inte längre lever tillsammans. Även på denna punkt är det lämpligt att använda det civilrättsliga makebegreppet.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anser att det är olyckligt om makar som lever åtskilda blir sambeskattade. Den föreslagna ändringen av makebegreppet kommer att leda till att fler personer än i dag skattemässigt blir behandlade som om de hade flera makar. Någon egentlig sambeskattning av dessa personer är det emellertid inte tal om. Som redan SLK påpekar påverkar det sannolikt inte beskattningen i någon nämnvärd omfattning eftersom de flesta bestämmelserna om makar förutsätter att makarna förutom att vara gifta har någon annan beröringspunkt, t.ex. att de bedriver en verksamhet gemensamt. Det kan knappast vara vanligt att en person bedriver verksamhet ihop såväl med sin separerade make som med en sambo med vilken han eller hon har varit gift tidigare eller har barn tillsammans med.

Byggtreprenörerna påpekar att när det gäller reglerna om byggmästarens mitta i 27 kap. 4 § innebär förslaget en materiell skärpning på så sätt att fastigheter blir lagertillgångar när de förvärvas av en make eller sambo under det år då äktenskapet ingås respektive barn föds. Regeringen finner dock inte att en sådan utvidgning – som avser bara förvärv efter äktenskapets ingående respektive barns födelse – är obefogad.

Avslutningsvis gör regeringen den bedömningen att SLK:s förslag bör genomföras. Det behövs emellertid ett tillägg i 57 kap. 14 §.

Barn

21 §

SLK:s förslag (22 §): Bestämmelsen har ändrats redaktionellt, men i sak överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser att det är bättre att, som i dag, ha ett visst datum under året som är avgörande för om ett barn skall anses ha uppnått en viss ålder.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse som förtydligar vad ordet barn står för i denna lag.

I 65 § första stycket KL finns bestämmelser som berör begreppet barn. Enligt bestämmelserna skall frågorna om en skattskyldig haft barn, om barn är att anse som hemmavarande samt om barns ålder bedömas efter förhållandena den 1 november året före taxeringsåret. Vidare likställs styvbarn och fosterbarn med egna barn.

Redan när KL kom till fanns det en bestämmelse i 65 § om tidpunkten för att bedöma ett barns ålder samt om en skattskyldig haft barn. Därefter har följande ändringar skett. År 1945 blev den avgörande tidpunkten den 1 november året före taxeringsåret (prop. 1945:370, SFS 1945:897). År 1960 kom en bestämmelse om hemmavarande barn liksom att med barn avses också styvbarn (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172). År 1970 likställdes också fosterbarn med barn (prop. 1970:70, bet. 1970:BevU40, SFS 1970:162).

Bestämmelsen om att med barn avses också *styvbarn och fosterbarn* placeras i denna paragraf. Att adoptivbarn anses som barn framgår av

4 kap. 8 § föräldrabalken, varför det inte behövs någon bestämmelse för dem.

SLK påpekar att omfattningen av bestämmelsen är oklar. Om det var så att bestämmelsen innebar att alla regler skulle tillämpas som om styvbarn och fosterbarn var barn och att styvföräldrar och fosterföräldrar var föräldrar, vore det överflödigt med den bestämmelse som finns i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL om att med avkomling avses styvbarn och fosterbarn (22 §). SLK ansåg emellertid att frågan är för omfattande för att kommittén skulle föreslå något förtydligande. Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att en sådan försiktighet inte är motiverad och föreslår att det sista stycket i 22 § skall strykas. Lagrådet delar denna uppfattning och föreslår att bestämmelsen här i 21 § skall kompletteras med att styv- och fosterbarnen också räknas som avkomlingar till styv- respektive fosterföräldrar (se Lagrådets yttrande angående 55 kap. 6 § i det remitterade förslaget). Som påpekades både i SLK:s betänkande och i lagrådsremissen är frågan emellertid inte enbart om det finns ett behov av bestämmelsen i 22 § utan om bestämmelsen här i 21 § innebär att styv- och fosterföräldrar anses som föräldrar och att styv- och fostersyskon anses som syskon i alla bestämmelser i lagen. Tilläggas kan att frågan kan uppkomma i olika led, anses t.ex. föräldrarna till styv- och fosterbarnens föräldrar som mor- och farföräldrar till barnet? Lagrådet har inte uttalat sig i dessa frågor. Regeringen anser fortfarande att detta är för omfattande frågor för att reda ut i detta lagstiftningsärende och vill därför inte ändra i förhållande till den lagtext som finns i dag. Det av Lagrådet föreslagna tillägget tas således inte med.

SLK har inte tagit med bestämmelsen om tidpunkten för de olika bedömningarna i IL. Det innebär att dessa frågor får avgöras efter förhållandet vid den aktuella händelsen. Tidigare var det viktigt att bedöma för hela beskattningsåret om en skattskyldig hade barn eller om ett barn var hemmavarande. Det var svårt att ha en uppdelning under året av t.ex. förvärvsavdrag och av ortsavdrag. Dessa bestämmelser finns emellertid inte kvar längre. De bestämmelser som berörs av SLK:s förslag är följande.

För det första finns det ett antal bestämmelser där det är av betydelse *om en skattskyldig haft barn eller inte*. Se 20 § (60 kap. 2 § IL), punkt 2 av anvisningarna till 20 § (60 kap. 2 § IL), punkt 27 och 30 av anvisningarna till 23 § (16 kap. 35 § respektive 60 kap. 2 § IL), punkt 3 av anvisningarna till 24 § (17 kap. 29 § IL), punkt 1 av anvisningarna till 31 § (58 kap. 9 och 13 §§) och punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL (60 kap. 12 och 14 §§ IL).

Flera av dessa bestämmelser gäller behandlingen av lön till barn. Om man strikt går på den nuvarande formuleringen får det vissa orimliga konsekvenser. För det första kan man konstatera att om den skattskyldige fått barn under november och december månad anses den skattskyldige inte ha haft barn då. Frågan är emellertid ointressant i ”lönesituationerna” i de flesta fall eftersom barnen är så små. Men om det är fråga om fosterbarn eller styvbarn kan man ifrågasätta det rimliga i att de särskilda bestämmelserna om avdrag för lön m.m. inte skall gälla de första månaderna. Om ett barn skulle avlida före den 1 november eller om ett barn inte längre är styvbarn eller fosterbarn, kan dagens bestämmelser tolkas så att

bestämmelserna om lön till barn inte gäller under det år då barnet avlider eller inte längre räknas som barn. SLK ansåg att här borde i stället de verkliga förhållandena när arbetet utfördes vara avgörande.

I punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL (58 kap. 9 § IL) är det avgörande om en person kan få avdrag för pensionsförsäkring på sin makes liv att försäkringshavaren har barn under 20 år och att barnet sätts in som förmånstagare. SLK påpekar att det knappast kan finnas något skäl till att detta inte skall gälla omedelbart från det att barnet föds. Kommittén menar vidare att det inte är rimligt att den skattskyldige inte får avdrag för en försäkring därför att hans barn har avlidit senare under året men före den 1 november.

Det finns ytterligare en grupp av bestämmelser som berör vissa barn. Det är bestämmelserna om barn till svensk eller utländsk beskickningspersonal i 69 § och 70 § 1 mom. KL samt 17 § och 18 § 1 mom. SIL (3 kap. 4 och 17 §§ IL).

Det finns inte längre några bestämmelser i inkomstskattelagstiftningen om *hemmavarande barn*. Den delen av bestämmelsen är därför obehövlig.

När det gäller *barns ålder* finns det bestämmelser i 20 §, punkterna 27 och 30 av anvisningarna till 23 §, punkt 3 av anvisningarna till 24 §, punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 31 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 §, 69 § och 70 § 1 mom. KL samt 17 § och 18 § 1 mom. SIL (3 kap. 4 och 17 §§, 16 kap. 35 §, 17 kap. 29 §, 57 kap. 14 §, 58 kap. 9, 14 och 28 §§, 60 kap. 2 och 12 §§ och 61 kap. 14 §). Det har riktats kritik mot att t.ex. bestämmelserna i 20 § KL skall gälla ett helt år till om barnet fyller år i början av november i stället för i slutet av oktober. Denna effekt slipper man om de faktiska förhållandena vid varje tidpunkt är avgörande för att bestämma ett barns ålder.

När det gäller bestämmelsen i 61 kap. 14 § om förmån av inrikes tågresor är åldern den 1 november inte avgörande, utan det avgörande är om barnet fyller t.ex. 15 år under året. I 57 kap. 14 §, som behandlar skatteberäkningen inom familjen i ett fåmansföretag, är det nödvändigt att ha samma bedömning av åldern för hela beskattningsåret. Där föreslår SLK en regel – med samma konstruktion som i 61 kap. 14 § – att det avgörande är om barnet fyller högst 18 år under beskattningsåret.

Regeringen delar SLK:s uppfattning och föreslår att kommitténs förslag skall genomföras.

Närstående

22 §

SLK:s förslag (51 kap. 6 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att andra stycket (51 kap. 6 § andra stycket i SLK:s förslag) kan strykas och hänvisar till bestämmelsen i 22 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av närstående har funnits med sedan lagstiftningen om fåmansföretag kom till år 1976. Den är hämtad från punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen var den placerad i 35 § 1 a mom. nionde

stycket KL. I lagrådsremissen om Stoppreglerna, som beslutades den 16 september 1999, föreslås att bestämmelsen skall ändras redaktionellt.

I SLK:s förslag var denna bestämmelse placerad i 51 kap. 6 § och i lagrådsremissen fanns den i 55 kap. 6 §. Bestämmelsen har efter förslag av Lagrådet flyttats hit till definitionskapitlet.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att *andra stycket* kan utgå. Lagrådet delar Uppsala universitets uppfattning och framhåller att eftersom styvbarn och fosterbarn enligt 21 § räknas som barn vid tillämpning av denna lag följer härav att de också är att anse som avkomlingar. Regeringen har i kommentaren till 21 § konstaterat att dessa frågor är för omfattande för att redas ut i detta sammanhang. Regeringen följer därför SLK:s förslag och behåller *andra stycket*.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

23 §

SLK:s förslag: Paragrafen har följande lydelse i förslaget: ”Med aktiv näringsverksamhet avses en näringsverksamhet i Sverige i vilken den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Med passiv näringsverksamhet avses annan näringsverksamhet än aktiv näringsverksamhet.”

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termerna aktiv och passiv näringsverksamhet infördes genom 1990 års skattereform i 18 § KL (1990:1). När bestämmelserna om indelning i förvärvskällor ändrades år 1993 togs bestämmelserna om aktiv och passiv näringsverksamhet bort ur 18 § KL. I stället togs definitionen av aktiv näringsverksamhet in i bestämmelserna om pensionsgrundande inkomst i 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring och definitionen av passiv näringsverksamhet i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541, 1551 och 1567). År 1998 infördes det en definition av aktiv näringsverksamhet också i 2 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13). I dessa tre bestämmelser står att bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs för sig för varje förvärvskälla enligt kommunalskattelagen. I samband med omflyttningen av bestämmelserna år 1993 slopades en regel i 18 § KL att i utlandet självständig näringsverksamhet skall betraktas som passiv näringsverksamhet. I stället ändrades bestämmelsen i 18 § KL så att sådan verksamhet alltid hänförs till en särskild förvärvskälla (eller en särskild näringsverksamhet med IL:s uttryckssätt). Den bestämmelsen har placerats i 14 kap. 12 § andra meningen och 13 § första stycket andra meningen.

SLK:s förslag till utformning av lagtexten kan leda till osäkerhet om vad som gäller för en näringsverksamhet i vilken den skattskyldige har arbetat aktivt och som bedrivs både i Sverige och utomlands. Bestämmelsen formulerades därför om i lagrådsremissen. Den nya formuleringen har den fördelen att den lyfter fram att en självständig näringsverksamhet

som bedrivs utomlands alltid skall betraktas som passiv näringsverksamhet.

Lagrådet har emellertid riktat kritik mot att man av formuleringen inte kan läsa ut om bestämmelsen gäller också för exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar. En mindre redaktionell ändring har gjorts för att förtydliga att sådana juridiska personer inte omfattas genom att ”den skattskyldige” byts ut mot ”den som är skattskyldig för verksamheten”.

Eftersom bedömningen om inkomsten är aktiv eller passiv skall göras vid inkomsttaxeringen före beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten och den särskilda löneskatten, är det mer logiskt att definitionerna står i IL än i de andra lagarna. Det har också den fördelen att definitionerna kan samlas på ett ställe.

Rörelse

24 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 24 kap. 16 § (motsvarar 7 § 8 mom. tredje stycket b SIL) definieras näringsbetingade andelar. I lagrådsremissens 24 kap. 16 § punkten 2 står det att en andel anses vara näringsbetingad om det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av ett närstående företag.

Lagrådet påpekar att innebörden av den bestämmelse som placerats i 24 kap. 16 § punkt 2 är oklar alltsedan 7 § 8 mom. SIL ändrades vid skattereformen år 1990 och anför bl.a. Innebörden ändrades möjligen vid denna ändring. Det hänger samman med att kapitalförvaltning som bedrevs av t.ex. aktiebolag före 1990 års skattereform hörde till inkomstslaget kapital men efter reformen hör all verksamhet som ett aktiebolag bedriver – alltså även kapitalförvaltning – till inkomstslaget näringsverksamhet. Ett innehav som betingas av t.ex. ägarföretagets eller närstående företags förvaltning av fastigheter eller värdepapper uppfyllde inte det tidigare kravet på att innehavet skulle vara betingat av jordbruk, skogsbruk eller rörelse men uppfyller, åtminstone enligt ordalagen, det nuvarande kravet på att innehavet skall vara betingat av verksamheten. Det skulle därför kunna hävdas att en juridisk persons innehav av tillgångar *alltid* betingas av dess verksamhet. Att regeln i 24 kap. 16 § inte är avsedd att tillämpas på det sättet är dock självklart. Lagrådet föreslår att bestämmelserna skall förtydligas. Lagrådet framför liknande synpunkter angående lagrådsremissens 48 kap. 24 § (26 § här i propositionen), 48 kap. 25 § (27 § här i propositionen) och 52 kap. 7 §.

Regeringen gör följande bedömning angående dessa bestämmelser samt bestämmelserna i 25 kap. 16 § och 50 kap. 11 §. Bestämmelserna skall naturligtvis inte läsas så att alla innehav av tillgångar är betingade av verksamheten. Att en sådan tolkning är felaktig kan läsas ut av förarbetena till 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30). Det finns inte längre anledning att undanta förvaltning av fastigheter från tillämpningen av dessa paragrafer. Däremot bör sådan verksamhet som består i förvaltning av värdepapper och liknande till-

gångar inte omfattas av bestämmelserna, om det inte är så att värdepapperen innehas som ett led i en rörelsedrivande verksamhet. Det finns emellertid anledning att uppmärksamma ytterligare några paragrafer där det finns en liknande reglering. Det är de år 1998 införda reglerna om underprisöverlåtelser och ”Lex ASEA-utdelningar” (SOU 1998:1, prop.1998/99:15, bet. 1998/99SkU5, SFS 1998:1600 f.). I dessa regler (12 § UPL och 8 § andra stycket FUL), liksom i motsvarande regler i IL (23 kap. 7 § och 42 kap. 16 §) finns det en definition av rörelse med följande lydelse. ”Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepapperen innehas som ett led i rörelsen.” Även i dessa bestämmelser är rörelse således mer inskränkt än näringsverksamhet. Regeringen har stannat för att använda samma metod i båda dessa grupper av regler för att inskränka uttrycket näringsverksamhet och väljer den metod som infördes år 1998. Här i 24 § tar regeringen in en definition av rörelse som lyder. ”Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.” När det i andra meningen står att tillgångarna skall innehas som ett led i rörelsen har termen rörelse den innebörd som den fått genom första meningen. Det innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse.

I de tidigare uppräknade paragraferna tas det in en begränsning att de gäller för den som bedriver rörelse. På det sättet kommer förvaltning av värdepapper och liknande tillgångar att falla utanför. Det har också den fördelen att det blir en enhetlig metod för att avgränsa bort förvaltning av värdepapper och liknande tillgångar. Detta leder till följdändringar i de ovan nämnda paragraferna samt i 49 kap. 10 §.

Denna definition har införts efter lagrådsgranskningen.

Verksamhetsgren

25 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen definieras verksamhetsgren. Uttrycket definieras i dag dels i reglerna om underprisöverlåtelser (12 § UPL), dels i reglerna om verksamhetsavyttringar (8 § andra stycket FUL). I fråga om underprisöverlåtelser finns en utvidgning av uttrycket i 12 § andra stycket UPL. Den utvidgningen har tagits in i 23 kap. 7 §.

Egenavgifter

26 §

SLK:s förslag (24 §): Enligt kommitténs förslag avses med egenavgifter också särskild löneskatt och allmän löneavgift.

Remissinstanserna: Riksskatteverket menar att SLK:s förslag kommer att innebära informationsproblem. Vad som avses med egenavgifter finns

redan definierat i lagen om socialavgifter. I skattebetalningslagen görs en tydlig åtskillnad mellan de tre olika avgifts- och skattelagen. Det vore olyckligt om IL och skattebetalningslagen använder termen egenavgifter på olika sätt och skattebetalningslagens regler bör inte ändras om skatteuträkningen skall kunna göras begriplig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I KL och SIL finns flera bestämmelser om avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och om återföring av avdrag, se t.ex. punkt 19 av anvisningarna till 23 § och punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL. Ordet används också i andra lagar genom hänvisning till berörda lagrum i KL, exempelvis i 7 § RFL. I IL används ordet på många ställen, bl.a. i 12 kap. 36 §, 16 kap. 29–31 §§ och 62 kap. 5 §.

Enligt 3 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och enligt 4 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift likställs vid tillämpning av KL särskild löneskatt och allmän löneavgift med egenavgifter.

Som Riksskatteverket framhåller är det olämpligt att termerna står för olika saker i IL och i skattebetalningslagen (1997:483). Det är emellertid opraktiskt att skriva ut särskild löneskatt och allmän löneavgift i varje lagrum i IL där det finns bestämmelser om egenavgifter. Problemet kan lösas med en bestämmelse där det föreskrivs att bestämmelserna om egenavgifter *skall tillämpas på* särskild löneskatt och allmän löneavgift. (Jfr vad Lagrådet anfört om uttryckssättet i sitt yttrande angående 1 §.) Bestämmelsen har justerats redaktionellt efter Lagrådets granskning. En sådan reglering finns redan i lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och i lagen om allmän löneavgift. Det är emellertid upplysande om det finns en reglering redan här i IL om att bestämmelserna om egenavgifter skall tillämpas även på särskild löneskatt och allmän löneavgift. Regleringen tas därför in här. Regeringen kommer med förslag till ändring i de båda andra lagarna (se 2.35 och 2.64).

Prisbasbelopp

27 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer med regeringens förslag. I SLK:s förslag används dock beteckningen *basbelopp*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns ett antal bestämmelser som knyter an till det basbelopp som avses i 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring. I KL och SIL används ibland uttrycket basbeloppet utan hänvisning till något lagrum (t.ex. i 19 § KL) medan det på andra ställen finns en hänvisning till det nyss nämnda lagrummet (t.ex. i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL). För tydlighetens skull tas det in en hänvisning här. Uttrycket *basbelopp* ändrades år 1998 till *prisbasbelopp* i 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:677). Enligt paragrafens sista stycke skall om det i andra lagar hänvisas till basbeloppet därmed avses prisbasbeloppet. I IL bör det nya uttrycket prisbasbeloppet användas. I författningskommentarerna till de bestämmelser där uttrycket bas-

belopp används tas det inte med någon upplysning om att regeringen har ändrat uttrycket basbelopp till prisbasbelopp.

Det görs också ett tillägg att det som avses är prisbasbeloppet för året före taxeringsåret. I lagtexten räcker det sedan att det står prisbasbeloppet, om det inte behövs en särregel därför att det är ett annat års prisbasbelopp som avses.

Statslåneräntan

28 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om statslåneräntan är hämtad från 6 § KL. Den infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Ordet statslåneräntan infördes i lagtexten i samband med 1990 års skattereform (1990:1).

Fast driftställe

29 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När KL tillkom fördes det in en definition av fast driftställe i 61 § KL. År 1986 infördes bestämmelser om att begränsat skattskyldiga skulle beskattas för rörelse bara om den bedrivits *från fast driftställe* i Sverige (DsB 1981:10, prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113). Då ändrades definitionen och bestämmelsen flyttades till punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL med en hänvisning i 6 § 1 mom. andra stycket SIL. Bestämmelsen bygger på samma principer som OECD:s modellavtal. Den ändrades i samband med 1990 års skattereform genom att uttrycket rörelse byttes ut mot näringsverksamhet (1990:1).

Sista stycket i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL innehåller bestämmelser om att royalty m.m. i vissa fall skall anses som intäkt av näringsverksamhet från fast driftställe här. Den bestämmelsen har placerats i 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket eftersom den har betydelse bara för att avgöra om den som erhåller royaltyn m.m. är skattskyldig för den i Sverige.

Liksom i andra bestämmelser har uttrycket *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. För motivering se avsnitt 7.2.7.

Sverige

30 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av Sverige är hämtad från punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL. Punkten infördes år 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1113).

Skattemässigt värde

31–33 §§

SLK:s förslag (29 §): Innehåller en bestämmelse om att med skattemässigt värde avses det värde som en tillgång enligt IL tas upp till eller har tagits upp till vid inkomstberäkningen.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* liksom *Byggentreprenörerna* efterlyser ett förtydligande om definitionen av skattemässigt värde på lagertillgångar avser värdet före eller efter värdeminskningssavdrag som medges utanför räkenskaperna. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att definitionen kan utgå eftersom den inte tillför något och är oklar till sin innebörd.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: SLK föreslår att det skall införas en definition av skattemässigt värde. SLK:s förslag tar sikte bara på lagertillgångar och liknande tillgångar.

I dagens inkomstskattelagstiftning finns olika uttryck för detta värde. Uttrycket *skattemässigt värde* finns i 8 § ExmL och i 19 § OL, men i 2 § 4 mom. andra stycket SIL används uttrycket *det värde som i beskattningssavseende gäller* och i 28 § tredje stycket SIL och 13 § RFL används uttrycket *de värden som gäller vid inkomsttaxeringen*. I fråga om inventarier finns uttrycket *skattemässigt restvärde*.

Efter förslag av Företagsskatteutredningen infördes det en bestämmelse med definitioner av skattemässigt värde i 9 § lagen (SFS 1998:1600) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar till underpris (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99SkU5). Där används termen skattemässigt värde inte bara på lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, utan också på kapitaltillgångar och inventarier. Regeringen utgår från detta och låter definitionen gälla generellt i IL.

Definitionen placeras här i 2 kap., men det kan påpekas att paragrafen gäller bara i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det bara är där det finns lagertillgångar, kapitaltillgångar och inventarier. Definitionen delas upp i tre paragrafer, 31–33 §§.

Termen används i de lagrum som SLK har föreslagit när det gäller *lagertillgångar* och liknande tillgångar (31 §). Enligt SLK:s förslag påverkas inte det skattemässiga värdet på fastigheter av gjorda värdeminskningssavdrag. Enligt UPL däremot skall hänsyn tas till värdeminskningssavdrag som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna. Regeringen utgår från definitionerna i UPL.

Termen används också när det gäller *kapitaltillgångar* (32 §). Den används dock inte i bestämmelserna i avdelning VII om kapitalvinster och kapitalförluster. Avdelningen gäller ju såväl inkomstslaget näringsverksamhet som kapital. Där är det också naturligare att använda uttrycket

”det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats vid tidpunkten för ...”.

Slutligen används termen på *inventarier* (33 §). Då finns det inte längre något behov av termen *skattemässigt restvärde*. Den används därför inte längre. Lagrådet föreslår att orden ”även om de inte förvärvas från någon annan” skall slopas och hänvisar i sitt yttrande till vad Lagrådet anför i anslutning till 18 kap. 1 §. Regeringen följer inte Lagrådets förslag. För motivering, se kommentaren till 18 kap. 1 §.

Med denna lösning finns det inte anledning att gå in på remissinstansernas synpunkter.

Återföring

34 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uttrycket återföring används på ett flertal ställen i KL och SIL och i IL. I KL och SIL står det emellertid ofta att ett avdrag skall *återföras till beskattning*, se t.ex. punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. I IL har *till beskattning* uteslutits och i stället finns det en förklaring i detta kapitel. Genom att det står att beloppet tas upp *som intäkt* kan man av bestämmelsen i kombination med de bestämmelser som finns om återföring också få svar på när beloppet skall tas upp till beskattning, dvs. det är en periodiserad inkomst.

I 26 kap. Återföring av värdeminskningsskatt används uttrycket återföra. I motsvarande bestämmelse i KL står det att medgivna avdrag för värdeminskning m.m. skall tas upp som intäkt.

I fråga om vissa fonder står det i dagens lagtext att *fonderna* under angivna förutsättningar skall återföras, se t.ex. 9 § ErFL i fråga om ersättningsfonder. Det har i IL ändrats till att *avdraget* för avsättning till fonden skall återföras, se t.ex. 31 kap. 19 § IL.

AVD. II SKATTSKYLDIGHET

Denna avdelning behandlar *skattskyldigheten* (den subjektiva skattskyldigheten). Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda subjekt om de skall beskattas, dvs. om de över huvud taget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de skall beskattas. Man kan säga att här regleras när vissa skattesubjekt beskattas i annan omfattning än andra för samma inkomst. Skattskyldighetens växling beror på inkomsttagaren.

På andra ställen i lagen behandlas *skatteplikten* (den objektiva skattskyldigheten). Den objektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda inkomster om de skall beskattas. Man kan säga att där regleras fall där vissa inkomster beskattas annorlunda än andra utan hänsyn till mottagare. Skattepliktens växling beror på inkomstens natur.

Detta är varken en enkel gränsdragning eller en gränsdragning som går att tillämpa konsekvent. Man kan känna sig tveksam framför allt i fråga om inkomster som kan uppbäras bara av personer med vissa kännetecken.

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar har tagits in i inkomstslaget näringsverksamhet. De kan bara bli tillämpliga i det inkomstslaget och där finns det ett kapitel som behandlar räntor och utdelningar. Bestämmelserna passar bra i det kapitlet och det blir sannolikt lättare för läsarna att hitta dem där.

Skattskyldighetsbestämmelserna har delats in i fem kapitel; fysiska personer, dödsbon, svenska handelsbolag, juridiska personer samt vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

3 kap. Fysiska personer

I detta kapitel regleras vilka inkomster som fysiska personer är skattskyldiga för. Här finns såväl skattskyldighetsbestämmelser som bestämmelser om undantag från skattskyldigheten.

I kapitlet finns också två bestämmelser om skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster. De gäller för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga. För begränsat skattskyldiga blir bestämmelserna dock intressanta bara om de är skattskyldiga här för utfallande be-
lopp.

Som framgår av 4 kap. 1 och 2 §§ skall de bestämmelser som gäller för fysiska personer i denna lag tillämpas också för vissa dödsbon. I denna avdelning finns emellertid ett särskilt kapitel för dödsbon (4 kap.).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop.
1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Hänvisningen i *fjärde stycket* finns dock inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Fjärde stycket är nytt. Det hänvisar till bestämmelserna i 7 kap. 21 §, som på Lagrådets förslag flyttats från 8 kap. 36 §. Bestämmelserna i 7 kap. 21 § gäller för såväl fysiska som juridiska personer.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en upplysande hänvisning för fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, i vissa samfälligheter och i andra utländska juridiska personer än utländska bolag om att de kan vara skattskyldiga också för inkomster hos sådana juridiska personer.

Obegränsat skattskyldiga

Vilka som är obegränsat skattskyldiga

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring i *andra stycket*.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det är en bra metod att i en bestämmelse dels samla vilka kategorier som är skattskyldiga, dels föreskriva att de är obegränsat skattskyldiga.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 3–5 §§ introduceras termen *obegränsat skattskyldig*. Termen är ny i lagstiftningen men kan för fysiska personer i stort sägas motsvara begreppet *bosatt*. I dagens lagtext används det ordet för den som är bosatt här, men ofta används ordet i den utvidgade betydelsen att det omfattar också den som har väsentlig anknytning hit eller som stadigvarande vistas här. I IL används ordet *bosatt* för grundbetydelsen och termen *obegränsat skattskyldig* används för det mer omfattande begreppet.

Innehållet i definitionen i *första stycket* är hämtat i fråga om

– punkt 1 (*bosatt här*) från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL,

– punkt 2 (*stadigvarande vistelse*) från 68 § KL och 16 § 1 mom. SIL, och

– punkt 3 (*väsentlig anknytning*) från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL.

Bestämmelsen i *punkten 1* fanns med redan vid KL:s tillkomst. Den är i sak oförändrad sedan dess. I dagens lagtext används uttrycket *egentligt bo och hemvist*. Det har ändrats till *bosatt*, vilket är ett övergripande uttryck som innefattar både bo och hemvist. Avsikten är inte att det skall innebära någon ändring i sak. Jämför t.ex. 6–13 §§ folkbokföringslagen (1991:481).

Bestämmelsen i *punkten 2* fanns också med vid KL:s tillkomst och är i sak oförändrad sedan dess.

En bestämmelse om att personer med viss anknytning till Sverige skulle behandlas som obegränsat skattskyldiga (3 § *första stycket 3 och 7 §*) fanns också med vid KL:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL. Denna bestämmelse har ändrats några gånger. År 1966 (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729) infördes bl.a. en bestämmelse med en bevispresumtion. Därefter gjordes en större ändring år 1985 (DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59,

SFS 1985:362). Uttrycket väsentlig anknytning förtydligades i vissa avseenden. Bestämmelsen utvidgades till att gälla inte bara svenska medborgare utan också alla som har haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här. Tiden för bevispresumtionsregeln förlängdes till fem år och kom att omfatta fler skattskyldiga.

4 §

SLK:s förslag (3 a §): Enligt SLK:s förslag gäller bestämmelsen om den svenske medborgaren *är bosatt* utomlands. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om svensk beskickningspersonal m.fl. kommer från 69 § första stycket KL och 17 § första stycket SIL. Att sådana personer är obegränsat skattskyldiga infördes år 1978 (prop. 1978/79:58, bet. 1978/79:SkU15, SFS 1978:925).

Ordet *bosatt* har bytts ut mot *vistas* vilket bättre återspeglar vad som avses. Det förhållandet att en person på grund av sin tjänst vid en svensk beskickning, en svensk delegation eller ett svenskt karriärkonsulat vistas utomlands skall inte hindra att denna person anses som obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta byte har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Uttrycket *lönat konsulat* har ersatts med det numera använda uttrycket *karriärkonsulat*.

I *andra stycket* har uttrycket ”på motsvarande sätt” lagts till som en markering att villkoren i första stycket skall läsas utifrån makens respektive barnets förhållanden.

5 §

SLK:s förslag (3 b §): Enligt SLK:s förslag gäller bestämmelsen om personen *är bosatt* i en annat stat inom Europeiska unionen. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om personalen vid Europeiska universitetsinstitutet kommer från 69 § andra stycket KL och 17 § andra stycket SIL. De infördes år 1996 (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208 och 1996:1214). Protokollet och konventionen som nämns i *första strecksatsen i första stycket* finns publicerade i propositionen 1996/97:5 s. 309 f.

Enligt dagens lagtext skall personen anses bosatt här om han vid tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här. I IL uttrycks det så att om personen vid tjänstetillträdet var obegränsat skattskyldig, skall han anses vara obegränsat skattskyldig här. Det kan tilläggas att det i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall finns bestämmelser om att inkomsterna från institutet kan vara undantagna från inkomstskatt. I SLK:s förslag är villkoret formulerat så att han var obegränsat skattskyldig *i Sverige*. I Sverige har strukits eftersom det av sammanhanget framgår att vad som avses är om personen är skattskyldig här. Vidare finns det en definition här i 3 kap. av obegränsat skattskyldiga, av vilken

det framgår att det är obegränsad skattskyldighet i Sverige som avses när uttrycket används.

Liksom i 4 § har ordet *bosatt* bytts ut mot *vistas*. Skälen till ändringen framgår av kommentaren till 4 §.

I *andra stycket* har uttrycket ”på motsvarande sätt” lagts till som en markering att villkoren i första stycket skall läsas utifrån makens respektive barnets förhållanden.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om att vid tillämpning av skatteavtal skall sådana personer som avses i första och andra styckena anses ha hemvist i Sverige. Också denna bestämmelse infördes år 1996 i 69 § andra stycket KL och 17 § andra stycket SIL.

6 §

SLK:s förslag (3 c §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en upplysning om att det finns bestämmelser i protokollet till det s.k. Fusionsfördraget om var Europeiska gemenskapernas tjänstemän skall anses bosatta. Enligt 2 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen gäller de i Sverige. Fördraget och protokollet finns publicerade i SFS 1994:1501 s. 3567 f. En sådan upplysning infördes år 1996 i 69 § tredje stycket KL och 17 § tredje stycket SIL (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208 och 1996:1214).

7 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* påpekar att det är oklart vad som avses med utvidgningen *liknande förhållanden* i *första stycket sista strecksatsen*. Samfundet förutsätter att avsikten är att det inte skall ske någon förändring av gällande rätt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Se sista stycket av kommentaren till 3 §, där det finns en redogörelse för hur bestämmelsen vuxit fram.

Strecksatsen *liknande förhållanden* är inte en utvidgning utan en ersättning för uttrycket *därmed jämförliga förhållanden*.

Innebörden av obegränsad skattskyldighet

8 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna paragraf finns huvudregeln för obegränsat skattskyldiga fysiska personer. Bestämmelsen är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL. De nuvarande bestämmelserna har i princip haft samma lydelse sedan KL och SIL kom till.

I inledningen till 53 § 1 mom. KL respektive 6 § 1 mom. SIL finns det upplysningar om att det kan finnas undantag från skattskyldigheten i KL respektive SIL. En sådan upplysning är så allmän att man likaväl kan utesluta den. Någon motsvarighet har därför inte tagits in. Undantag från skattskyldigheten finns i 8 kap. om inkomster som är skattefria, men det finns också bestämmelser om skattefrihet i reglerna för de olika inkomstslagen.

Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

9 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* pekar på att uttrycket *administrativ praxis* är oklart och menar att om det skall användas behöver det preciseras.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om att obegränsat skattskyldiga inte är skattskyldiga för inkomst av anställning från utlandet i vissa fall. Bestämmelserna finns i dag i 54 § första stycket f KL och i punkt 3 av anvisningarna till paragrafen. I 7 § 11 mom. SIL finns en hänvisning till dessa bestämmelser.

En begränsning av skattskyldigheten infördes första gången år 1966 (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729) då en anställning och vistelse som varade i minst ett år undantogs från beskattning. Bestämmelsen om begränsning i skattskyldigheten vid utlandsvistelse utvidgades år 1985 (DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59, SFS 1985:362) bl.a. genom att sexmånadersregeln infördes. Vid 1990 års skattereform fick bestämmelserna sin nuvarande huvudsakliga utformning. Då infördes kravet att inkomsten skall beskattas i verksamhetslandet för att den skall undantas från skatteplikt med stöd av sexmånadersregeln. I propositionen (s. 683 f.) finns det vissa uttalanden om huruvida en inkomst, t.ex. en naturaförmån, skall anses ha blivit beskattad i utlandet. Bestämmelsen om undantag från skattskyldighet vid statlig och kommunal tjänsteexport infördes år 1993 (prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515). I prop. 1998/99:124 har det föreslagits en ny lydelse av lagtexten genom att *svensk landstingskommun* ersatts av *svenskt landsting* och *svensk församling* ersatts av *församling inom Svenska kyrkan*. Lydelsen här i IL bygger på föreslaget i prop. 1998/99:124.

Lagtexten har ändrats i förhållande till SLK:s förslag i inledningen av de båda styckena för att förtydliga att den skattskyldige inte måste vara anställd hos en utländsk arbetsgivare. Det som avses är bara att det måste finnas ett anställningsförhållande. Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Det av Svenska Revisorsamfundet SRS kritiserade uttrycket *administrativ praxis* är hämtat från dagens lagstiftning. Det finns inte anledning att nu överväga någon precisering.

10 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att kortare avbrott i utlandsvistelsen skall räknas in i utlandsvistelsen infördes år 1985 i samband med att bestämmelserna om skattefrihet utvidgades, se under kommentaren till 9 §. Bestämmelsen har inte ändrats. Den är i dag placerad i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL. Den gäller också vid den statliga inkomsttaxeringen på grund av en hänvisning i 7 § 11 mom. SIL.

11 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen undantas den som är anställd på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg från möjligheten att tillämpa bestämmelserna om skattefrihet i 9 §. Så har det varit ända sedan den ursprungliga ettårsregeln infördes år 1966. I dag framgår detta av 54 § första stycket f KL och 7 § 11 mom. SIL.

12 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från ett antal redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS påpekar att det av bestämmelsen inte framgår var arbetsgivaren skall vara obegränsat skattskyldig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I första stycket finns ett undantag från 9 § för den som är anställd ombord på fartyg.

I andra stycket finns en specialregel om att den som är anställd ombord på utländskt fartyg inte är skattskyldig för inkomst av anställningen i vissa fall. I dag finns bestämmelsen placerad i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL. I 7 § 11 mom. SIL finns en hänvisning som gör att den gäller också vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Bestämmelsen ändrades senast år 1993 (prop. 1992/93:217, bet. 1992/93:SkU35, SFS 1993:526) genom att bestämmelsen om 183 dagar per tolv månadersperiod infördes i stället för att anställningen och vistelsen skulle ha varat minst sex månader. Ett sådant undantag togs in första gången år 1985 i samband med införandet av sex månadersregeln, se under kommentaren till 9 §.

I första stycket *första strecksats* stryks *anställningen* för att det inte skall låta som att den skattskyldige måste vara anställd hos en utländsk arbetsgivare (jfr kommentaren till 9 §). Det som skall sägas är att vistelsen måste vara i minst 183 dagar under en tolv månadersperiod. Att den skattskyldige måste vara anställd framgår av inledningen till stycket.

Ett villkor för att bestämmelserna i andra stycket skall tillämpas är att arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig (andra strecksatsen). Svenska Revisorsamfundet SRS har påpekat att det inte framgår var arbetsgivaren skall vara obegränsat skattskyldig. Vad som avses med uttrycket obegränsat skattskyldig regleras i 3 kap. 3–7 §§ och 6 kap. 3 §. Av dessa

bestämmelser framgår att det som avses är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Något förtydligande behövs därför inte. Uttrycket används regelmässigt i IL utan tillägg för *i Sverige*.

I dag finns en hänvisning till 1 kap. 7 § 8 fartygssäkerhetsförordningen (1988:594) i fråga om vad som avses med oceanfart. Bl.a. med hänsyn till det olämpliga i att en skattelag hänvisar till en förordning har denna hänvisning tagits bort och i stället har en definition tagits in i *tredje stycket*.

13 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om oförutsedda händelser infördes år 1985 i samband med att skattefrihetsbestämmelserna utvidgades, se under kommentaren till 9 §. Bestämmelsen har inte ändrats. Den är i dag placerad i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 54 § KL. Den gäller också vid den statliga inkomsttaxeringen på grund av en hänvisning i 7 § 11 mom. SIL.

Undantag från skattskyldighet för anställda vid utländsk stats beskickning eller konsulat

14 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar. Bl.a. finns *obegränsat skattskyldig* inte med i inledningen. I stället avslutades bestämmelsen med ”även om han inte är begränsat skattskyldig enligt 14 §” (17 § i regeringens förslag).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att uttrycket ”även om han inte är begränsat skattskyldig enligt 14 §” (17 § i regeringens förslag) bör utgå.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige inte är skattskyldig är i dag placerad i 70 § 2 mom. KL och 18 § 2 mom. SIL. Bestämmelsen fanns med i KL redan år 1928, men fick sin nuvarande lydelse år 1984 (prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15, SFS 1984:894).

Uttrycket *lönat konsulat* har ersatts med det numera använda uttrycket *karriärkonsulat*.

Avslutningen ”även om han inte är begränsat skattskyldig enligt 17 §” kan fungera som en upplysning om att det längre fram finns bestämmelser om begränsad skattskyldighet. *Kammarrätten i Stockholm* har dock rätt i att bestämmelsen systematiskt inte hör hemma i denna paragraf eftersom den bara gäller för obegränsat skattskyldiga. Den tas därför bort och i stället inleds den med ”En obegränsat skattskyldig person ...”.

15 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att en utländsk honorärkonsul inte är skattskyldig för inkomster av sin tjänst hos den utländska staten finns i dag i 70 § 3 mom. KL och 16 § 3 mom. SIL. Dessa bestämmelser har aldrig ändrats.

Uttrycket *olönad konsul* har ersatts med det numera använda uttrycket *honorärkonsul*.

Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset

16 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att medlemmar av kungahuset inte är skattskyldiga för anslag som anvisas av staten är i dag placerad i 54 § första stycket a KL och 7 § 2 mom. SIL. Sådana anslag var skattefria redan vid KL:s tillkomst.

Begränsat skattskyldiga

Vilka som är begränsat skattskyldiga

17 §

SLK:s förslag (14 §): Enligt SLK:s förslag till punkten 1 krävs det också att den skattskyldige har sådana inkomster eller skall göra sådana avdrag som räknas upp i 18–20 §§. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring i punkten 3.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I dag finns det inte någon definition av begränsat skattskyldiga, men vilka som är begränsat skattskyldiga framgår motsatsvis av bestämmelserna om vem som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Under kommentaren till 3 § finns en redogörelse för var de bestämmelserna finns i dag och hur de har utvecklats.

SLK föreslår att en förutsättning för att en person skall var begränsat skattskyldig är att han har sådana inkomster eller skall göra sådana avdrag som avses i 18–20 §§. Förslaget leder till att fysiska personer delas in i tre kategorier; obegränsat skattskyldiga, begränsat skattskyldiga och de som inte alls är skattskyldiga. Lagrådet anser att denna kategoriindelning är mindre lyckad och menar att den leder till cirkelresonemang och oklarheter. Lagrådet förordar att termen begränsat skattskyldig skall avse varje person som inte är obegränsat skattskyldig. Enligt regeringens bedömning kan det visserligen förefalla märkligt att alla personer är skattskyldiga i Sverige, men praktiska skäl talar för att Lagrådets förslag skall följas. Det föranleder ändringar här i 3 kap., i 6 kap. samt i ytterligare ett antal bestämmelser som gäller för begränsat skattskyldiga.

Att den som tillhör utländsk stats beskickning m.fl., som anges i *punkt 2–4*, skall anses som begränsat skattskyldig framgår av 70 § 1 mom. KL

och 18 § 1 mom. SIL. Bestämmelsen fanns med i KL redan år 1928. Den enda större ändringen gjordes år 1984 (prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15, SFS 1984:894) då man lade till villkoret att den skattskyldige inte heller skall ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige när han kom att tillhöra beskickningen m.m.

Liksom i andra paragrafer används i punkten 2 det numera använda uttrycket *karriärkonsulat* i stället för *lönat konsulat*.

Innebörden av begränsad skattskyldighet

18 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* påpekar angående *första stycket 7* att det blir en skatteskärpning om utdelningar på andelar i ekonomiska föreningar skall beskattas även kommunalt. Att konstruera regler som medför att de ursprungliga tankegångarna fortfarande styr regelsystemet, skulle medföra komplexa regler. Fakulteten menar att det bästa skulle vara om även utdelningar på andelar i ekonomiska föreningar omfattades av kupongskattelagen. *Sveriges Advokatsamfund* anser angående samma punkt att motivet för att utvidga beskattningen av utdelningar på ekonomiska föreningar även till den kommunala taxeringen inte är självklart. Ett alternativ skulle kunna vara att delägarna i förekommande fall beskattas i inkomstslaget kapital.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen behandlar begränsat skattskyldiga. Denna bestämmelse är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a SIL.

Första stycket har omarbetats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag.

Punkt 1: Inkomst av rörelse som bedrivs här i Sverige har ingått i det som begränsat skattskyldiga alltid har varit skyldiga att redovisa enligt KL och SIL. Genom lagstiftning år 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113) preciserades detta till att avse inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här. Vad som menas med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § samt kompletteras i fråga om royalty och liknande i andra stycket här i 18 §.

Begränsat skattskyldiga har också alltid varit skyldiga att redovisa inkomst av fastighet här i Sverige enligt KL och SIL. Efter 1990 års skattereform skall inkomst av näringsfastighet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bland de inkomster som skall tas upp ingår sådan återföring av värdeminskningssavdrag m.m. som enligt 26 kap. skall göras när en näringsfastighet avyttras eller blir privatbostadsfastighet. Den kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av en näringsfastighet skall för fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital (se 13 kap. 4 och 6 §). Att kapitalvinsten också skall beskattas här i Sverige framgår av punkt 6.

Punkt 2: När en näringsbostadsrätt avyttras eller blir privatbostadsrätt, skall medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll tas upp som intäkt enligt 26 kap. 10, 11 och 13 §§. Sådana intäkter vid avyttringen skall också begränsat skattskyldiga ta upp om de avser närings-

bostadsrätter som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige. Bestämmelserna kom till vid 1990 års skattereform.

Punkt 3: Första gången det infördes skattskyldighetsbestämmelser om egenavgifter var år 1976 (prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68, SFS 1976:460). Därefter har bestämmelserna ändrats bl.a. år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU9, SFS 1981:1150). Av 2 kap. 26 § framgår att också viss särskild löneskatt och allmän löneavgift omfattas av denna bestämmelse.

I nuvarande bestämmelser föreskrivs också skattskyldighet för nedsatta s.k. nordiska socialavgifter, om dessa hänför sig till näringsverksamhet. Detta har utelämnats, eftersom beskattningen av dessa alltid skall ske i inkomstslaget tjänst och alltså för begränsat skattskyldiga genom särskild inkomstskatt. Före 1990 års skattereform skedde beskattningen i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. När detta inkomstslag upphörde föreskrevs att beskattningen i stället skulle ske i inkomstslaget tjänst (prop. 1989/90:110 s. 675).

Punkt 4: I dag framgår det av 21 § RFL att fysiska personer som inte är bosatta i Sverige är skattskyldiga för inkomst av kapital för positivt och negativt räntefördelningsbelopp. Det gäller såväl när fysiska personer är enskilda näringsidkare som när de är delägare i svenska handelsbolag. Avdraget för negativ räntefördelning regleras i 20 §. Bestämmelserna infördes år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536).

Punkt 5: Inkomster av fastigheter i Sverige har alltid varit skattepliktiga här enligt KL och SIL. Genom 1990 års skattereform ändrades bestämmelserna så att löpande inkomster av privatbostadsfastigheter och privatbostäder numera är att betrakta som inkomst av kapital, se nuvarande 3 § 3 mom. SIL.

Punkt 6: Kapitalvinst på fastighet i Sverige har alltid varit skattepliktig här, också för begränsat skattskyldiga, enligt KL och SIL. Punkten omfattar såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter.

Skattskyldighet för begränsat skattskyldigas kapitalvinster på bostadsrätter infördes i samband med att det infördes en evig kapitalvinstbeskattning på bostadsrätter (prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043). Punkten omfattar såväl näringsbostadsrätter som privatbostadsrätter. Vad som menas med privatbostadsrätt och näringsbostadsrätt definieras i 2 kap. 18 och 19 §§.

Punkt 7: I 6 § 1 mom. första stycket a SIL finns en bestämmelse om att begränsat skattskyldiga skall erlagga skatt för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Bestämmelsen har funnits med där sedan lagen kom till. Däremot finns det ingen motsvarande bestämmelse i KL.

Bestämmelsen gäller för det första i inkomstslaget kapital, som bara beskattas statligt. Men den kan gälla också i inkomstslaget näringsverksamhet, men då blir bestämmelsen intressant bara om utdelningen inte ingår i punkten 1 (fast driftställe eller fastighet i Sverige). Det torde knappast förekomma att begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelning som inte hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Däremot kan det förekomma att de är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska han-

delsbolag. Även om sådana inkomster inte hänför sig till ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige skall de beskattas här vid den statliga taxeringen. Men frågan är varför de inte skall beskattas vid den kommunala taxeringen. Före skattereformen kunde det vara motiverat att de begränsat skattskyldiga bara betalade statlig inkomstskatt på sådan utdelning eftersom de bara betalade kupongskatt på utdelning från aktiebolag. Efter skattereformen betalar de statlig skatt bara om inkomsterna överstiger brytpunkten, vilket innebär att sådan utdelning ofta blir skattefri. SLK föreslår att bestämmelsen utvidgas så att den gäller också vid beräkning av kommunal inkomstskatt. Att beskatta delägarna i inkomstslaget kapital, som Sveriges Advokatsamfund föreslår, bryter mot systemet att inkomster i handelsbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Det finns inte anledning att införa sådana undantag för de relativt sällsynta fall då detta kan förekomma. Regeringen följer SLK:s förslag.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om när royalty skall anses hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. Bestämmelsen finns i dag i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL och i 6 § 1 mom. *andra stycket* SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har det funnits en bestämmelse om att royalty och liknande ersättningar skall anses som inkomst av rörelse som bedrivs här om de kommer från en verksamhet som bedrivs i Sverige. År 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) infördes uttrycket ”royalty eller periodiskt utgående avgift för nyttjande av materiella eller immateriella tillgångar”. År 1986 lade man till att verksamheten skall ha fast driftställe i Sverige. Lydelsen ändrades senast i samband med 1990 års skattereform genom att uttrycket rörelse byttes ut mot näringsverksamhet. Vad som i övrigt avses med fast driftställe regleras i 2 kap. 29 §. Stycket har ändrats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag, bl.a. har *intäkt* bytts ut mot *inkomst* eftersom det inte är fråga om periodiserade inkomster här.

I *tredje stycket* finns ett undantag från skattskyldigheten för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar för vissa personer som tillhör utländsk stats beskickning eller konsulat här i Sverige samt make, barn och personliga tjänare till sådana personer. Detta undantag finns i dag i 18 § 1 mom. första stycket SIL. Så har det varit alltsedan SIL kom till.

19 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar. SLK hade med ett förslag till ett *tredje stycke*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna paragraf har det brutits ut en skattskyldighetsbestämmelse för begränsat skattskyldiga som gäller avyttring av bl.a. aktier. Bestämmelsen är hämtad från 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a SIL.

Paragrafen inleds med att den gäller för *kapitalvinst* på vissa tillgångar och förpliktelser. I KL står det att bestämmelsen gäller för inkomst vid avyttring, men i SIL står det att den gäller för vinst vid avyttring. Lydelsen i SIL tyder således på att den bestämmelsen bara skulle gälla för kapitalvinster och inte i fråga om lagertillgångar. Före 1990 års skattereform reglerades detta bara i KL och då gällde bestämmelsen ”för vinst

vid icke yrkesmässig avyttring”. I specialmotiveringen till 53 § 1 mom. KL står (prop. 1989/90:110 s. 657) att bestämmelsen har bibehållits, men att den i fortsättningen även tar sikte på inkomster när ett handelsbolag avyttrar aktier m.m. och på inkomster vid avyttring av aktier i svenska fåmansföretag som skall tas upp i tjänst. I kommentaren till 6 § 1 mom. SIL (s. 706) står det att regler om skattskyldighet för utomlands bosatta fysiska personer har förts från 53 § 1 mom. KL och att bestämmelserna har anpassats till den nya kapitalbeskattningen. SLK menar att någon ändring inte verkar vara avsedd och utgår ifrån att bestämmelsen gäller bara för kapitalvinster samt sådana inkomster som i vissa reglerade fall skall tas upp som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet i stället för att tas upp som kapitalvinst. Regeringen utgår från att denna bedömning är riktig.

I *inkomstslaget kapital* beskattas begränsat skattskyldiga för kapitalvinster på de aktuella tillgångarna och förpliktelserna. Bestämmelsen om skattskyldighet för kapitalvinster på andelar i svenska företag infördes år 1983 (prop. 1982/83:144, bet. 1982/83:SkU51, SFS 1983:452). Bestämmelserna om konvertibla skuldebrev och köp och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev lades till år 1985 (prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307). I samband med 1990 års skattereform lade man till konvertibla vinstandelsbevis samt optioner och terminer som avser de aktuella tillgångarna. När det gäller optionsrätter har terminologin ändrats för att den skall stämma överens med den som används i bestämmelserna om kapitalvinster.

Sådana kapitalvinster som avses i denna punkt kan komma att bli beskattade som *inkomst av tjänst* när det är fråga om andelar i fåmansföretag m.m., se 57 kap. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform.

Av 13 kap. 7 § följer att fysiska personer skall beskattas i *inkomstslaget näringsverksamhet* för kapitalvinster på andelar i svenska kooperativa föreningar om innehavet betingas av näringsverksamheten. Delägare i svenska handelsbolag skall enligt 13 kap. 4 § jämförd med 13 kap. 2 § (om det inte följer redan av 13 kap. 1 §) beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för handelsbolagets kapitalvinster på delägarrätter. Normalt uppkommer skattskyldighet för sådana inkomster enligt 18 § första stycket 1. Men om inkomsten inte kan sägas hänföra sig till fast driftställe i Sverige skulle den skattskyldige slippa beskattning om inte denna bestämmelse fanns.

SLK har i andra meningen i första stycket särskilt lagt till att skattskyldigheten omfattar också sådant belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattningen enligt de bestämmelserna är avsedd att ersätta en kapitalvinstbeskattning. Med hänsyn till detta och till likheten med den beskattning som sker i inkomstslaget tjänst vid avyttring av andelar i fåmansföretag m.m. utgick SLK ifrån att också sådana inkomster omfattas av bestämmelsen. Regeringen följer SLK:s förslag.

I *första stycket* finns en bestämmelse om att skattskyldigheten gäller bara om den skattskyldige har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller de tio föregående kalenderåren. Också denna del av bestämmelsen

kom till år 1983. I dag står det *överlåtaren* i stället för *den som är skattskyldig* i lagtexten. Uttrycket har ändrats för att det skall passa också på delägare i handelsbolag. I lagtexten har lagts till ”det kalenderår då avyttringen sker” för att också en person som har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande har vistats här i början av ett år, t.ex. under januari till och med november, och avyttrat andelar i december skall omfattas av bestämmelsen.

Att tredje stycket i SLK:s förslag har tagits bort är en följd av ändringar under år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SFS 1998:1606).

20 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I skattskyldighetsbestämmelserna regleras vilka inkomster en person är skattskyldig för, men inte vilka poster som får dras av. Det följer av övriga bestämmelser i IL att om man är skattskyldig för en inkomst så har man rätt till avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna samt för kostnadsposter som är att hänföra till inkomsterna. Det behöver därför inte stå att en skattskyldig person är ”skattskyldig” för avdrag för utgifter och kostnadsposter. SLK har emellertid här i 20 § reglerat att en kapitalförlust och ett negativt fördelningsbelopp skall dras av om skattskyldighet hade förelegat för en motsvarande kapitalvinst respektive positivt fördelningsbelopp. En motsvarande bestämmelse om kapitalvinst finns för juridiska personer i 6 kap. 11 § sista stycket. Det är inte självklart att en person skall dra av en kapitalförlust bara därför att han är skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst eller att han skall dra av ett negativt räntefördelningsbelopp bara därför att han är skattskyldig för motsvarande positiva belopp. Bestämmelserna behövs därför.

Bestämmelsen om avdrag för kapitalförluster kommer från 3 § 2 mom. första stycket SIL. Momentet infördes genom 1990 års skattereform. Att begränsat skattskyldiga får göra avdrag för kapitalförluster bara om de skulle vara skattskyldiga för motsvarande kapitalvinster lades till i den proposition som kom på hösten år 1990 med kompletteringar till skattereformen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Den gäller således i dag bara kapitalförluster som hör till inkomstslaget kapital men SLK förutsätter att detsamma skall gälla också när de hör till inkomstslaget näringsverksamhet. Regeringen delar SLK:s bedömning i denna fråga.

Bestämmelsen om räntefördelningsbelopp kommer från 21 § RFL (för förarbeten, se kommentaren till 18 § punkt 4).

Skattskyldighet enligt andra lagar

21 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en upplysning om att det finns ytterligare bestämmelser om skattskyldighet i tre andra lagar. De två förstnämnda, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., kom till år 1991 (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU34, SFS 1991:586 respektive prop. 1990/91:159, bet. 1990/91:SkU33, SFS 1991:591). Samtidigt lyftes bestämmelser om skattskyldighet för inkomst av tjänst ut ur 53 § 1 mom. KL.

I dag finns det en bestämmelse i 54 § första stycket b KL om att i utlandet bosatt person frikallas från skattskyldighet för sådan inkomst som avses i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. med undantag för vissa inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt den sistnämnda lagen. Det finns emellertid inte någon bestämmelse om skatteplikt i KL eller SIL eller i IL för sådana inkomster (annat än för de nyssnämnda inkomsterna som är undantagna från skatteplikt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister). Det behövs därför inte någon bestämmelse om frikallelse från skattskyldighet.

Den tredje lagen, kupongskattelagen, har funnits betydligt längre. Den nuvarande kupongskattelagen kom år 1970. Enligt denna utgår skatt på utdelning på aktier i svenska aktiebolag och på andelar i svenska värdepappersfonder för begränsat skattskyldiga. Lagen har setts över av Kupongskattelagsutredningen, som i juni föreslog en ny lag (lagen om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga) i betänkandet SOU 1999:79. Enligt förslaget skall lagen träda i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas på utdelningar som är tillgängliga för lyftning från och med den 1 januari 2001. Eftersom förslaget ännu inte har lett till lagstiftning behålls kupongskattelagen i uppräknningen i denna paragraf.

Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster

22 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* påpekar att det inte framgår uttryckligen att skattskyldigheten skulle övergå på mottagaren efter äktenskapsskillnad, vilket kan inträffa.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överlåtelse genom bodelning av en pensionsförsäkring eller en rätt enligt pensionssparavtal kommer från 53 § 4 mom. första stycket KL och 6 § 4 mom. första stycket SIL. År 1973 togs det in bestämmelser i dessa lagrum om vad som gällde när äganderätten till en pensionsförsäkring överläts (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 f.).

År 1975 ändrades bestämmelserna så att de gällde bara vid bodelning (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347 och 1975:1350).

Bestämmelsen om rätt enligt pensionssparavtal lades till år 1993 (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938).

De senaste ändringarna skedde år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542 och 1993:1544), då bestämmelserna begränsades genom att de blev tillämpliga bara om överlåtelsen skett under bestående äktenskap.

När det gäller Sveriges Advokatsamfunds invändning så kan det konstateras att SLK:s förslag överensstämmer med gällande lagstiftning. Det har med dagens lagstiftning inte uppkommit något behov av ett sådant förtydligande som samfundet efterlyser. Regeringen följer SLK:s förslag.

23 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att uttrycket ”sin rätt enligt en bindande förpliktelse” används och att bestämmelsen i *andra stycket* om delägare i svenska handelsbolag inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattskyldighet för den som överlåter en periodisk inkomst kommer från 53 § 4 mom. andra stycket KL och 6 § 4 mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 f.) och har inte ändrats sedan dess.

Det finns ingen anledning att denna bestämmelse – som gäller för den som har en rätt att få understöd – skall gälla bara i fråga om förpliktelser som är *bindande* för den som är förpliktigad att lämna understödet. Det räcker därför att skriva att någon har en rätt att få periodiskt understöd. Uttrycket *enligt en bindande förpliktelse* tas således bort.

Som Lagrådet påpekat är såväl dagens lagtext som SLK:s förslag till lagtext så utformad att bestämmelsen *enligt ordalydelsen* inte gäller när det är ett handelsbolag som överlåtit förpliktelsen. Det finns inte något skäl för att undanta handelsbolag, varför det görs ett tillägg i *andra stycket* att också svenska handelsbolag omfattas.

Lagrådet har vidare påpekat att innebörden av bestämmelsen är oklar, t.ex. om själva överlåtelserna kan utlösa beskattning och i så fall vilken betydelse en eventuell beskattning får för den skattemässiga behandlingen av senare utfallande periodiska inkomster. Denna fråga kan svårligen lösas inom ramen för det nu aktuella lagstiftningsärendet, vilket Lagrådet också konstaterar. Regeringen går inte in på denna fråga.

4 kap. Dödsbon

I detta kapitel finns bestämmelser om skattskyldighet för dödsbon samt vissa grundläggande bestämmelser om vilka regler i lagen som skall tillämpas för dödsbon.

I KL och SIL regleras särskilt vad som gäller för dödsbon. De flesta bestämmelser som gäller för fysiska personer gäller också för dödsbon. I IL används därför i stället den metoden att de bestämmelser som gäller fysiska personer gäller också för dödsbon efter obegränsat skattskyldiga. För dödsbon efter dem som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet, skall emellertid de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas fr.o.m. året efter dödsåret. För att detta skall klargöras har bestämmelserna tagits in i ett eget kapitel.

Många bestämmelser som gäller för fysiska personer blir dock aldrig tillämpliga på dödsbon eftersom lagtexten inte passar in på dem. Som exempel kan nämnas att ett dödsbo inte kan få avdrag för resor till och

från arbetet (annat än för den avlidnes resor under dödsåret) eftersom dödsboet inte gör sådana resor. Det kan inte heller vara bosatt på en fastighet. Bestämmelserna om privatbostadsfastighet skulle därför inte kunna tillämpas om det inte var särskilt reglerat i 2 kap. 12 § IL att dödsbon kan ha privatbostadsfastigheter.

Den sistnämnda bestämmelsen är i dag placerad bland skattskyldighetsbestämmelserna. Den reglerar hur länge en bostad kan behandlas enligt bestämmelserna om privatbostäder när den ingår i ett dödsbo. Denna bestämmelse har placerats i den definition av privatbostäder som finns i 2 kap. IL.

Dödsbon anses inträda i den dödes skattemässiga situation, men det finns inte någon generell bestämmelse om det i KL eller SIL. Däremot finns det några kontinuitetsbestämmelser på vissa speciella områden. Liksom i dag finns det inte någon allmän bestämmelse i IL om skatterättslig kontinuitet mellan den döde och dödsboet. Det kan inte finnas anledning att ha bestämmelser om kontinuitet på vissa områden om det inte finns det på andra. Därför har två regler om kontinuitet utelämnats, en om tomtrörelse och en om ackumulerad inkomst (se kommentarerna till 27 kap. 12 § respektive 66 kap. 9 §).

Kommentar till paragraferna

Dödsåret

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattningen det år dödsfallet sker har alltsedan KL:s tillkomst funnits i 53 § 3 mom. KL. I 6 § 3 mom. SIL finns en hänvisning dit. Bestämmelserna har haft samma innehåll sedan de tillkom.

Lagrådet har påpekat att det kan uppkomma en viss osäkerhet om de föreslagna bestämmelsernas innebörd i de fall då den avlidne skall taxeras för ett beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret. Att den avlidne har ett annat beskattningsår än taxeringsåret kan bara förekomma i fråga om inkomstslaget näringsverksamhet, se 1 kap. 13 och 14 §§. Det finns två möjligheter för fysiska personer att ha ett annat räkenskapsår än kalenderåret. För det första kan näringsidkaren få dispens från Riksskatteverket, se 12 § bokföringslagen (1976:125) och 3 kap. 2 § i förslaget till ny bokföringslag i prop. 1998/99:130. Det har för närvarande inte lämnats några sådana dispenser. Enligt förarbetena till 12 § GBFL skall möjligheten att lämna dispens användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 767). För det andra kan räkenskapsåret omfatta annan tid än kalenderåret när bokföringsskyldigheten inträder eller upphör, se 12 § GBFL och 8 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) samt förslaget till 3 kap. 3 § i NBFL. Det är således inte vanligt att det uppkommer fall då det kan råda någon tvekan om vad som gäller. Såvitt regeringen känner till har det inte heller uppkommit några praktiska problem i dessa situationer. Det finns därför inte anledning att komplicera lagtexten i onödan. Någon ytterligare bestämmelse tas inte med.

Senare beskattningsår

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: För senare år än dödsåret beror behandlingen av dödsboet på om den döde vid sin död var obegränsat skattskyldig i Sverige eller ej.

I dag står det i 53 § 3 mom. andra stycket KL, dit 6 § 3 mom. SIL hänvisar, att för dödsbon efter obegränsat skattskyldiga tillämpas vad som sägs om dödsbon i lagen. I IL tillämpas i stället den principen att de bestämmelser som gäller för fysiska personer gäller också för dödsbon. I de bestämmelser som gäller för fysiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet används uttrycken enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. De bestämmelser som innehåller dessa uttryck skall på grund av regleringen här i 2 § tillämpas också på dödsbon. När det finns särskilda bestämmelser för dödsbon, som i 21 kap. 9 § andra stycket eller 47 kap. 14 och 15 §§, har dessa särskilda bestämmelser lagts till.

Att dödsboet är obegränsat skattskyldigt framgår i dag av 53 § 1 mom. b KL och 6 § 1 mom. första stycket b SIL. Bestämmelserna har haft detta innehåll sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Dessförinnan föreskrevs att sådana dödsbon som avses i detta stycke skulle taxeras som inländska juridiska personer. Även då var de skattskyldiga för alla inkomster i eller utanför Sverige. T.o.m. år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541) var bestämmelserna emellertid kompletterade med en regel att dödsbon kunde bli beskattade som handelsbolag under vissa förhållanden.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar. I SLK:s förslag finns dock ytterligare en mening av följande lydelse. ”De bestämmelser som finns i denna lag för dödsbon, gäller då inte för dödsboet.”

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om dödsbon efter personer som var begränsat skattskyldiga vid sin död finns i dag i 53 § 3 mom. andra stycket KL samt i 6 § 3 mom. och 16 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Att sådana dödsbon skall behandlas som utländska juridiska personer har gällt sedan KL kom till. Att de skall behandlas som utländska bolag infördes år 1989, då uttrycket utländska bolag introducerades (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040).

Den mening som SLK tagit in sist i paragrafen – att de bestämmelser som finns om dödsbon inte gäller för utländska dödsbon under åren efter dödsåret – behövs inte eftersom det framgår redan av den första mening- en. Den tas därför inte med.

5 kap. Svenska handelsbolag

Det bör finnas ett särskilt kapitel för svenska handelsbolag eftersom den skattemässiga behandlingen är så speciell. Kapitlet är bara en ”ingång” för läsaren. I fråga om skattskyldighet hänvisas läsarna vidare till olika kapitel beroende på delägarnas skattskyldighet.

I skattskyldighetsbestämmelserna i KL (53 § 2 mom.) föreskrivs att vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier behandlas på samma sätt.

Att kommanditbolag är en form av handelsbolag framgår av lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. En upplysning om att kapitlet – eller övriga bestämmelser i lagen som gäller för handelsbolag – gäller också för kommanditbolag är därför överflödigt.

Enkla bolag och rederier är inte juridiska personer. Det finns inga bestämmelser om skattskyldighet för dem som varken är fysiska eller juridiska personer. Det som gäller är i stället att bolagsmännen skall redovisa inkomsterna. Men att så är fallet behöver inte regleras särskilt utan följer av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet. Som exempel kan nämnas att för fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga följer detta av 3 kap. 8 §.

Riksskatteverket har tagit upp frågan om det inte i förtydligande syfte borde tas in en bestämmelse att varje delägare i ett enkelt bolag, rederi eller liknande som inte är en juridisk person skall ta upp sin andel av bolagets eller rederiets inkomster och utgifter. Ett sådant förtydligande strider emellertid mot systematiken i lagen och passar bättre i en handbok. Det vore dessutom missvisande, eftersom t.ex. värdeminskningsavdrag beräknas på delägarnivå.

Kommentar till paragraferna

1 §

SLK:s förslag (1 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att handelsbolag inte är skattesubjekt finns i dag i 53 § 2 mom. KL och i 6 § 2 mom. SIL. Så har det varit ända sedan KL:s tillkomst.

Eftersom handelsbolagen inte själva är skattskyldiga för sina inkomster måste lagtexten i många sammanhang anpassas för att passa in på dem. Det går inte att skriva att den skattskyldige får en inkomst eller har en utgift. I stället har ”en skattskyldig” i vissa lagrum ersatts med ”en näringsidkare” (se t.ex. 31 kap. 4 §) och i andra fall har en neutral formulering använts (se t.ex. 3 kap. 19 § ”det kalenderår då avyttringen sker”). Det har dock inte varit möjligt att överallt anpassa texten till handelsbolagsfallen.

De bestämmelser om europeiska ekonomiska intressegrupperingar som SLK placerat i andra stycket tas in i en egen paragraf, 2 §.

2 §

SLK:s förslag (1 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* tar upp frågan vilken betydelse bestämmelsen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar har eftersom det avgörande är rådets förordning. Den skatterättsliga bestämmelsen i förordningen, 40 §, skall tolkas utifrån EG-rättsliga principer och det tillägg som har gjorts om samordning med handelsbolagsbestämmelserna saknar i sig relevans annat än som ett förslag hur beskattningen skulle kunna ske.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen behandlas europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Det *första stycket* innehåller bara en upplysande hänvisning. Rådets förordning finns intagen i en proposition om EEIG (prop. 1994/95:68 s. 88 f.).

Andra stycket kommer från lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet tar upp frågan vilken betydelse bestämmelserna i paragrafen har. Av rådets förordning framgår att endast medlemmarna skall beskattas för resultatet av en grupperings verksamhet. Av förordningen framgår dock inte hur denna beskattning skall gå till. Genom bestämmelsen i andra stycket slås det fast att bestämmelserna om handelsbolag, delägare i handelsbolag respektive andelar i handelsbolag gäller också för grupperingarna, delägarna respektive andelarna i dem.

3 §

SLK:s förslag (2 §): Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. I *första stycket* finns ”oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej” inte med.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att det vore värdefullt om första stycket avslutades med ”oavsett om beloppet tagits ut ur bolaget eller fått stå kvar” eftersom det är en vanlig missuppfattning att delägarna skall beskattas för det belopp som de har tagit ut ur bolaget i stället för det belopp som motsvarar deras andel av handelsbolagets vinst.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om beskattningen av handelsbolagets inkomster hos delägarna finns i dag i 53 § 2 mom. och punkt 10 första stycket av anvisningarna till 53 § KL och i 6 § 2 mom. SIL. Bestämmelserna har funnits med sedan KL:s tillkomst.

Det kan vara upplysande att göra ett sådant tillägg som Riksskatteverket föreslår att bestämmelsen i första stycket gäller oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej. Regeringen följer därför Riksskatteverkets förslag.

I *andra stycket* finns en upplysning om i vilka kapitel delägarnas skattskyldighetsbestämmelser är placerade.

6 kap. Juridiska personer

I detta kapitel finns bestämmelser om vilka inkomster som juridiska personer är skattskyldiga för. Av 2 kap. 3 § andra stycket framgår att svens-

ka värdepappersfonder skall likställas med juridiska personer enligt denna lag.

I kapitlet finns också en bestämmelse om skattskyldighet för överlåtna periodiska inkomster. Den gäller för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga.

Kapitlet gäller inte för dödsbon och svenska handelsbolag. De behandlas inte som juridiska personer enligt IL:s terminologi, se 2 kap. 3 §.

För att kapitlet inte skall bli för långt har ett antal bestämmelser om undantag från skattskyldighet för vissa juridiska personer brutits ut och lagts i 7 kap.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- | | |
|------|---|
| 1984 | Slopande av den kommunala taxeringen av juridiska personer, DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f. |
| 1989 | Bestämmelser för obegränsat skattskyldiga juridiska personer, SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040 |
| 1990 | 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f. |

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Bestämmelsen i *första stycket* om fysiska personer finns emellertid inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Dessutom finns en hänvisning till 7 kap. Det har gjorts ett tillägg i förhållande till SLK:s förslag i första stycket att vissa bestämmelser gäller också för fysiska personer.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en upplysande hänvisning för juridiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, i vissa samfälligheter och i andra utländska juridiska personer än utländska bolag om att de kan vara skattskyldiga också för inkomster hos handelsbolaget, samfälligheten respektive den juridiska personen. Även begränsat skattskyldiga skall således tillämpa 6 § andra

stycket och obegränsat skattskyldiga skall tillämpa 13–16 §§, om de är delägare i sådana subjekt som avses i 13 §.

Obegränsat skattskyldiga

Vilka som är obegränsat skattskyldiga

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser, med instämmande av *Näringslivets Skattedelegation*, att endast registreringen eller platsen för styrelsens säte skall vara avgörande för bedömningen av om en juridisk person är obegränsat skattskyldig, dvs. att ”någon annan sådan omständighet” skall strykas i lagtexten. Om lagtexten utformas i enlighet med kommitténs förslag måste det klart anges under vilka andra förhållanden juridiska personer kan vara att betrakta som svenska juridiska personer. *Svenska Revisor-samfundet SRS* menar att bestämmelsen bör bygga på en helhetsbedömning, varvid särskild vikt tillägg vissa faktorer. Detta kommer inte till uttryck i författningstexten. ”Annan sådan omständighet” är dessutom ett för snävt uttryck.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en definition av vad som avses med obegränsat skattskyldiga juridiska personer. Någon sådan definition finns inte i dag. Den är utformad med 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200) som förebild och avser att återspegla gällande rätt.

Remissinstansernas förslag att endast registrering eller plats för styrelsens säte skall leda till obegränsad skattskyldighet passar inte in på sådana juridiska personer som varken registreras eller har en styrelse. Att klart ange vilka förhållanden som skall medföra att en juridisk person anses som svensk är inte praktiskt möjligt med hänsyn till de skiftande förhållanden som kan förekomma. Som exempel på ”någon annan sådan omständighet” kan nämnas att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige. Men om det helt och hållet saknas någon sådan motsvarighet får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här i Sverige.

Innebörden av obegränsad skattskyldighet

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns huvudregeln om skattskyldighet för svenska juridiska personer. Bestämmelsen finns i dag i 6 § 1 mom. b SIL och har funnits där sedan SIL:s tillkomst. Innan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 var svenska juridiska personer obegränsat skattskyldiga också till kommunal inkomstkatt.

I 6 § 1 mom. SIL finns det en upplysning om att det kan finnas undantag från denna skattskyldighet i SIL. En sådan upplysning är så allmän att något motsvarande inte har tagits in här. Undantag från skattskyldigheten finns bl.a. i 8 kap. om inkomster som är skattefria, men det finns också bestämmelser om skattefrihet i reglerna för de olika inkomstlagen.

Svenska värdepappersfonder

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 3 § föreskrivs att bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas också på svenska värdepappersfonder. Av den nu aktuella paragrafen framgår att en sådan fond är skattskyldig för inkomst av de tillgångar som ingår i fonden. I dag framgår det av 1 § 3 mom. och 6 § 5 mom. SIL. En bestämmelse infördes år 1974 i 6 § 5 mom. SIL (SOU 1969:16, prop. 1974:181, bet. 1974:SkU64, SFS 1974:995). Bestämmelsen i 1 § 3 mom. SIL infördes år 1990, samtidigt som man bytte ut uttrycket aktiefond mot värdepappersfond (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Angående utländska värdepappersfonder, se kommentaren till 7–10 §§.

Samfälligheter

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för redaktionella ändringar i *andra stycket*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Samfälligheter som förvaltas av juridiska personer har sedan år 1975 delats in i två grupper vid beskattningen (DsFi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259 och 261). Den första gruppen behandlas i *första stycket*. Den omfattar sådana samfälligheter som är egna skattesubjekt. Bestämmelsen är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket b SIL.

I paragrafens *andra stycke* behandlas den andra gruppen. Den omfattar sådana juridiska personer som inte själva beskattas. Det kan påpekas att behandlingen av inkomsterna inte är densamma som av inkomsterna i ett svenskt handelsbolag. I fråga om handelsbolag fördelas resultatet av bolagets verksamhet mellan delägarna. I 5 kap. används det allmänna uttrycket *inkomst* för handelsbolagets resultat. Men i fråga om samfälligheter fördelas intäktsposterna och kostnadsposterna mellan delägarna, vilket i dag framgår av 41 a § KL. I dag finns det en bestämmelse som motsvarar detta stycke i 53 § 2 mom. KL och 6 § 2 mom. SIL. Regeringen ändrar *intäkt* och *kostnad* till *intäktspost* och *kostnadspost*. Hur dessa ord används, liksom ordet *inkomst* i skattskyldighetsbestämmelserna, behandlas i avsnitt 7.2.1.

Begränsat skattskyldiga

Vilka som är begränsat skattskyldiga

7–10 §§

SLK:s förslag (7–9 §§): Enligt SLK:s förslag till 7 § *första stycket* krävs det för att en juridisk person skall vara begränsat skattskyldig också att den har sådana inkomster eller skall göra sådana avdrag som räknas upp i 11 § (10 § i SLK:s förslag).

Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar, bl.a. har SLK:s 7 § delats upp på 7 och 8 §§.

I 10 § (9 § i SLK:s förslag) finns uttrycket *och är skattskyldig till inkomstskatt* inte med. SLK använder uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* i stället för *skatteavtal*. *Albanien, Kazakstan, Kroatien, Makedonien och Slovenien* finns inte med, däremot avslutas bestämmelsen med *de f.d. delrepubliker i Sovjetunionen* som inte nämnts här.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* har med instämmande av *Fondbolagens förening* framfört invändningar mot SLK:s uttalanden att det råder osäkerhet om hur utländska värdepappersfonder skall beskattas. Föreningarna menar att delägarna i sådana fonder endast skall beskattas för utdelning från fonden samt för kapitalvinst vid avyttring av andelen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragraferna finns förklaringar till användningen av termerna begränsat skattskyldiga (7 §), utländska juridiska personer (8 §) och utländska bolag (9 och 10 §§). Bestämmelserna finns i dag i 16 § 2 mom. SIL.

När det gäller bestämmelsen i 7 § anser Lagrådet att den föreslagna kopplingen mellan begreppet skattskyldighet och förekomsten av viss inkomst eller avdragsrätt är mindre lyckad. För motivering se kommentaren till 3 kap. 17 §. Regeringen följer Lagrådets förslag att ta bort denna koppling och utformar lagtexten som Lagrådet föreslår.

Den definition av utländska juridiska personer och den indelning av dem som SLK tagit in i andra och tredje styckena i 7 § har efter lagrådsföredragningen lyfts ut till en egen paragraf, 8 §. År 1989 infördes uttrycken utländska juridiska personer och utländska bolag. Dessförinnan fanns det inte någon definition av utländska juridiska personer.

I 9 § *andra stycket* finns en bestämmelse om att utländska stater och utländska menigheter likställs med utländska bolag. Bestämmelsen har funnits i 16 § 2 mom. SIL sedan SIL kom till. Det har funnits en motsvarande bestämmelse i 67 § KL sedan den lagen kom till, men den upphävdes när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984.

I 9 § *tredje stycket* finns en erinran om att bestämmelserna för utländska bolag skall tillämpas på vissa dödsbon. För kommentar, se 4 kap. 3 §.

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) genom att man lade till en uppräkningslista av de länder som Sverige har skatteavtal med och i vilka den hemmahörande juridiska personen alltid skall anses vara ett utländskt bolag när den omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och enligt avtalet har hemvist i denna andra stat. Denna bestämmelse har

tagits in i en egen paragraf, 10 §. Uppräkningen ändrades senast år 1995 (prop. 1995/96:95, bet. 1995/96:SkU9, SFS 1995:1505).

År 1998 ändrades definitionen av utländska bolag genom ett tillägg att den juridiska personen skall vara skattskyldig till inkomstskatt i någon av de uppräknade staterna (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Enligt det nya skatteavtalet mellan de nordiska länderna liksom enligt skatteavtalet mellan Sverige och USA omfattas handelsbolag och utländska motsvarigheter av skatteavtalets regler. Villkoret har lagts till för att inte sådana utländska juridiska personer skall anses som utländska bolag.

SLK använder uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* för det som i dagens lagtext benämns *avtal för undvikande av dubbelbeskattning*. Sedan år 1992 används uttrycket *skatteavtal* i fråga om Organisationens för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Också Riksskatteverket använder uttrycket *skatteavtal* i sina publikationer. Uttrycket är numera allmänt vedertaget. Regeringen föreslår därför att uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* ersätts med *skatteavtal*.

År 1998 lades *Albanien, Kazakstan, Kroatien, Makedonien och Slovenien* till i 16 § 2 mom. SIL och samtidigt ströks *övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen* (prop. 1998/99:12, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Samma ändringar görs här i 10 §. Dessa ändringar har inte granskats av Lagrådet. Bestämmelsen har såvitt avser Albanien ännu inte trätt i kraft. Det har därför tagits in en ikraftträdandebestämmelse i 4 kap. 1 § ILP.

Svenska värdepappersfonder är inte juridiska personer. I 2 kap. 3 § andra stycket föreskrivs emellertid att bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas också på svenska värdepappersfonder och i 5 § finns en bestämmelse om skattskyldighet för svenska värdepappersfonder. Behandlingen i IL överensstämmer med gällande rätt. Men det finns inte någon bestämmelse i dag när det gäller *utländska värdepappersfonder*. SLK uttalade i sitt betänkande att vissa utländska värdepappersfonder kan vara att betrakta som utländska bolag enligt 8–10 §§ (7–9 §§ i SLK:s förslag). I så fall beskattas fonden som ett utländskt bolag i enlighet med bestämmelserna i 11 §. Eller också kan fonden enligt SLK vara att anse som en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag. I så fall beskattas fonden i enlighet med bestämmelserna i 11 och 12 §§ och delägarna i vissa fall i enlighet med bestämmelserna i 13–16 §§. Men det kan mycket väl vara så enligt SLK att fonden inte skall anses som en utländsk juridisk person. I så fall beskattas delägarna i fonden för fondens inkomster och utgifter på samma sätt som delägare i enkla bolag.

SLK uttalade att en delägarbeskattning många gånger kan vara opraktisk och övervägde därför om kommittén skulle föreslå någon ändring. Kommittén kom emellertid fram till att en ändring inte borde aktualiseras inom ramen för kommitténs arbete.

Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Fondbolagens förening har haft invändningar mot SLK:s resonemang i fråga om hur utländska värdepappersfonder och dess delägare beskattas enligt dagens regler. Enligt regeringens bedömning är rättsläget inte helt klart i dag. Frågan är emellertid så omfattande att det inte är lämpligt att ta upp den i detta lagstiftningsärende.

11 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I *andra och tredje styckena* har regeringen gjort några mindre ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Utländska juridiska personer har varit skattskyldiga i Sverige för vissa inkomster sedan KL:s tillkomst. Bestämmelserna har ändrats ett antal gånger. Juridiska personer, också utländska sådana, är sedan år 1984 skattskyldiga bara till statlig inkomstskatt. Detta gäller för såväl utländska bolag som andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

Bestämmelserna i *första stycket* om vilka inkomster begränsat skattskyldiga skall beskattas för är hämtade i fråga om utländska bolag från 6 § 1 mom. första stycket c SIL och i fråga om andra utländska juridiska personer än utländska bolag från 6 § 1 mom. första stycket d SIL (som innehåller en hänvisning till c).

Punkt 1: Begränsat skattskyldiga juridiska personer har varit skattskyldiga för inkomst av rörelse som bedrivits i Sverige och för fastigheter i Sverige ända sedan KL kom till. År 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113) preciserades bestämmelsen till att omfatta inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Innebörden av bestämmelsen ändrades också vid 1990 års skattereform bl.a. genom att alla fastigheter som inte är privatbostäder beskattas som inkomst av näringsverksamhet och genom att kapitalvinster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer.

Punkt 2: Begränsat skattskyldiga är skattskyldiga för inkomst vid försäljning av näringsbostadsrätter. En sådan bestämmelse infördes år 1983 (prop. 1983/84:67, bet. 1983/94:SkU13, SFS 1983:1044). Avyttringar av näringsbostadsrätter kan falla in också under punkten 1.

Punkt 3: Också bestämmelsen om skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar har funnits med sedan SIL kom till. Utdelning på aktier beskattas enligt kupongskattelagen, jfr 15 §.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om när royalty m.m. skall anses hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. För kommentar, se kommentaren till 3 kap. 18 § andra stycket. Vad som i övrigt avses med fast driftställe regleras i 2 kap. 29 §. Liksom i 3 kap. 18 § andra stycket har *intäkt* bytts mot *inkomst* eftersom det inte är fråga om periodiserade inkomster.

I *tredje stycket* har tagits in en bestämmelse om i vilken utsträckning en begränsat skattskyldig får avdrag för kapitalförluster. En motsvarande bestämmelse finns för fysiska personer i 3 kap. 20 §. För motivering till bestämmelsen, se kommentaren till 3 kap. 20 §.

En bestämmelse om avdrag för kapitalförluster finns i dag i 3 § 2 mom. första stycket SIL. Momentet infördes genom 1990 års skattereform. Att begränsat skattskyldiga får göra avdrag för kapitalförluster bara om de skulle vara skattskyldiga för motsvarande kapitalvinster lades till i den proposition som kom på hösten år 1990 med kompletteringar till skattereformen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Den gäller således i dag bara kapitalförluster som hör till inkomstslaget kapi-

tal men SLK förutsatte – liksom vid utformningen av 3 kap. 20 § – att detsamma skall gälla också när de hör till inkomstslaget näringsverksamhet. Regeringen följer SLK:s förslag.

Enligt 6 § 1 mom. första stycket c SIL är utländska juridiska personer också skattskyldiga för slutlig skatt eller tillkommande skatt som har restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån som bolaget tidigare har fått avdrag för denna. I dag finns det inte någon avdragsrätt för slutlig eller tillkommande skatt. Vad som fortfarande kan förekomma är möjligen vissa återbetalningar av vinstdelningsskatt. Det finns fortfarande en bestämmelse om skatteplikt för sådana återbetalningar i punkt 11 av övergångsbestämmelserna till den ändring av SIL som gjordes genom 1990 års skattereform (SFS 1990:651). Denna skattskyldighetsbestämmelse bör inte finnas i IL utan det bör regleras i ILP.

Här, liksom i 4 §, har det utelämnats en upplysning om att det kan finnas undantag från skattskyldigheten i andra bestämmelser i denna lag. Det har också utelämnats ett undantag för bestämmelser meddelade på grund av sådana beslut som avses i 21 § SIL (se 14 §).

Andra utländska juridiska personer än utländska bolag

12 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för sådan del av inkomsterna som delägarna i en juridisk person beskattas för enligt bestämmelserna i 13–16 §§ är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket d SIL.

Som nämnts under kommentaren till 7–10 §§ fanns inte uppdelningen mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag före år 1989. Då infördes också bestämmelsen att personer som hör hemma i Sverige i vissa fall skall beskattas för inkomster från andra utländska juridiska personer än utländska bolag (se 13–16 §§).

13–15 §§

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelserna har ändrats redaktionellt i regeringens förslag, bl.a. har de delats upp i tre paragrafer.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att bestämmelserna i andra och tredje styckena (14 och 15 §§ i regeringens förslag) borde placeras i olika paragrafer eftersom de är av olika karaktär. Bestämmelserna i andra stycket (14 §) skall ge en möjlighet att avräkna utländsk skatt i Sverige medan bestämmelserna i tredje stycket (15 §) är till för att hindra skatteflykt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattskyldighet för delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag infördes år 1989. Dessa bestämmelser är i dag placerade i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL.

Eftersom bestämmelserna om delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag naturligtvis skall tillämpas även när det är ett

svenskt handelsbolag som är delägare har det tagits in en bestämmelse i 13 § *andra stycket* om att innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav.

SLK har övervägt var 13–16 §§ (12 och 13 §§ i SLK:s förslag) skall placeras. Eftersom paragraferna bara gäller i fråga om obegränsat skattskyldiga skulle de kunna placeras under rubrikerna Obegränsat skattskyldiga i 3 kap. och i detta kapitel. SLK har dock valt att hålla ihop de bestämmelser som gäller andra utländska juridiska personer än utländska bolag och dess delägare och stannat för att placera dem här. Regeringen följer SLK:s förslag. För att göra det tydligare för läsaren att bestämmelserna gäller även för delägare som är fysiska personer har det gjorts ett tillägg i 13 § *första stycket* att bestämmelserna gäller för *fysisk eller juridisk person som är delägare* i den utländska juridiska personen.

Lagrådet riktar kritik mot regeringens utformning av 15 § (12 § tredje stycket i lagrådsremissen) och föreslår en ny lydelse. Regeringen utgår från Lagrådets förslag, men gör vissa redaktionella ändringar.

Bestämmelserna är omfattande och består efter Lagrådets förslag av fyra stycken. De delas därför upp i tre paragrafer.

16 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I *första stycket* finns ”oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller ej” dock inte med.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det vore önskvärt att få ett klarläggande i frågan om vilka regler som gäller för delägarna.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns bestämmelser om beskattningen av den juridiska personens inkomst hos delägaren. Det är samma reglering som för delägare i svenska handelsbolag. I dag finns ingen separat bestämmelse för de utländska juridiska personerna utan det finns en hänvisning till den bestämmelse som gäller för handelsbolag i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 53 § KL. Liksom i fråga om delägare i handelsbolag har ”oavsett om delägaren har gjort något uttag ur den juridiska personen eller ej” lagts till. Se kommentaren till 5 kap. 3 §.

I *andra stycket* har det tagits in ett förtydligande om vilka bestämmelser om skattskyldighet som gäller för delägaren.

Det kan påpekas att delägaren blir beskattad enligt svenska skatteregler för den juridiska personens alla inkomster i Sverige och i utlandet och att bestämmelsen gäller också om den juridiska personen inte är skattskyldig enligt 11 §, t.ex. därför att den bedrivit verksamhet bara i utlandet. Vad som däremot är oklart är vilka svenska skatteregler som delägaren skall tillämpa när han skall beräkna resultatet av sin andel i de fall det finns olika regler för olika skattskyldiga. Ett alternativ är att tillämpa samma bestämmelser som för svenska handelsbolag. Ett annat är att tillämpa de bestämmelser som gäller för delägaren. SLK fann emellertid att frågan är för komplicerad för att den skulle behandla inom kommittén. Det kan nämnas att i RÅ 1992 ref. 94 fann Regeringsrätten att bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av andel i handelsbolag i 28 § SIL inte var tillämpliga vid avyttring av andelar i ett dotterbolag som var en

delägarbeskattad utländsk juridisk person. Regeringen anser att det inte är lämpligt att ta upp frågan i detta lagstiftningsärende.

Dispens för utländsk stats fastighetsinkomst

17 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om möjlighet för regeringen att befria utländska stater från skattskyldighet för vissa fastigheter är hämtad från 21 § SIL. Den har funnits med där sedan lagen kom till. En motsvarande bestämmelse har funnits med i 73 § KL sedan den lagen kom till, men har numera tagits bort eftersom den kommunala taxeringen av juridiska personer har slopats.

Skattskyldighet enligt andra lagar

18 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begränsat skattskyldiga juridiska personer kan också vara skattskyldiga för andra inkomster från Sverige än de som räknas upp i 10 §. För att påminna om det har denna paragraf tagits med som en upplysning. När det gäller kungskattelagen, se kommentaren till 3 kap. 21 §.

Skattskyldighet för överlåtna periodiska inkomster

19 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattskyldighet för den som överlåter en periodisk inkomst kommer från 6 § 4 mom. andra stycket SIL. Det är samma bestämmelse som gäller för fysiska personer och som har placerats i 3 kap. 23 § (förarbeten, se den paragrafen).

Lydelsen av 3 kap. 23 § har ändrats i förhållande till SLK:s förslag så att den omfattar också den situationen att det är ett handelsbolag som överlåter sin rätt, se författningskommentaren.

7 kap. Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

Kapitlet innehåller bestämmelser om att vissa juridiska personer är helt eller delvis undantagna från skattskyldighet. Bestämmelserna gäller, om

det inte framgår något annat av dem, för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga.

Bestämmelserna skulle kunna placeras i 6 kap., men för att det kapitlet inte skall bli för långt har de brutits ut till ett eget kapitel.

Bakgrund

När KL infördes var en begränsad krets av samfund, stiftelser, verk och inrättningar undantagna från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet. Det är ursprunget till de bestämmelser som i dag finns i 7 § 4 mom. SIL och som innehåller bl.a. den s.k. katalogen. Landsting, kommuner och andra ”menigheter” var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet och av rörelse och bara vid den kommunala taxeringen. Staten var skattskyldig vid den kommunala taxeringen för inkomst av vissa typer av fastigheter samt för rörelse, med undantag för vissa typer av verksamhet, men undantagen från skattskyldighet i övrigt. Bestämmelserna var då inte utformade som bestämmelser om undantag från skattskyldighet utan som bestämmelser om vilka inkomster de olika subjekten var skattskyldiga för. De fanns i 53 § KL.

År 1942 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om undantag från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet och av rörelse för stiftelser och ideella föreningar som främjade vissa ändamål. Också dessa bestämmelser togs in i 53 § KL. Det är i huvudsak samma bestämmelser som fortfarande finns i fråga om stiftelser.

År 1977 (förarbeten, se nedan) infördes nya bestämmelser för ideella föreningar. De innebar en väsentlig utvidgning av föreningarnas möjligheter till undantag från skattskyldighet. Dels utvidgades den krets av ideella föreningar som kunde komma i fråga för undantag (bestämmelser om detta togs in i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL), dels infördes bestämmelser om att denna krets av föreningar undantogs för vissa inkomster av fastighet och rörelse (bestämmelser om detta togs in i punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL).

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (förarbeten, se nedan) fördes samtliga de nu aktuella bestämmelserna samman till 7 § 3–6 mom. SIL.

År 1988 tillsattes Stiftelse- och föreningsskattekommittén för att se över skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Kommittén kom med sitt slutbetänkande år 1995 (SOU 1995:63). Det har ännu inte lett till lagstiftning.

År 1999 har reglerna utvidgats så att de regler som gäller för ideella föreningar gäller också för registrerade trossamfund (prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, SFS 1999:296).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1942 Bestämmelser för stiftelser och ideella föreningar, SOU 1939:47, prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274
- 1977 Bestämmelser för ideella föreningar, DsFi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572
- 1984 Den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades, DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Första och andra styckena överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar och att registrerade trossamfund inte finns med. I SLK:s förslag finns ytterligare ett stycke, som har flyttats till 3, 7 och 15 §§.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är en inledning till kapitlet. Registrerade trossamfund har tagits med på grund av en lagändring år 1999.

Eftersom de kommande paragraferna uttrycker vad de olika subjekten är skattskyldiga för kan det för begränsat skattskyldiga låta som om deras skattskyldighet utökas. Så skall det naturligtvis inte vara, varför bestämmelsen i *andra stycket* har tagits med. I SLK:s förslag hänvisades bara till 6 kap. Att 3 kap. tas med beror på att bestämmelsen i 21 § gäller också för fysiska personer.

I SLK:s förslag finns ett *tredje stycke* med ett tillägg till de bestämmelser där det står att skattskyldigheten omfattar sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §. Med SLK:s förslag får man i 3, 7 och 14 §§ (3, 7 och 15 §§ i regeringens förslag) veta att de aktuella typerna av juridiska personer är skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §. Men att kapitalvinster och kapitalförluster inte skall räknas dit kan man läsa bara här i 1 §. Det är inte lämpligt att dela upp dessa bestämmelser på två paragrafer så långt ifrån varandra. Om den materiella bestämmelsen skall stå här i 1 §, bör det finnas hänvisningar i de tre paragraferna. Då är det bättre att placera ut bestämmelserna i de aktuella paragraferna.

Helt undantagna juridiska personer

2 §

SLK:s förslag: Också kyrkliga kommuner omfattas av bestämmelsen. I övrigt överensstämmer förslaget med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns en bestämmelse om att vissa juridiska personer är helt undantagna från skattskyldighet. Bestämmelsen är i dag placerad i 7 § 3 mom. SIL.

Staten, landstingen, kommunerna och andra "menigheter" har varit helt undantagna från skattskyldighet sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984. År 1990 undantogs pensionsstiftelser.

Landstingskommuner, som det står i dagens lagtext, heter numera *landsting*. I SLK:s förslag har uttrycket *andra menigheter* ersatts med *kommunalförbund och kyrkliga kommuner*. Skattefriheten för kommunalförbund klarlades genom RÅ 1994 ref. 92. När det gäller kyrkor har deras skattesituation ändrats år 1999. I stället för att kyrkliga kommuner är helt undantagna från skattskyldighet gäller numera att registrerade trossamfund behandlas på samma sätt som ideella föreningar, se vidare i 14 §. De har därför strukits i denna paragraf.

Allmänna pensionsfonden har uteslutits ur bestämmelsen eftersom fonden är en del av staten (se NJA 1992 s. 581 och prop. 1995/96:222 s. 4.4). Allmänna pensionsfonden blev helt undantagen från skattskyldighet år 1990 (prop. 1990/91:56, bet. 1990/91:SkU11, SFS 1990:1463). Dessförinnan var den skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänförde sig till innehav av fastighet.

Som en upplysning hänvisas i *andra stycket* till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Stiftelser

Skattskyldighet

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, med undantag för några redaktionella ändringar, med regeringens förslag. *Andra stycket* är emellertid placerat som ett tredje stycke i 1 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilka inkomster stiftelser är skattskyldiga för kommer från 7 § 6 mom. första stycket SIL. Den infördes år 1942 och togs då in i 53 § 1 mom. första stycket e KL och i 7 § förordningen (1928:373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades bestämmelsen i KL över till sin nuvarande plats.

I KL uttrycktes detta år 1942 som att stiftelserna var skattskyldiga "för inkomst av fastighet och av rörelse". Detta ändrades vid 1990 års skattereform till att stiftelserna frikallas från skattskyldighet för "inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse". Det är naturligare att tala om vad stiftelserna är skattskyldiga för och i bestämmelsen står det att de är skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §. Det lagrummet innehåller dels en definition av näringsverksamhet, som är densamma som den definition som före 1990 års skattereform fanns för rörelse, dels en bestäm-

melse om att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter alltid räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. IL är uppbyggd så att om en tillgång ingår i näringsverksamheten så skall vinster och förluster vid avyttring av tillgången också räknas till näringsverksamheten. Det innebär att även kapitalvinster och kapitalförluster omfattas av bestämmelserna i 13 kap. 1 §. Sådana stiftelser som avses i denna paragraf är emellertid inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster, varför det finns ett undantag för kapitalvinster och kapitalförluster. Undantaget har placerats i *andra stycket*. SLK hade tagit in det i 1 § tredje stycket. I kommentaren till den paragrafen finns det en motivering till flyttningen. Utformningen av undantaget har ändrats redaktionellt.

Ändamålskravet

4 §

SLK:s förslag: Innehåller ett krav på att ändamålet skall komma till uttryck i den verksamhet som bedrivs. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från en ändring i sista stycket.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna med krav på vilka ändamål som stiftelserna skall främja kommer från 7 § 6 mom. första stycket SIL.

SLK föreslår att bestämmelsen skall inledas med att det är *den verksamhet som bedrivs* i stiftelsen som huvudsakligen skall ha de angivna ändamålen. Lagrådet menar att bestämmelsen kommer i konflikt med verksamhetskravet i 5 § och att i konkurrensen mellan bestämmelserna tar 5 § över, med påföljd att förevarande paragraf saknar självständig betydelse. Lagrådet föreslår därför att uttrycket *den verksamhet som bedrivs* tas bort. Regeringen följer Lagrådets förslag.

Bestämmelsen ändrades senast år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181) då den utvidgades med främjande av nordiskt samarbete. Det har sedan år 1963 (prop. 1963:6, bet. 1963:BevU2, SFS 1963:27) varit ett ändamål som kunde leda till undantag från skattskyldighet, men bara efter dispens från Riksskatteverket. Förarbeten i övrigt, se 3 §.

Ändringen av bestämmelsen i *andra stycket* om att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer består i att en hänvisning till första stycket 1–5 tagits bort. Att bestämmelsen får omfatta också första stycket 6 – stärkande av rikets försvar – påverkar inte innebörden av bestämmelsen eftersom det ändamålet inte kan vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer.

Verksamhetskravet

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* understryker att fakulteten ser positivt på samordningen mellan reglerna för stiftelser och ideella föreningar. Meningen måste, åtminstone när det

gäller verksamhets- och fullföljdskravet, ha varit att bestämmelserna skall vara desamma. *Handelshögskolan i Stockholm* är kritisk mot bytet av *huvudsakligen* till *uteslutande* eller *så gott som uteslutande*. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* menar att SLK:s förslag kan medföra en icke avsedd skärpning av tidigare praxis och föreslår att bestämmelsen får behålla sin nuvarande utformning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det är det ändamål som *tillgodoses i den verksamhet som bedrivs* som skall ligga till grund för bedömningen av vilket ändamål stiftelsen har, kommer från 7 § 6 mom. tredje stycket SIL och bestämmelsen om i vilken utsträckning ändamålet skall tillgodoses i verksamheten kommer från 7 § 6 mom. fjärde stycket SIL.

Båda bestämmelserna infördes ursprungligen i punkt 7 första stycket av anvisningarna till 53 § KL år 1942 och flyttades till punkt 8 av anvisningarna år 1951. År 1984 flyttades de till sina nuvarande platser.

Enligt dagens lydelse av bestämmelsen skall verksamheten *huvudsakligen* avse att tillgodose de aktuella ändamålen. Vidare står att detta skall anses vara fallet ”om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art”. I IL används uttrycket *huvudsakligen* för att uttrycka att något uppgår till cirka 75 % av helheten. En så låg procentsats förefaller emellertid oförenlig med att andra ändamål bara får främjas i ringa omfattning. I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande (s. 98 f. och 111 f.) sägs dels att det av förarbetena till 1942 års lagstiftning framgår att det endast finns ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar ”okvalificerade” ändamål, dels att det i litteraturen har antagits att inte mer än 5–10 % av *avkastningen* får disponeras för ändamål som inte är kvalificerade. I IL används uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” för att uttrycka från cirka 90–95 % upp till 100 %. SLK har använt det uttrycket i stället med motivering att det bättre motsvarar vad som verkar vara avsikten med bestämmelsen. (Se också avsnitt 7.2.4.) Regeringen delar SLK:s uppfattning. Det kan också påpekas att för ideella föreningar är det redan enligt dagens lagtext ett krav på att föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser de aktuella kraven, se 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL samt 9 § nedan.

Eftersom innehållet i denna bestämmelse och den föreslagna 9 § är desamma har de utformats på ett enhetligt sätt. Utformningen utgår från lydelsen i 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL.

Fullföljdskravet

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det vore en fördel om kraven preciserades och föreslår att verksamheten skall motsvara minst 75 % av avkastningen av tillgångarna sett under en period av fem år. Se också fakultetens yttrande under 5 §. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att det nuvarande uttrycket *under en längre tid* skall behållas och anför. *Under flera år* ger intrycket att fråga är endast om fler år än två. I RÅ 1980 1:15 gav Regeringsrätten uttryck för att pe-

rioden skulle vara på upp till sju år. Vidare invänder organisationerna mot att byta ut *skäligen motsvarar avkastningen mot 80 %*, som SLK diskuterar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 7 § 6 mom. femte stycket SIL finns en bestämmelse med ett fullföljdskrav för stiftelser. (Förarbetena är desamma som för tredje och fjärde styckena av momentet, se 5 §.) Den är något annorlunda utformad än bestämmelsen här i 6 §. Lydelsen i 6 § är i stället hämtad från fullföljdskravet för ideella föreningar i 7 § 5 mom. fjärde stycket d SIL (här placerad i 10 §). Det finns inte någon anledning att ha olika lydelse på fullföljdskravet för stiftelser och ideella föreningar. Av förarbetena till bestämmelsen i fråga om ideella föreningar framgår nämligen att avsikten när den bestämmelsen infördes var att samma krav skulle gälla för stiftelser och föreningar (prop. 1976/77:135 s. 78 f.). SLK har emellertid lagt till en markering att bedömningen skall göras för *en period av flera år*. En remissinstans vill att uttrycket skall bytas ut mot *under en period av fem år* medan några andra remissinstanser vill att uttrycket skall bytas mot *under en längre tid* för att det skall överensstämma med nuvarande praxis. Regeringen anser att det inte är lämpligt att ha en så precis regel att perioden skall vara fem år. Det passar inte heller i fråga om nystartad verksamhet. Regeringen följer SLK:s förslag.

Uttrycket ”skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar” är vagt. SLK har övervägt att precisera det i enlighet med nuvarande praxis till 80 % av avkastningen. Stiftelse- och föreningsskattekommittén har emellertid *dels* lämnat en redogörelse för nuvarande praxis, *dels* föreslagit en precisering av bestämmelsen med viss avvikelse från denna praxis (s. 102 f., 139 f. och 303 f.). SLK ansåg med hänsyn härtill att det inte finns anledning att föreslå en precisering. Regeringen delar SLK:s uppfattning.

Ideella föreningar

Skattskyldighet

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i materiellt hänseende med regeringens förslag, men bestämmelsen har skrivits om redaktionellt. Det som i regeringens förslag är placerat i *andra stycket 1* finns i SLK:s förslag som ett tredje stycke i 1 §.

Remissinstanserna: Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen anser att det är olyckligt att utelämna den exemplifiering som i dag finns i 7 § 5 mom. andra och tredje styckena SIL.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om omfattningen av skatteplikten för ideella föreningar kommer från 7 § 5 mom. första–tredje styckena SIL.

År 1942 infördes särskilda skattskyldighetsbestämmelser för stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelserna innebar att dessa undantogs från skattskyldighet för andra inkomster än av fastighet och rörelse. (Se kommentaren till 3 §.) År 1977 infördes särskilda, mer omfattande, bestämmelser om undantag från skattskyldighet för ideella föreningar. De place-

rades i 53 § och punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, i 54 § och punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL samt i 7 § SIL. År 1984 flyttades bestämmelserna över till 7 § 5 mom. SIL. Vid 1990 års skattereform ändrades lydelsen så att den passade in på den nya indelningen i inkomstslag samt förvärvskällor.

Regeringen föreslog i lagrådsremissen en redaktionell ändring i SLK:s förslag, bl.a. att bestämmelserna skulle delas upp i två paragrafer, 7 och 8 §§. Lagrådet har sedan föreslagit en ny lydelse i en paragraf. Regeringen följer i huvudsak Lagrådets förslag.

Den bestämmelse som SLK placerat i 1 § tredje stycket har tagits in här i *andra stycket 1*. För kommentar, se 1 §.

När det gäller *andra stycket 2* skulle enligt förarbetena (prop. 1976/77:135 s. 85 f.) huvudsaklighetsbedömningen göras för varje förvärvskälla för sig. När förvärvskällorna slopades vid 1990 års skattereform skrevs det in att bestämmelserna gällde "sådan inkomst som hänför sig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet eller till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse". Avsikten var att inte ändra rättsläget. Uttrycket "förvaltningsenhet avseende fastighet" behålls. Uttrycket "särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse" ändras till "självständig näringsverksamhet". Det är det uttryck som före 1990 års skattereform användes i 18 § KL för att beskriva vad som var en förvärvskälla i inkomstslaget rörelse. Uttrycket finns fortfarande kvar i 18 § KL i fråga om näringsverksamhet i utlandet och motsvarande uttryck har behållits i 14 kap. 12 och 13 §§.

SLK utelämnar de exempel som finns i 7 § 5 mom. andra och tredje styckena SIL om vad som avses med att verksamheten har en naturlig anknytning till föreningens ändamål respektive att inkomsterna av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete (*andra stycket punkt 2 första strecksatsen i regeringens förslag*). Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen menar att risken är överhängande att framtida rättstillämpning utvecklas till men för de ideella föreningarna om dessa exempel tas bort. Regeringen delar inte dessa farhågor eftersom det är klart att någon ändring inte är avsedd. Det är mindre lämpligt att i lagtexten ta in de aktuella exemplen, varför regeringen följer SLK:s förslag.

I SLK:s förslag fanns ett tredje stycke med en bestämmelse om undantag från skattskyldighet för ägare till vissa fastigheter. Lagrådet föreslår att den bestämmelsen skall föras samman med bestämmelser som SLK tagit in i 8 kap. 36 § och placeras i ett tredje stycke i en ny paragraf (21 §) sist i detta kapitel. Lagrådet föreslår vidare en ny lydelse av 21 §. Den lydelse som Lagrådet föreslår av 21 § tredje stycket överensstämmer med dagens regler i fråga om andra ägare till fastigheter än sådana ideella föreningar och trossamfund som uppfyller kraven här i 7 § första stycket. När det gäller nu aktuella ideella föreningar och trossamfund (jfr 14 §) överensstämmer Lagrådets förslag inte med gällande rätt. Föreningarna och trossamfundet är nämligen undantagna från skattskyldighet för *hela* inkomsten av fastigheten om den till övervägande del används i deras kvalificerade verksamhet medan andra ägare är undantagna bara *till den del* inkomsten kommer från den kvalificerade användningen (se SOU 1995:63 s. 257 f.). Eftersom avsikten är att inte ändra reglerna materiellt

följer regeringen inte Lagrådets förslag på denna punkt. Det behövs således en särskild bestämmelse för sådana ideella föreningar och trossamfund som uppfyller kraven här i 7 § första stycket. Den bestämmelsen kan placeras antingen här eller i 21 §. Regeringen har stannat för att behålla regeln här, bl.a. för att det i följdlagstiftningen blir enklare att hänvisa när den placeras här. Bestämmelsen tas in som en ny punkt 3 i tredje stycket.

Den bestämmelse som finns i 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL om att en ekonomisk förening får behandlas som ideell förening även om den fått bestå som ekonomisk förening enligt 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, har tagits in i 4 kap. 2 § ILP.

Ändamålskravet

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna med krav på vilka ändamål som föreningarna skall främja kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket a SIL. De placerades där år 1984. Tidigare fanns de i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, där de infördes år 1977.

Verksamhetskravet

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Se *Svenska Bankföreningens* och *Svenska Fondhandlareföreningens* yttrande angående 5 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med krav på att föreningen i sin verksamhet skall tillgodose ändamålen, kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket b SIL. Den flyttades dit år 1984 från punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL, där den placerades år 1977.

Fullföljdskravet

10–12 §§

SLK:s förslag: Det har gjorts en redaktionell ändring i 12 §. I övrigt överensstämmer paragraferna med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet* yttrande liksom *Svenska Bankföreningens* och *Svenska Fondhandlareföreningens* yttranden angående 6 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna med fullföljdskravet och möjligheterna till undantag från detta kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket d och femte–sjunde styckena SIL. På samma sätt som i fråga om stiftelser har det lagts till en markering att bedömningen skall göras för en period av flera år.

Bestämmelserna infördes år 1977 i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL och flyttades över till sina nuvarande platser år 1984.

Lydelsen av 12 § har kortats ner i förhållande till dagens lagtext. SLK föreslår att det i stället skall införas en bestämmelse i 4 kap. 17 § TL med innebörd att om en ideell förening inte har genomfört en investering inom rätt tid eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, skall det vara en grund för eftertaxering. Regeringen följer SLK:s förslag.

Öppenhetskravet

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med krav på att föreningen skall vara öppen för nya medlemmar kommer från 7 § 5 mom. fjärde stycket c SIL. Den flyttades dit år 1984 från punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL. Också denna bestämmelse kom till år 1977.

Registrerade trossamfund

14 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att de bestämmelser som gäller för ideella föreningar skall tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund infördes år 1999 (prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, SFS 1999:296). De ändringar som har gjorts i detta kapitel med anledning av denna lagändring har inte granskats av Lagrådet.

Vissa andra juridiska personer

15 §

SLK:s förslag (14 §): I första stycket första strecksatsen används ett annat uttryckssätt för kyrkor och det finns inte någon begränsning till svenska kyrkor. I övrigt överensstämmer första stycket med regeringens förslag. Andra stycket är emellertid placerat i 1 § tredje stycket och har en annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om de här uppräknade grupperna av inrättningar m.m. kommer från 7 § 6 mom. SIL, där de placerades år 1984 då den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades. Tidigare fanns bestämmelserna i 53 § 1 mom. första stycket e KL och 7 § SIL (och ännu tidigare i 7 § förordningen 1928:373 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt). De placerades där år 1942. Då infördes bestämmelserna att de uppräknade grupperna var skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet och rörelse och till statlig inkomstskatt för inkomst av rörelse, vilket innebar att de blev undantagna från skattskyldighet för andra inkomster. Vid 1990 års skattereform ändrades det till att de frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Här hänvisas i stället till 13 kap. 1 §, se

kommentaren till 3 §. Den bestämmelse som SLK placerat i 1 § tredje stycket har tagits in här i *andra stycket*. För kommentar, se 1 §.

När det gäller kyrkor fanns det redan vid KL:s tillkomst en bestämmelse i 53 § 1 mom. d KL om att bl.a. kyrkor, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar var skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Uttryckssättet i SLK:s förslag ”församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelsekaraktär” kom från lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220). Samma uttryck används av Stiftelse- och föreningsskattekommittén i 4 kap. 1 § förslaget till lag om befrielse från skattskyldighet för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63). Regeringen anser emellertid inte att det finns skäl att ändra dagens uttryckssätt annat än att modernisera det. Regeringens förslag utgår därför från uttryckssättet i 7 § 6 mom. andra stycket SIL. Som Lagrådet påtalar i sitt yttrande angående bestämmelsen i 2 kap. 2 § innehåller SLK:s förslag inte någon begränsning till svenska kyrkor. Genom att utgå från uttryckssättet i 7 § 6 mom. andra stycket SIL begränsas bestämmelsen till kyrkor som hör till Svenska kyrkan.

När det gäller hushållningssällskapen var bestämmelserna före år 1984 placerade i 53 § 1 mom. första stycket c KL och 7 § första stycket d SIL. De var då skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet och rörelse, men inte skattskyldiga till statlig inkomstskatt. Att stadgarna skall vara fastställda av regeringen (då Konungen) eller den myndighet som regeringen bestämmer infördes år 1967 (prop. 1967:74, bet. 1967:BevU39, SFS 1967:388).

16 och 17 §§

SLK:s förslag (15 och 16 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I stället för Aktiebolaget Svenska Spel finns emellertid i SLK:s förslag Aktiebolaget Tipstjänst, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag och Svenska Penningspel Aktiebolag med i lagrummet.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* beklagar att SLK inte närmare har granskat de konstitutionella aspekterna när det gäller direkt namngivna subjekt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Dessa två bestämmelser skiljer sig från 15 § genom att subjekten bara är skattskyldiga för inkomster från innehav av fastigheter.

Ursprunget till bestämmelserna fanns redan vid KL:s tillkomst, då det i 53 § 1 mom. d togs in en uppräkningslista av vissa kategorier av subjekt samt vissa namngivna subjekt – bl.a. Sveriges allmänna hypoteksbank och järnkontoret – som var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet. Bestämmelserna har fyllts på vid ett flertal tillfällen. År 1984 flyttades de över till 7 § 4 mom. SIL, där de fortfarande finns kvar.

Uppräkningen i detta moment brukar kallas för *katalogen*. Stiftelse- och föreningsskattekommittén har övervägt om katalogen – särskilt listan med de namngivna subjekten – är grundlagsstridig genom att den strider mot kravet att föreskrifter skall vara generella till sin natur (SOU 1995:63 s. 219 f.). Kommitténs slutsats är att katalogens uppräkningslista av namngivna subjekt visserligen inte uppfyller det i regeringsformens förarbeten formulerade kravet på generell tillämpbarhet men att lagformen ändå använts tillräckligt ofta för att det skall vara befogat att tala om en konstitu-

tionell praxis som tillåter detta undantag från generalitetskravet. SLK fann mot bakgrund av detta att det inte finns skäl att överväga frågan ytterligare utan utgick ifrån att de subjekt som finns i katalogen i princip skall finnas kvar. Regeringen följer SLK:s förslag.

I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande föreslogs att vissa av dessa kategorier av subjekt och vissa namngivna subjekt inte skulle finnas med i deras förslag till lag eftersom subjekten inte längre finns kvar eller, i ett fall, inte bedriver den avsedda verksamheten. I andra fall föreslogs att kategorier eller namngivna subjekt inte skulle tas med av andra skäl, t.ex. därför att de ändå faller in under de av kommittén föreslagna grunderna för skattebefrielse eller för att de i stället skulle kunna få dispens enligt regler som föreslogs av kommittén. SLK begränsade sig till att utelämna de kategorier av subjekt och namngivna subjekt som enligt Stiftelse- och föreningsskattekommittén inte längre finns eller där den avsedda verksamheten inte längre bedrivs. Regeringen följer SLK:s förslag. Följande kategorier och namngivna subjekt har därför inte tagits med i lagförslaget:

- sjömanshus,
- företagarföreningar,
- ömsesidiga försäkringsbolag som meddelar obligatorisk yrkesskadeförsäkring,
- Bryggeristiftelsen,
- Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, SIFU,
- Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg,
- Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland,
- Stiftelsen Småföretagsfonden,
- Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet – SUN, och
- Sveriges turistråd.

För närmare kommentar till varför dessa kategorier och subjekt inte tas med hänvisas till SOU 1995:63 s. 227 f.

När det gäller den *näst sista strecksatsen i 16 §* använder SLK, i enlighet med förslaget i SOU 1995:63 s. 228, uttrycket *kollektivavtalsstiftelser* i stället för *stiftelser som har bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare*. Också i lagrådsremissen används uttrycket kollektivavtalsstiftelser. Det har emellertid kommit ett avgörande från Regeringsrätten som talar för att denna ändring inte bör göras, RÅ 1999 not. 57. Regeringen behåller därför uttryckssättet i dagens lagtext. I den tionde strecksatsen i 17 § används namnet *Industri- och nyföretagarfonden*, vilket är det nya namnet för *Fonden för industriellt utvecklingsarbete*.

I stället för att hänvisa till 1 § tredje stycket 5 lagen (1991:1482) om lotteriskatt tas Aktiebolaget Svenska Spel med i uppräkningsdelen i 17 §. I SLK:s förslag fanns *Aktiebolaget Tipstjänst, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag* och *Svenska Penningspel Aktiebolag* uppräknade. Svenska Penningspel Aktiebolag bytte emellertid firma till Aktiebolaget Svenska Spel i december 1996 och under år 1997 fusionerades de tre bolagen.

I 17 § har *Stiftelsen Svenska Filminstitutet* lagts till. Bestämmelsen är hämtad från 2 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. Denna lag tillkom år 1963 som en följd av

ett avtal samma år om bildandet av Stiftelsen Svenska Filminstitutet (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Bestämmelsen har ändrats bara som en följd av att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades år 1984 och genom en anpassning till den nya inkomstslagsindelningen efter 1990 års skattereform (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552).

18 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* välkomnar att kraven tas in i lagtexten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om fullföljds- och verksamhetskravet är hämtade från den hänvisning som i dag finns i fråga om stiftelser i 7 § 4 mom. andra stycket SIL och från 7 § 6 mom. tredje–femte styckena SIL. Bestämmelserna placerades där när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984. Det är inte lätt att utläsa hur bestämmelserna skall tillämpas, eftersom det i vissa fall inte finns något ändamålskrav. SLK har emellertid förutsatt att bestämmelserna skall tillämpas när det finns ett sådant krav. Vidare utgår SLK ifrån att då skall också kravet i 5 § tillämpas, dvs. kravet på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose detta ändamål. När det finns krav på att verksamheten uteslutande skall avse ett visst ändamål, skall detta givetvis gälla i stället. Regeringen följer SLK:s förslag.

19 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket om understödsföreningar kommer från 7 § 10 mom. SIL. Den fick sin nuvarande lydelse år 1993 (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939), då understödsföreningarna undantogs från skattskyldighet till inkomstskatt för inkomst av livförsäkringsverksamhet. Denna inkomst beskattas i stället med avkastningsskatt.

Understödsföreningar var vid KL:s tillkomst skattskyldiga bara för inkomst av fastighet. Detta ändrades år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308 f.), då understödsföreningar som bedrev livförsäkringsverksamhet och lämnade kapitalunderstöd med mer än 500 kronor per medlem blev skattskyldiga för all verksamhet. Bestämmelserna placerades i 53 § 1 mom. första stycket f och 54 § första stycket g KL samt i 7 § första stycket e och j SIL. År 1984 flyttades bestämmelserna till 7 § 4 och 10 mom. SIL.

I *andra stycket* finns en hänvisning till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

20 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om producentorganisationer kommer från 7 § 4 mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614). Se även en rättelse år 1996 (bet. 1996/97:SkU13 s. 30 f. och 39 f., SFS 1996:1611).

Ägare av vissa fastigheter

21 §

SLK:s förslag (8 kap. 32 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om undantag från skattskyldighet för ägare till vissa fastigheter som inte påförs något taxeringsvärde är hämtade från 54 § första stycket c och d KL samt 7 § 7 mom. SIL.

Sedan KL:s tillkomst har ägare av sådana fastigheter som var undantagna från fastighetsskatt varit undantagna från skatt på inkomster från dessa fastigheter. Regleringen av undantaget för själva fastigheten gjordes då i 5 § KL. I samband med tillkomsten av fastighetstaxeringslagen (1979:1152) fick reglerna sin nuvarande utformning (SOU 1979:81, prop. 1980/81:61, bet. 1980/81:SkU17, SFS 1980:957). Bestämmelserna i 7 § 7 mom. SIL kom dock till i samband med att beskattningen av juridiska personer flyttades till SIL år 1984 (SOU 1977:86, prop. 1984/85:70, bet. 1884/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061).

I SLK:s förslag är bestämmelserna placerade i 8 kap. 32 §. Lagrådet föreslår att bestämmelserna skall föras samman med bestämmelsen i 7 § andra stycket 3 och placeras sist i detta kapitel. Lagrådet föreslår samtidigt en något ändrad lydelse. Som framgår av kommentaren till 7 § flyttar regeringen inte hit den bestämmelsen, men i övrigt följer regeringen Lagrådets förslag.

AVD. III SKATTEFRIA INKOMSTER OCH INTE AVDRAGSGILLA UTGIFTER

Avdelningen innehåller för alla inkomstslag gemensamma bestämmelser om inkomster som är skattefria och utgifter som inte skall dras av.

8 kap. Inkomster som är skattefria

Detta kapitel innehåller bestämmelser om inkomster som är skattefria. De är samtliga hämtade från 19 § KL och dess anvisningar. I så stor utsträckning som möjligt har sådana bestämmelser som kan aktualiseras bara i ett av inkomstslagen flyttats till detta. Om bestämmelserna gäller i flera inkomstslag har de i de flesta fall placerats i detta kapitel.

I 19 § KL finns i dag bestämmelser om skattefrihet för inkomster som knappast skulle kunna hänföras till något av inkomstslagen. Vissa av des-

sa har behållits eftersom de av olika skäl ändå bör nämnas särskilt men de bestämmelser som är helt onödiga har rensats ut. Samtliga förändringar anges under rubriken Större ändringar.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anför i sitt remissvar att 19 § KL ursprungligen var tänkt som ett lagrum i vilket främst de principiella undantagen från skatteplikten skulle införas. Enligt fakultetsnämnden kan det därför diskuteras om inte kapitlet skall förbehållas ett ännu mindre antal undantag än kommittén angett och för övriga inkomster i stället upprepa undantaget i de inkomstslag där det kan tänkas ha relevans. Om kapitlet bara förbehålls för mera principiella undantag såsom för benefika förvärv m.m. och övriga undantag upprepas i de inkomstslag där de kan aktualiseras kommer lagtexten att tyngas av upprepningar. Regeringen anser därför att kommitténs avgränsning av kapitlets innehåll är väl avvägd.

Vid presentationen av de olika skattefria ersättningarna i detta kapitel används singular- och pluralformen blandat i SLK:s förslag. Regeringen använder pluralformen konsekvent. Ändringen kommenteras inte särskilt i kommentarerna till paragraferna.

Större ändringar

Följande bestämmelser har antingen slopats helt eller placerats i något annat kapitel.

19 § första stycket tredje åttonde första delen KL

”ersättning som ... till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst”, borttaget eftersom skattepliktens avgränsning redan i dag framgår i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, se 11 kap. 30 § och 15 kap. 8 § i förslaget. Resten av tredje ledet finns i 18 §.

19 § första stycket tredje ledet sista delen KL

”... samt belopp ... i statens tjänst”, se 11 kap. 19 §.

19 § första stycket åttonde ledet KL

ersättning åt smittbärare, borttaget eftersom skattepliktens avgränsning redan i dag framgår i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, se 11 kap. 30 § och 15 kap. 8 § i förslaget.

19 § första stycket nionde ledet KL

periodiskt understöd, se 11 kap. 47 §.

19 § första stycket fjortonde ledet KL

barnpension m.m., se 11 kap. 40 §§.

19 § första stycket femtonde ledet KL

bestämmelsen har slopats eftersom bestämmelserna om kommunalt kontantunderstöd med bidrag av statsmedel upphävts, prop. 1973:56 bl.a. s. 71.

19 § första stycket sextonde ledet KL
vårdbidrag regleras redan i inkomstslaget tjänst, se 11 kap. 31 §. Beträffande resten av ledet, särskilt pensionstillägg m.m., se 11 kap. 32 §.

19 § första stycket tjugonde ledet KL
bostadsbidrag enligt den upphävda lagen (1988:786) om bostadsbidrag.

19 § första stycket tjugoundra ledet KL
bidrag som betalades ut under åren 1991–1993 enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn.

19 § första stycket tjugofemte ledet KL
fri resa i samband med anställningsintervju torde aktualiseras enbart i tjänst, se 11 kap. 26 §.

19 § första stycket tjugonionde och trettionde leden KL
gottgörelse från personal eller pensionsstiftelse, se 15 kap. 5 § och 28 kap. 21 §.

19 § första stycket trettiofemte ledet samt andra stycket KL
mervärdesskatt, se 11 kap. 1 §, 15 kap. 6 § och 42 kap. 2 §.

Punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL
”Detsamma gäller i fråga om till föreningar inlutna medlemsavgifter ...”, se 15 kap. 2 §.

Punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 19 § KL
om att engångsbelopp är intäkt av tjänst behövs inte, utan framgår av 10 kap. 2 §.

Punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 19 § KL
ersättning på grund av personskada i form av engångsbelopp eller utbyte av livränta mot sådant belopp, se 11 kap. 38 och 39 §§.

Punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 19 § KL
den första meningen och bestämmelsen om skatteplikt i den andra har tagits bort såsom onödiga eftersom skatteplikten för denna typ av intäkter framgår ändå. Resterande del av andra meningen, se 25 §. Den tredje meningen, se 11 kap. 41 §.

Punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL
den del av den andra meningen som avser avdragsförbud, se 12 kap. 3 §.

Punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL
sådan arbetsplacering av flyktingar i arbetsmarknadsstyrelsens regi förekommer inte längre varför bestämmelsen om skattefrihet har tagits bort.

Punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL
förordningen (1998:52) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenutbildning upphör att gälla den 1 januari 1999.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar till regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Arv, gåva m.m.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om inkomstskattefrihet för benefika förvärv är hämtad från 19 § första stycket första ledet KL där en motsvarighet funnits sedan lagens tillkomst.

I dag anges att skattefriheten vid bodelning avser vad som tillfaller make eller sambo. Bestämmelsen om sambor infördes som en följd av 1987 års familjerättsreform (SOU 1981:85, prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU19, SFS 1987:1204). Genom den allmänna hänvisningen till vad som gäller för äkta makar i lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap och genom särskild hänvisning i lagen (1987:813) om homosexuella sambor är bestämmelsen tillämplig även på registrerade partner och homosexuella sambor. Bestämmelsen omfattar alla som kan vara part i en bodelning utom dödsbon men avsikten är att även dödsbons förvärv är skattefritt. Det anges därför bara att förvärv genom bodelning är skattefritt.

Alltsedan KL:s tillkomst har det markerats i lagen att fördel av oskift bo är skattefritt. Detta gäller fortfarande för äktenskap som ingåtts före år 1921. I IL har inte tagits med någon bestämmelse om detta. I den mån den alltjämt skulle förekomma kan den ändå innefattas i bestämmelsen om bodelning.

Lotterivinster och tävlingsvinster

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vinster i svenska lotterier och på svenska premieobligationer är skattefria är hämtad från 19 § första stycket andra ledet KL. En motsvarighet har funnits i KL sedan lagen kom till. Ledet fick sin nuvarande utformning år 1945 (prop. 1945:264, bet. 1945:BevU47, SFS 1945:408).

I dag omfattar ledet även utländska lotterivinster m.m. som uppgår till högst 100 kronor. Beloppsgränsen har i stället tagits in i 42 kap. 25 §.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa tävlingsvinster motsvaras av 19 § första stycket tjuogoåttonde ledet KL. Den infördes genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Procentsatsen höjdes år 1992 till sin nuvarande nivå (prop. 1991/92:100, bet. 1991/92:SkU23, SFS 1992:150).

Stipendier

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om skattefrihet för vissa stipendier motsvarar 19 § första stycket tionde och elfte leden KL. Stipendier avsedda för mottagarens utbildning har varit skattefria sedan KL:s tillkomst. Tionde ledet fick sin nuvarande lydelse år 1992 (SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1597). Bestämmelsen i elfte ledet om stipendier för andra ändamål än utbildning infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10 och 12, SFS 1990:1457). Undantaget avseende Marie Curie-stipendier tillkom år 1997 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4, SFS 1997:771).

Skattefriheten för andra stipendier än för utbildning gäller under den uttryckliga förutsättningen bl.a. att stipendiet inte betalas ut periodiskt. Även tidigare gällde, utan att detta direkt angavs, skattefriheten för stipendier bara om de inte utgick periodiskt. Skattefriheten för periodiska utbetalningar har sedan KL:s tillkomst varit knuten till givarens avdragsrätt, jfr prop. 1990/91:54 s. 181. Periodiskt utgående stipendier beskattas om givaren fått avdrag för beloppet, 19 § första stycket nionde ledet och punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL, 11 kap. 47 § och 62 kap. 7 § i förslaget. Undantag från skatteplikten medges för vissa utbetalningar från skatteprivilegierade subjekt enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL, 11 kap. 47 § i förslaget. Begränsningen av begreppet stipendium i första stycket andra strecksatsen innebär därför ingen saklig ändring utan föreslås som ett förtydligande av gällande rätt, jfr SOU 1990:47 s. 39.

I lagrådsremissen finns en bestämmelse i *andra stycket* om skattefrihet för bidrag från stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond. Den motsvaras av punkt 1 nionde stycket första meningen av anvisningarna till 19 § KL och infördes år 1962 (prop. 1962:147, bet. 1962:BevU51, SFS 1962:160). Lagrådet anför att skattefriheten för bidragen framgår redan av första stycket. Lagrådet förordar därför att bestämmelsen kan utgå.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

Lagrådet förordar också några ytterligare redaktionella ändringar. Re-geringen har utformat bestämmelserna i enlighet med Lagrådets förslag.

Räntor

6 §

SLK:s förslag (5 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för räntor enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag är hämtad från 19 § första stycket trettiofjärde ledet KL. Den tillkom år 1996 (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208).

7 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa uppräknade räntor är hämtad från 19 § första stycket trettioförsta ledet KL. Skattefriheten för räntor enligt 69 § 1 mom. UBL kom till år 1985 (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). För övriga räntor infördes skattefriheten år 1986 (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473).

Ledet har därefter ändrats vid ändringar i skatte-, tull- och avgiftslagstiftningen, senast år 1997 när SBL infördes (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:483).

Skattefriheten för räntor enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter torde vara avsedd att omfatta även räntor enligt 42 § samma lag. Bestämmelsen har kompletterats med en sådan hänvisning.

8 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa räntor som sammanlagt inte uppgår till 500 kronor framgår i dag av 19 § första stycket trettiotredje ledet KL. Den infördes år 1987 (prop. 1987/88:44, bet. 1987/88:SkU19, SFS 1987:1204). Paragrafen justerades år 1995 på grund av ändringar i LSK (bet. 1995/94:SkU28, SFS 1995:920).

Barnbidrag

9 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer delvis med regeringens förslag. SLK har med bidragsförskott enligt lagen (1954:143) om bidragsförskott, förlängt bidragsförskott enligt lagen ((1984:1095) om förlängt bidragsförskott för studerande och bidrag enligt lagen (1984:1096) om särskilt bidrag till vissa adoptivbarn. Underhållsstöd enligt lagen (1996:1030) om underhållsstöd finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för barnbidrag är hämtad från 19 § första stycket fjortonde ledet KL. Den infördes år 1947 (SOU 1946:79, prop. 1947:212, bet.

1947:BevU50, SFS 1947:575) och kompletterades med förlängt barnbidrag år 1986 (prop. 1986/87:45, bet. 1986/87:SkU15, SFS 1986:1245).

Bidragsförskott och motsvarande bidrag till vissa adoptivbarn har inte beskattas trots att det inte funnits någon uttrycklig bestämmelse om skattefrihet för ifrågavarande bidrag. SLK ansåg att skattefriheten bör framgå av IL och föreslog att en bestämmelse om detta skulle tas in. De nämnda bidragen finns inte längre utan har ersatts av underhållsstödet enligt lagen om underhållsstöd (prop. 1995/96:208, bet. 1996/97:SfU3, SFS 1996:1030) Regeringen anser i liket med SLK att skattefriheten bör framgå av lagtexten och föreslår därför att en sådan regel införs vad gäller underhållsstödet.

Skattefriheten för bidrag vid adoption av utländska barn kom till år 1988 (prop. 1988/89:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530). Bestämmelsen finns i 19 § första stycket tjugoförsta ledet KL.

Bostadsbidrag

10 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattefrihet för bostadsbidrag är i dag placerade i 19 § första stycket artonde–tjugonde leden KL. För bostadsbidrag till barnfamiljer infördes skattefriheten första gången år 1960 (prop. 1960:128, bet. 1960:BevU51, SFS 1960:129). Bestämmelserna har därefter ändrats i takt med att bidragslagstiftningen förnyats, bl.a. år 1988 (prop. 1988/89:46, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530) och senast år 1993 (SOU 1992:89, prop. 1992/93:174, bet. 1993/94:SkU12, SFS 1993:1523).

De första bestämmelserna om skattefrihet för bostadstillägg till folkpensionärer infördes år 1970 (prop. 1970:70, bet. 1970:BeU40, SFS 1970:162). Den nuvarande bestämmelsen kom till år 1994 (SOU 1992:21, prop. 1993/94:173, bet. 1994/95:SkU17, SFS 1994:2044).

Bestämmelsen om skattefrihet för kommunalt bostadstillägg för handikappade infördes år 1971 (prop. 1971:104, bet. 1971:SkU36, SFS 1971:256).

Bistånd

11 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att ”annan liknande ersättning” i nuvarande punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL har fallit bort i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Skattefrihet för socialbidrag framgår i dag av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. En bestämmelse av motsvarande innehåll har funnits i KL sedan dess tillkomst. Med uttrycket ”bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620)” avses ingen ändring i sak. För att fånga upp liknande bistånd

men som inte lämnas med stöd av socialtjänstlagen bör orden ”och liknande ersättningar läggas till”.

12 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *Riksskatteverket* yttrande till 11 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att bistånd enligt lagen om asylsökande (1994:137) är skattefria är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15, SFS 1995:1521).

Regeringen anser att orden ”och liknade ersättningar” inte fyller någon funktion i denna paragraf. Om det förekommer något bistånd till flyktingar som inte omfattas av denna bestämmelse är de skattefria enligt föregående paragraf.

Introduktionsersättningar för flyktingar

13 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att introduktionsersättning för flyktingar är skattefri är hämtad från 19 § första stycket trettonde ledet KL. Den infördes år 1992 (Ds 1991:79, prop. 1991/92:172, bet. 1992/93:SfU1, SFS 1992:1069).

Ersättningar på grund av kapitalförsäkring

14 §

SLK:s förslag (17 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att belopp som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria är hämtad från 19 § första stycket fjärde ledet KL. Den fick sin nuvarande lydelse år 1950, se under 16 §.

Bestämmelsen är i lagrådsremissen placerad under huvudrubriken Ersättningar vid sjukdom och olycksfall och underrubriken Försäkringsersättningar vid sjukdom och olycksfall. Lagrådet anser att denna bestämmelse bör bilda en egen paragraf under en egen huvudrubrik. Bestämmelsen och rubriken har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall

Försäkringsersättningar

15 §

SLK:s förslag (16 § och 17 § tredje stycket): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i andra meningen i sista stycket har flyttats till denna paragraf på grund av Lagrådets förslag. I lagrådsremissen var den placerad i 19 §. Även ordningen på styckena har ändrats i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelsen i *första stycket* om att försäkringsersättningar vid sjukdom eller olycksfall är skattefria förutsatt att försäkringen inte tecknats i samband med tjänst är hämtad från andra delen av 19 § första stycket tredje ledet KL.

Vid KL:s tillkomst omfattades bara ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar av skattefriheten. År 1950 utvidgades det skattefria området till att omfatta även ersättningar från andra försäkringar, t.ex. ansvarighetsförsäkringar. Samtidigt infördes förutsättningen att skattefriheten inte gäller försäkringar som tecknats i samband med tjänst. Även undantaget för *pension* kom till detta år (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BeU49, SFS 1950:308).

Livräntor har ingått i undantagen sedan KL:s tillkomst. År 1977 ändrades det till att endast avse livräntor i den mån de är skattepliktiga enligt ”32 § 1 mom. eller 2 mom. KL” (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

Undantaget för *trafikförsäkringar* infördes år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42) och för *skadeståndsförsäkringar* år 1977 (beträffande förarbeten se föregående stycke).

Definitionen av skadeståndsförsäkring i *andra stycket* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den kom till när undantaget för skadeståndsförsäkringar infördes år 1977 (beträffande förarbeten se ovan).

Syftet med utformningen av *första meningen i tredje stycket* är att undvika den dubbelreglering som dagens utformning av 19 § första stycket tredje ledet innebär.

Hänvisningen i *andra meningen i tredje stycket* till de särskilda bestämmelserna om skatteplikt för utfallande belopp på grund av avtalsgruppsjukförsäkring är i dag placerad i 19 § tredje stycket KL. Den infördes år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Offentliga ersättningar vid sjukdom och olycksfall

16 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för handikappersättning är hämtad från 19 § första stycket sextonde ledet KL. En bestämmelse med liknande innehåll infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). Den har ändrats år 1974 (SOU 1974:20, prop. 1974:132, bet. 1974:SkU54, SFS 1974:769) och år 1982 (prop. 1981/82:216, bet. 1981/82:SfU18, SFS 1982:779). Skattefriheten för ersättning för resor i vissa fall är i dag placerad i 19 § första stycket sextonde ledet KL. Den kom till år 1990 (prop. 1989/90:62, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:335).

17§

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första meningen* om skattefrihet för bidrag till handikappades motorfordon är hämtad från punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. En motsvarighet infördes ursprungligen år 1960 (prop. 1960:165, bet. 1960:BevU77, SFS 1960:604) och ändrades år 1988 (Ds S 1986:11, prop. 1987/88:99, bet. 1987/88:SfU23, SFS 1988:359). Bestämmelserna i *andra meningen* kom också till år 1988.

18 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att vissa hemsjukvårdsbidrag är skattefria framgår i dag av 19 § första stycket sextonde ledet KL som infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). Bestämmelsen om hemvårdsbidrag lades till år 1988 (SOU 1979:59, prop. 1987/88:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

19 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för assistansersättning är hämtad från 19 § första stycket sjuttonde ledet KL. Den infördes år 1993 (SOU 1991:46, prop. 1992/93:159, bet. 1992/93:SkU12, SFS 1993:1523).

20 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning på grund av riskgarantier är hämtad från förordningen (1962:42) om skattefrihet för belopp som utgår på grund av vissa s.k. riskgarantier. Skattefriheten infördes år 1962 (prop. 1962:6, bet. 1962:BevU10, SFS 1962:42). Den innebar en utvidgning av bestämmelserna i en år 1958 införd förordning (SFS 1958:173).

Ersättningar till arbetsgivare

21 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa ersättningar som en arbetsgivare erhåller från för-

säkringskassan har i dag sin motsvarighet i punkt 1 sjätte stycket andra meningen av anvisningarna till 19 § KL. Sjätte stycket infördes år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204).

Ersättningar vid sakskador

22 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK:s förslag har inga strecksatser utan i stället tre stycken.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för försäkringsersättning och vissa skadestånd för egendoms-skador är i dag placerad i 19 § första stycket femte ledet KL. En bestämmelse om skattefrihet för försäkringsersättning för fast och lös egendom har funnits i KL sedan dess tillkomst. År 1981 utvidgades området till att avse skadeståndsersättningar (SOU 1977: 86 och 87, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295).

I förslaget till IL har onödiga exempel och uppräknings tagits bort. Lagtexten blir smidigare om bestämmelserna kortas ner i möjligaste mån. Uppräkningen av tillgångar har därför fått utgå i *första strecksatsen* (andra stycket i SLK:s förslag).

Undantaget för ersättning på grund av investerarskydd och insättningsgaranti infördes år 1999 (1998/99:48, bet. SkU1998/99:15, SFS 1999:200). Skattereglerna för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd föreslås placeras i 55 kap. i IL.

I *andra stycket* finns en hänvisning till reglerna om hur skattefria försäkringsersättningar beaktas vid beräkningen av kapitalvinst på fastigheter.

23 §

SLK:s förslag (25 a §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för skadade tillgångar vid sjöolyckor är hämtad från 19 § första stycket sjätte ledet KL. Den infördes år 1996 i samband med att lagen (1958:295) om sjömansskatt upphävdes (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331).

Återbäring på grund av försäkring

24 §

SLK:s förslag (17 § andra stycket och 25 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att sista meningen bör förtydligas så att det klart framgår att ”i samband med tjänst” syftar endast på sjuk- och olycksfallsförsäkring och inte på pensionsförsäkring. *Sveriges Försäkringsförbund* framhåller att begreppet sakskadeförsäkring är

ett för försäkringslagstiftningen främmande begrepp och föreslår att begreppet byts ut till skadeförsäkring.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om återbäringar m.m. på grund av pensionsförsäkring och om återbäringar m.m. på grund av skadeförsäkring har, på Lagrådets förslag, förts samman till en ny paragraf. Bestämmelserna har formulerats på sätt Lagrådet förordat.

Bestämmelserna är hämtad från 19 § första stycket sjunde ledet och KL. En bestämmelse om skattefrihet fanns med i KL vid dess tillkomst. Den avsåg då annan försäkring än livränteförsäkring. År 1950 ändrades den till att omfatta annan försäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen år 1969 (prop. 1969:120, bet. 1969:BevU60, SFS 1969:749). Regeringen anser att det klart framgår att ”i samband med tjänst” endast syftar på sjuk- och olycksfallsförsäkring. Regeringen föreslår därför inte någon ändring i SLK:s förslag i denna del.

Underhåll till patient eller till intagen

25 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att den del av den nuvarande bestämmelsen som har lydelsen ”samt annan liknande ersättning” har fallit bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att underhåll till en patient på sjukhus eller till en intagen är skattefritt är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. En motsvarighet har funnits i lagen sedan dess tillkomst. Bestämmelsen har ändrats senast genom SFS 1995:1521 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15).

Det förekommer ersättningar som utgår till andra än intagna på sjukhus eller andra anstalter för vård. Orden ”och liknande ersättningar” bör läggas till för att fånga upp även sådana ersättningar.

Begravningshjälp

26 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Se *Riksskatteverket* yttrande till 25 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för begravningshjälp är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den har funnits i KL sedan lagen kom till. Tillägget att tjänstepension för tid efter den pensionsberättigades död inte räknas som begravningshjälp infördes år 1983 (prop. 1982/83:157, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311).

Regeringen anser inte att ett sådant tillägg som Riksskatteverket föreslår behövs inte. Regeringen följer därför SLK:s förslag i denna del.

Ersättningar vid inställelse i domstol

27 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden *en allmän* finns med före domstol.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att ”ersättning som fastställs av allmän domstol” är missvisande och att *allmän* bör utgå för att markera att även övriga domstolar omfattas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vittnesersättning m.m. till den som inställt sig inför domstol – utan att det skett yrkesmässigt – har hämtats från 19 § första stycket tjugotredje ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1986 (prop. 1985/86:150, bet. 1985/86:SkU50, SFS 1986:473).

De ersättningar som förvaltningsdomstolarna beslutar om utgår i regel av allmänna medel. Det kan dock finnas situationer då ersättningen som förvaltningsdomstolen fastställer inte betalas av allmänna medel, t.ex. i verkställighetsmål enligt föräldrabalken. Regeringen anser i likhet med kammarrätten att ordet *allmän* därför bör tas bort.

Bär, svamp och kottplockning

28 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Skattefriheten för den som plockar och avyttrar vilda bär, svamp och kottar i mindre omfattning framgår i dag av 19 § första stycket trettionde ledet KL. Bestämmelsen, som ursprungligen gällde bara bär och svamp, infördes år 1981 (prop. 1980/81:139, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388). Skattefriheten utökades till kottar år 1988 (prop. 1988/89:57, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

Vid skattereformen år 1990 behölls tidigare anknytning till begreppet rörelse, eftersom skattefriheten gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet. SLK har utformat avgränsningen fristående från den äldre indelningen i inkomstslag. Med uttrycket ”i sig utgör näringsverksamhet” vill SLK markera att skattefriheten inte gäller om plockningsverksamheten ensamt för sig uppfyller kriterierna för inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller främst i fråga om lantbruksenheter. Det kan nämnas att termen rörelse används i IL i en annan betydelse än indelning i inkomstslag, se 2 kap. 24 §. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Blodgivning m.m.

29 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning vid organdonation m.m. är hämtad från 19 § första stycket tjugosjunde ledet KL. Den infördes år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Hittelön m.m.

30 §

SLK:s förslag (31 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker att begreppet tillgångar används eftersom detta är vidare än vad som avses med egendom som enligt samfundets mening tar sikte på materiella ting. Enligt samfundets uppfattning kan det knappast vara fråga om att utge ersättning för annan typ av egendom varför begreppet tillgång som också innefattar immateriella tillgångar är för vittsyftande i detta sammanhang.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för hittelön m.m. är i dag placerad i 19 § första stycket tjugosjätte ledet KL. Den infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

I IL har *egendom* genomgående bytts mot *tillgångar*, se avsnitt 7.2.6. Om detta innebär att det blir mer naturligt att tillämpa skattefriheten även i fråga om ersättning för förhindrande av skada på annat än materiella ting, t.ex. manipulation av betalningsanvisningar eller liknande, ser SLK inte det som någon nackdel. Regeringen delar kommitténs bedömning i detta avseende. Termen tillgångar bör därför användas i enlighet med kommitténs förslag.

Ersättningar vid självförvaltning

31 §

SLK:s förslag (31 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för den som får hyresavdrag när han utför arbeten på fastigheten där han bor är hämtad från punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1997 (SOU 1996:162, prop. 1996/97:119, bet. 1996/97:SkU24, SFS 1997:402).

9 kap. Utgifter som inte får dras av

Detta kapitel innehåller bestämmelser om utgifter som inte får dras av. De är samtliga hämtade från 20 § KL och dess anvisningar och gäller för alla inkomstslag. 20 § KL innehåller i dag ett stort antal bestämmelser som företrädesvis aktualiseras bara i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom det inte kan uteslutas att de kan förekomma även i något annat inkomstslag har de ändå, med några undantag, placerats i detta gemen-

samma kapitel. Samtliga förändringar anges under rubriken Större ändringar.

Större ändringar

I 20 § första stycket KL finns en grundläggande bestämmelse om att avdrag från bruttointäkten får göras för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Regeln har funnits där sedan KL:s tillkomst. I paragrafens andra stycke och dess anvisningar regleras när avdrag inte får göras. SLK har föreslagit att det i stället skall framgå av de olika inkomstslagen att kostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande skall dras av och att detta kapitel skall innehålla bestämmelser bara om utgifter som inte får dras av. Regeringen delar SLK:s bedömning.

I 20 § andra stycket fjärde ledet KL finns avdragsförbud för bl.a. lön till make och barn under 16 år. I punkt 2 av anvisningarna till 20 § KL finns ytterligare bestämmelser om lön till barn. I förslaget till IL är dessa bestämmelser placerade i 60 kap. om familjebeskattnings där även bestämmelserna om inkomstuppdelning mellan makar finns (anvisningarna till 52 § KL).

Eftersom ett mål har varit att kapitlet skall omfatta bara reella avdragsförbud har den upplysning inte tagits med som i dag finns i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL om att avdrag *får* göras i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. etc. Med samma motivering har bestämmelserna om avdrag för avgifter till arbetsgivarorganisationer flyttats ut till inkomstslaget näringsverksamhet, 16 kap. 13 §. Bestämmelsen om arbetsrättsliga skadestånd har också placerats i näringsverksamhet, 16 kap. 15 §.

Avdragsförbudet i 20 § andra stycket tjugosjunde ledet avseende ingående mervärdesskatt har placerats i 16 kap. 16 § men med hänvisning från 12 kap. 1 § och 42 kap. 2 §. Ett sådant avdrag skulle främst kunna aktualiseras i näringsverksamhet.

I punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL finns bestämmelser som begränsar avdragsrätten för representationskostnader. Eftersom sådana utgifter framför allt förekommer i inkomstslaget näringsverksamhet har de placerats där (16 kap. 2 §) men med hänvisning från övriga inkomstslag (12 kap. 1 § och 42 kap. 2 §).

I punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL finns särskilda bestämmelser om utländsk skatt. Även dessa har placerats i näringsverksamhet (15 kap. 7 § och 16 kap. 18 och 19 §§) med hänvisningar från övriga inkomstslag (11 kap. 1 §, 12 kap. 1 § och 42 kap. 2 §).

Det har det inte heller i detta kapitel tagits med någon motsvarighet till avdragsförbudet i 20 § andra stycket sjätte ledet KL för avbetalning på skuld eftersom en avbetalning på en skuld inte kan anses som en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Lagrådet har ifrågasatt behovet av bestämmelsen om förbudet mot avdrag för värdet av den skattskyldiges arbetsinsats (4 § i lagrådsremissen). Lagrådet anför att värdet av den skattskyldiges arbetsinsats inte utgör någon utgift. I propositionen har förbudet slopats.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar till regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Levnadskostnader m.m.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket, Kammarrätten i Stockholm* och *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* framhåller att andra stycket bör förtydligas så att det framgår att uppräkningsdelen inte är uttömmande. *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* anför att förslaget att ändra uttrycket ”därtill hänförliga utgifter” till ”och liknande utgifter” ger intryck av att tillämpningsområdet för avdragsförbudet utvidgas utanför levnadskostnadsområdet.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsförbudet för levnadskostnader och förtydligandet avseende gåvor och vissa andra utgifter är hämtade från 20 § andra stycket första ledet KL samt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL. Såsom några remissinstanser har påpekat är inte uppräkningsdelen i *andra stycket* uttömmande utan en exemplifiering av utgifter som inte är avdragsgilla. Andra stycket i SLK:s förslag har därför getts en annan utformning så att det klart framgår att förtydligandet inte är en uttömmande uppräkningsdel av levnadskostnader.

Avdragsförbudet för levnadskostnader har varit en av de grundläggande principerna i KL sedan lagen tillkom. Även förtydligandet har funnits med sedan dess. Avdragsförbudet utvecklas ytterligare i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Någon motsvarighet till den bestämmelsen har inte tagits med i detta kapitel eftersom ett sådant förtydligande får anses vara onödigt.

Enligt regeringens uppfattning är uttrycken ”därtill hänförliga kostnader” och ”liknande utgifter” i princip synonyma. Någon utvidgning av avdragsförbudet är inte avsedd. Regeringen delar således inte *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* farhågor att ändringen utvidgar avdragsförbudet för levnadskostnader.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsförbudet för periodiska understöd inom ett hushåll är hämtat från 20 § andra stycket första ledet KL. Beträffande förarbeten, se 2 §.

Svenska allmänna skatter

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns en definition av uttrycket allmänna skatter i stället för en exemplifiering av de skatter som avses.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att definitionen bör omformuleras så att den ger upplysning om huruvida t.ex. fastighetsskatt ingår i definitionen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdrag inte medges för svenska allmänna skatter är hämtad från 20 § andra stycket femte ledet KL. En definition är placerad i punkt 3 av anvisningarna till 20 § KL. En motsvarighet har funnits i KL sedan lagen kom till.

Regeringen anser att den av SLK föreslagna definitionen av uttrycket allmänna skatter inte tillför lagtexten något. Definitionen har därför tagits bort i regeringens förslag. Lagrådet anför emellertid att det inte går att komma i från att en total avsaknad av en definition gör att lagtexten blir föga upplysande. Regeringen har förståelse för Lagrådets invändning. Regeringen föreslår att lagtexten kompletteras med en exemplifiering av allmänna skatter som inte får dras av. Hit hör bl.a. den statliga och kommunala inkomstskatten samt kupong- och förmögenhetsskatten som kompletterar inkomstskatten.

Fastighetsskatten är en sådan särskild skatt som avdrag får göras för enligt 16 kap. 17 § om den utgår för näringsverksamheten. Skogsavdragsavgifter finns inte längre, varför bestämmelserna om dessa har utelämnats. Även församlingsskatten har utelämnats, se avsnitt 5. Regeringens uppfattning är att upplysningar i lagtexten, såsom att fastighetsskatten inte skall behandlas som en allmän skatt, i och för sig kan ha ett pedagogiskt värde. Upplysningar av det slag som här är fråga om skulle dock, enligt regeringens mening, tynga lagtexten och göra den svåröverskådlig. Regeringen föreslår därför inget sådant förtydligande som Svenska Revisorsamfundet SRS föreslår.

5 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* framhåller att *första stycket* bör förtydligas så att det framgår att avdrag inte kan medges för en utgift för förvärv av en inkomst som inte är skattepliktig i Sverige t.ex. på grund av ettårsregeln.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om utgifter som hänför sig till inkomster som är undantagna från beskattning genom skatteavtal har hämtats från 74 § KL och 22 § första meningen SIL. Den nuvarande utformningen kom till år 1986 (Ds B 1981:10, prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:465). Vid lagstiftningens tillkomst fanns en motsvarande bestämmelse som avsåg förbud mot underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen.

För varje inkomstslag anges särskilt vilka utgifter som får dras av. Av bestämmelserna i 12 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 42 kap. 1 § framgår att

bara utgifter för förvärv av skattepliktiga inkomster får dras av. Härav följer att om en inkomst inte är skattepliktig får utgifterna för dess förvärvande inte dras av. Enligt regeringens bedömning behövs inget sådant förtydligande som Kammarrätten efterlyser.

Bestämmelsen i *andra stycket* om undantag för utgifter som avser vissa skattebefriade utdelningar, är hämtad från 22 § andra meningen SIL. Den infördes år 1986. Efter ett par tekniska justeringar återfick den år 1994 i stort sett sin ursprungliga utformning (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Bär-, svamp- och kottplockning

6 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS förordar med hänsyn till att beskattning kan ske i annat inkomstslag än näringsverksamhet att begreppen *kostnader* och *intäkter* byts ut till *utgifter* och *inkomster*. Vidare anser samfundet att lagtexten bör formuleras så att dubbla negationer undviks.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att utgifter för bl.a. bärplockning inte skall dras av är hämtad från 20 § andra stycket andra ledet KL. Den infördes år 1981 (prop. 1980/81:139, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388). Begränsningen för kottar kom till år 1988 (prop. 1988/89:57, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530).

I likhet med Svenska Revisorsamfundet SRS anser regeringen att termerna *kostnader* och *intäkter* bör ersättas med *utgifter* och *inkomster*. Termernas innebörd i regeringens förslag har redovisats i avsnitt 7.2.1. För att undvika dubbla negationer har bestämmelsen formulerats om i förhållande till SLK:s förslag. Lagrådet har konstaterat att förslaget i lagrådsremissen synes innebära att man, för det fall inkomsterna överstiger det skattefria beloppet, i regel skall göra en proportionering av utgifterna på skattepliktig respektive skattefri del. Detta har inte varit avsikten. Utgifterna får inte dras av till den del de inte överstiger de inkomster som är skattefria. Förslaget har omformulerats i enlighet härmed.

7 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första ledet* om att studiemedelsräntor inte skall dras av är hämtad från 20 § andra stycket sjunde ledet KL. År 1968 infördes det ursprungliga förbudet för avdrag för s.k. studiemedelsavgift (prop. 1968:81, bet. 1968:BevU60, SFS 1968:544). Bestämmelsen ändrades senast år 1988 då studiemedelssystemet reformerades och avgiften i stället kom att betecknas ränta (SOU 1987:39, prop. 1987/88:116, bet. 1987/88:SfU26, SFS 1988:878).

Avdragsförbudet i *andra ledet* för avgifter enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag är hämtat från 20 § andra stycket fjor-

tonde ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1996 (prop. 1995/96:215, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1219).

Bestämmelsen i *tredje ledet* om avdragsförbud för räntor enligt 36 § lagen (1996:1030) om underhållsstöd är hämtad från 20 § andra stycket sjunde ledet KL. Den infördes år 1996 (Ds 1996:2, prop. 1995/96:208, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1219).

8 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdragsförbud för räntor och avgifter på skatter m.m. är hämtade från 20 § andra stycket sjunde ledet KL. De infördes år 1992 (SOU 1988:60, prop. 1991/92:93, bet. 1991/92:SkU19, SFS 1992:651). Ledet har därefter ändrats vid ändringar i skatte-, tull- och avgiftslagstiftningen, senast år 1997 när SBL infördes (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:483).

Sanktionsavgifter

9 §

SLK:s förslag (12 §): SLK har formulerat bestämmelsen så att lagtexten består av en katalog av sanktionsavgifter som inte får dras av i stället för att generellt ange att böter och offentlighetsrättsliga sanktionsavgifter inte får dras av.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att skatte-tillägg inte har tagits med bland utgifterna som inte får dras av.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 20 § KL finns uppräknat vilka offentlighetsrättsliga sanktionsavgifter som inte är avdragsgilla.

Av 20 § andra stycket sextonde ledet KL framgår att företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken inte får dras av. Förbudet infördes år 1986 (Ds Ju 1981:3, prop. 1985/86:23, bet. 1985/86:JuU13, SFS 1986:121).

Avdragsförbud för sådan straffavgift som enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken i vissa fall påförs en advokat som tilldelats varning finns i 20 § andra stycket sjuttonde ledet KL. Det infördes år 1982 (prop. 1982/83:42, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

Avdragsförbud för överlastavgifter enligt lagen (1972:435) om överlastavgift finns i 20 § andra stycket åttonde ledet KL. Det infördes år 1972 (bet. 1972:TU13, SFS 1972:436).

Avdragsförbud för avgifter enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor finns i 20 § andra stycket tjugotredje ledet KL. Det infördes år 1984 (prop. 1983/84:192, bet. 1983/84:SkU46, SFS 1984:497).

Avdragsförbud för avgifter enligt 11 kap. 16 § och 13 kap. 6 a § aktiebolagslagen (1975:1385) finns i 20 § andra stycket tjugosjunde ledet KL. Det infördes år 1994 (SOU 1994:85, prop. 1994/95:67, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1781).

Avdragsförbud för felparkeringsavgifter och förhöjda avgifter enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift finns i 20 § andra stycket nittonde ledet KL. Det infördes år 1976 (Ds K 1973:6, prop. 1975/76:106, bet. 1975/76TU:14, SFS 1976:205).

Avdragsförbud för avgifter enligt arbetsmiljölagen (1977:1160), avseende bl.a. brott mot informationsplikt om hälsofarliga tekniska anordningar finns i 20 § andra stycket elfte ledet KL. Det infördes år 1994 (SOU 1993:81, prop. 1993/94:186, bet. 1993/94:AU15, SFS 1994:581).

Avdragsförbud för överförbrukningsavgifter enligt ransoneringslagen (1978:268) finns i 20 § andra stycket tjugoförsta ledet KL. Det infördes år 1978 (Ds H 1975:3, prop. 1977/78:75, bet. 1977/78:FöU13, SFS 1978:271).

Avdragsförbud för vattenföreningensavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförening från fartyg finns i 20 § andra stycket tjugoundra ledet KL. Det infördes år 1983 (prop. 1983/84:68, bet. 1983/84:SkU16, SFS 1983:1051).

Avdragsförbud för övertidsavgifter enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673) finns i 20 § andra stycket tolfte ledet KL. Det infördes år 1982 (SOU 1981:5, prop. 1981/82:154, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

Avdragsförbud för kontrollavgifter enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering finns i 20 § andra stycket tjugonde ledet KL. Det infördes år 1984 (prop. 1983/84:192, bet. 1983/84:SkU46, SFS 1984:497).

Avdragsförbudet för lagringsavgifter enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol i 20 § andra stycket tjugofjärde ledet KL infördes år 1984 (Ds I 1984:10, prop. 1984/85:53, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1086). Avdragsförbudet för avgifter enligt lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet finns också i tjugoundra ledet. Det infördes år 1985 (prop. 1984/85:172, bet. 1984/85:FöU13, SFS 1985:638).

Avdragsförbudet för byggnads- och tilläggsavgifter enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10) i 20 § andra stycket nionde ledet KL ersatte år 1988 (Ds I 1986:1, prop. 1987/88:82, bet. 1987/88:NU30, SFS 1988:219) bestämmelser om avdragsförbud för påföljder vid olovligt byggande enligt äldre lagstiftning (prop. 1975/76:164, bet. 1975/76:CU29, SFS 1976:669).

Avdragsförbud för avgifter enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529) för den som har en anställd som saknar arbetstillstånd finns i 20 § andra stycket tionde ledet KL. Det ersatte år 1989 (SOU 1988:1, prop. 1988/89:86, bet. 1988/89:SfU19, SFS 1989:545) motsvarande påföljder enligt äldre lagstiftning (Ds A 1981:8, prop. 1981/82:146, bet. 1982/83:SkU12, SFS 1982:1208).

Avdragsförbudet för avgifter enligt 21 § insiderlagen (1990:1342) i 20 § andra stycket trettonde ledet KL infördes år 1996 (SOU 1994:68, prop. 1995/96:215, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1219).

Avdragsförbudet för avgifter enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i 20 § andra stycket tjugosjätte ledet KL infördes år 1994 (SOU 1994:85, prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, SFS 1994:1781).

Så gott som alla offentligrättsliga sanktionsavgifter omfattas av ett avdragsförbud. I några fall har detta särskilt angetts i lagtexten. I andra fall följer det av praxis. Den lagstiftningsteknik som används i KL och som också SLK använder är missvisande och vilseledande såtillvida att bestämmelserna inte är uttömmande. Att räkna upp alla sanktionsavgifter som inte får dras av skulle emellertid leda till en omfattande lagstiftning. Regeringens inställning är att offentligrättsliga sanktionsavgifter normalt inte bör vara avdragsgilla. Ett alternativ till SLK:s förslag är därför att ta bort uppräkningsregeln i lagtexten och att formulera regeln som en generell avdragsförbudsregel. Detta kan få till följd att någon avgift som enligt gällande regler får dras av kommer att omfattas av den generella avdragsförbudet. Behovet av en enkel lagstiftning talar enligt regeringens mening ändå för en generell regel. Regeringen har därför valt att i stället formulera bestämmelsen som ett generellt avdragsförbud för offentligrättsliga sanktionsavgifter. Om en sanktionsavgift ändå bör få dras av kan man i stället ta in i lagen undantag från regeln. Skäl att nu undanta någon sanktionsavgift finns däremot inte.

Någon motsvarighet till avdragsförbudet i 20 § andra stycket tjugofemte ledet KL för avgift enligt den upphävda 18 § i den numera upphävda lagen (1902:71 s. 1) innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar har SLK inte tagits med i detta kapitel. Regeringen tar inte heller in någon sådan regel eftersom avdragsförbudet omfattas av denna paragraf.

Mutor

10 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsförbudet för mutor i 20 § andra stycket trettionde ledet KL infördes år 1999 (prop. 1998/99:32, bet. 1998/99:JuU16, SFS 1999:198). I propositionen anges, s. 83, att det är tveksamt om avdrag är uteslutet redan enligt nu gällande bestämmelser. Innebörden av Sveriges internationella åtagande på området är i princip att ett avdragsförbud för mutor till utländska tjänstemän måste införas i lagstiftningen. Det föreslagna avdragsförbudets räckvidd sträcker sig emellertid längre och omfattar hela den personkrets som anges i 17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken. Innebörden av begreppen *muta* och *otillbörlig belöning* diskuteras närmare i den nämnda propositionen, s. 84.

Arbetsgivaransvar

11 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att paragrafen 12 kap. 1 § inte finns nämnd i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsförbudet för belopp som en arbetsgivare skall betala för att han inte gjort skatteavdrag är hämtat från 20 § andra stycket artonde ledet KL. Det infördes år 1975

(prop. 1975/76:70, bet. 1975/76:SkU18, SFS 1975:1174) och ändrades när SBL infördes år 1997 (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:506). Vilka skatteavdrag som en arbetsgivare är betalningsskyldig för framgår av 12 kap. 1 § SBL. Regeringens förslag har därför i förtydligande syfte kompletterats med en hänvisning till den aktuella bestämmelsen. Regeringen ansluter sig i övrigt, med undantag av några ytterligare redaktionella ändringar, till SLK:s förslag.

AVD. IV INKOMSTSLAGET TJÄNST

I 10–12 kap. behandlas inkomstslaget tjänst. I det första och inledande 10 kap. dras gränserna gentemot övriga inkomstslag upp och där markeras inkomstslaget karaktär av uppsamlingspost. Där finns vidare de flesta bestämmelser om när inkomsterna skall beskattas och utgifterna dras av. Kapitlet avslutas med den bestämmelse som i dag ramar in inkomstslaget tjänst, nämligen hur beräkningen av resultatet skall göras.

I 11 kap. finns närmare bestämmelser om de olika inkomsterna och i vilken utsträckning de skall tas upp eller är skattefria.

I 12 kap. exemplifieras olika slags avdragsgilla utgifter och där finns även bestämmelser om utgifter som inte skall dras av. De särskilda bestämmelserna om avdragstidpunkten för utgifter i hobbyverksamhet har också fått sin plats i 12 kap.

Bland bestämmelserna för inkomstslaget tjänst finns i KL även villkoren för pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 31 § KL). Eftersom dessa bestämmelser har betydelse även utanför inkomstslaget tjänst har de placerats i en särskild avdelning (AVD. IX) tillsammans med reglerna om pensionssparavdrag (58 och 59 kap.).

10 kap. Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst

I 10 kap. har samtliga bestämmelser som behandlar gränsdragningen gentemot övriga inkomstslag placerats. Som en konsekvens av detta krävs i vissa fall en dubblering, som med hänsyn till systematiken ändå får anses acceptabel. I 10 kap. har utöver bestämmelser om inkomstslaget omfattning även de viktigaste bestämmelserna placerats om beskattningstidpunkten samt den avslutande bestämmelsen om hur beräkningen av resultatet görs och att ett underskott skall dras av närmast följande beskattningsår. I kapitlet definieras också pension, men definitionerna av pensionsförsäkring och pensionssparkonto har samlats i 58 kap. Här finns även en hänvisning till bestämmelserna om att vissa utdelningar, kapitalvinster, förmåner och andra inkomster, som i och för sig räknas till inkomstslaget tjänst, behandlas i andra kapitel.

Bakgrund

Ursprungligen hänfördes till inkomstslaget tjänst varje fast eller tillfällig arbetsanställning, medan tillfälliga uppdrag hänfördes till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. År 1955 (förarbeten, se nedan) i samband med införandet av ett särskilt schablonavdrag i inkomstslaget tjänst flyttades tillfälliga inkomster över till tjänst. Inkomstslaget tjänst kom där- efter att omfatta all tillfälligt bedriven inkomstgivande verksamhet. I samband med 1990 års skattereform ändrades 31 § KL och blev en upp- samlingspost för skilda slags inkomster (förarbeten, se under 1 §). Syftet var främst att fånga in överskott av s.k. hobbyverksamhet.

Större ändringar

En av nyheterna är att vissa av bestämmelserna i 31 § och 32 § 1 mom. KL har smälts samman. Så anges till en början att inkomster och utgifter på grund av tjänst räknas till inkomstslaget tjänst (1 §). En annan nyhet är en erinran om att avyttring av övrig lös egendom i vissa fall beskattas i inkomstslaget tjänst (1 §). Den har tillkommit för att gränsdragningen gentemot inkomstslaget kapital skall bli tydlig. Därefter definieras vad som avses med tjänst och att rätt till exempelvis pension behandlas som tjänst (2 §).

Kommentar till paragraferna

Avgränsningen av inkomstslaget

1 §

SLK:s förslag (1 § och 40 kap. 6 §): Överensstämmer bortsett från att bestämmelserna paragrafen har en annan formulering med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* me- nar beträffande bestämmelserna i tredje stycket att det är oklart hur för- lustförsäljningar i fall som avses i den andra strecksatsen i regeringens förslag (första strecksatsen i SLK:s förslag) behandlas och anser att det bör framgå av lagtexten. Fakulteten menar dock att rättslaget är oklart även i dag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Utgångspunkten har varit att i möjligaste mån smälta samman 31 § och 32 § 1 mom. KL. I *första stycket* anges därför att inkomster och utgifter på grund av tjänst räknas till inkomstslaget tjänst. Därefter definieras begreppet tjänst i *and- ra stycket*. Av 2 § framgår sedan att som tjänst behandlas till exempel rätt till pension. Följaktligen kommer inkomster på grund av rätt till pension att räknas till inkomstslaget tjänst utan att detta behöver upprepas så som i dag sker i 32 § 1 mom. KL.

I SLK:s förslag finns i *tredje stycket* bestämmelsen om att inkomstsla- get tjänst är ett restinkomstslag och att hit hänförs sådana inkomster och utgifter som inte räknas till något av de övriga inkomstslagen. Gräns- dragningen har sedan KL:s tillkomst varit placerad i 31 § första stycket KL. De viktigaste ändringarna gjordes år 1955 (SOU 1954:18, prop.

1955:59, bet. 1955:BevU18, SFS 1955:122) och år 1990 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

Att paragraferna som behandlar avgränsningen av inkomstslaget inte är helt entydiga framgår av Lagrådets yttrande till 4 §. I regeringens förslag har bestämmelsen om att inkomstslaget är ett restinkomstslag som i lagrådsremissen finns i andra stycket i denna paragraf, flyttats till första stycket. Ändringen har gjorts för att bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget skall bli tydligare.

Bestämmelsen i *tredje stycket* fanns i SLK:s förslag i 40 kap. 6 § och i lagrådsremissen i 4 § i detta kapitel. Bestämmelsen om att inkomster och utgifter vid vissa avyttringar räknas till inkomstslaget tjänst är ny.

I dagens lagtext framgår inte tydligt hur gränsdragningen mellan inkomstslagen kapital och tjänst skall göras när den skattskyldige säljer till exempel en bil som han renoverat eller ett hemslöjdsföremål som han tillverkat, utan att det för den skull är inkomst av näringsverksamhet. Inte heller förarbetena ger tillräcklig ledning (prop. 1989/90:110 s. 309 och s. 654). Av dessa kan man dock uttyda att avyttring av tillgångar som anskaffats i *syfte* att bearbetas etc. *alltid* skall anses ingå i en hobbyverksamhet och alltså beskattas i inkomstslaget tjänst (*första stycket första strecksatsen*). I övriga fall görs i stället en *bedömning* som utmynnar i att avyttringen beskattas i inkomstslaget kapital *om vinsten* till övervägande del utgör värdestegring på investerat kapital och i inkomstslaget tjänst om vinsten till övervägande del är ett resultat av att tillgången bearbetats (*första stycket andra strecksatsen*). Avyttring av inventarier som *används* i en hobbyverksamhet bör alltid beskattas i inkomstslaget kapital. Lagtexten har utformats i överensstämmelse med dessa uttalanden i förarbetena.

När det gäller Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet fråga står det i andra strecksatsen att bestämmelsen gäller om det uppkommer en vinst. Den gäller således inte om det uppkommer en förlust. Någon bestämmelse liknande den i 44 kap. 2 § att vad som sägs om kapitalvinster gäller för kapitalförluster finns inte här i 10 kap.

Lagrådet förordar i första hand att paragrafen flyttas till 41 kap. Lagrådet ifrågasätter om inte bestämmelsen i lagrådsremissen getts ett alltför vidsträckt tillämpningsområde. Lagrådet anför att enligt ordalydelsen synes även avyttringar som utgör led i en av den skattskyldige bedriven näringsverksamhet kunna ingå. Lagrådet föreslår, om bestämmelsen behålls i detta kapitel, att den kompletteras med en regel om att vad som föreskrivs inte gäller om ersättningen för den avyttrade tillgången hör till inkomstslaget näringsverksamhet.

Regeringen anser att paragrafen har en naturligare placering i detta kapitel. Bestämmelserna har dock flyttats i förhållande till lagrådsremissen och ett tillägg har gjorts på sätt Lagrådet föreslagit för att markera att bestämmelsen tar sikte på hobbyverksamhet.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Rätt till pension, livränta m.m. behandlas som tjänst. Följaktligen räknas inkomster och

utgifter på grund av rätt till pension till inkomstslaget tjänst. Vissa bestämmelser som i dag är placerade i både 31 § och 32 § 1 mom. KL har i SLK:s förslag vävts samman, jfr vad som sagts under 1 §. I KL:s ursprungliga lydelse likställdes pension, livränta, undantagsförmåner och vissa periodiska understöd med tjänst.

Bestämmelserna om livränta byggdes år 1950 ut som en följd av ändrade försäkringsrättsliga regler (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). År 1973 tillkom för de periodiska understöden kopplingen till de skattefria bestämmelserna i 19 § KL (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113).

År 1984, i samband med ändrade beskattningsregler för livräntor vid avyttring av tillgångar, ändrades även 31 § (Ds Fi 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Nedan anges varifrån de olika termerna i 2 § är hämtade:

1. Pension: 31 § andra stycket a och 32 § 1 mom. första stycket b KL.
2. Livränta m.m.: 31 § andra stycket b och del av 32 § 1 mom. c KL samt 31 § första stycket e och 32 § 1 mom. f. KL.
3. Ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring: 31 § c och 32 § 1 mom. e KL.
4. Engångsbelopp: 32 § 1 mom. första stycket g KL.
5. Undantagsförmåner: 31 § första stycket d och 32 § 1 mom. f KL.

Punkten 6 har SLK lagt till mot bakgrund av att det i de angivna paragraferna finns sådant som annars knappast kan anses som ett utflöde av någon "tjänst". I förhållande till lagrådsremissen har punkten kompletterats med en hänvisning till 11 kap. 46 §.

Regeringen anser att kommitténs förslag i övrigt är väl avvägt och ändamålsenligt. Regeringen följer, med undantag av tillägget i punkten 6, SLK:s förslag.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en uppräkningslista av sådant som inte faller in under definitionen av tjänst men som behandlas som tjänst.

I dag finns i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL en bestämmelse om att förbjuda lån skall tas upp som intäkt om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Enligt kommitténs förslag skall själva gränsdragningen göras i 10 kap. och skatteplikten regleras i 11 kap. (45 §) även om det innebär en viss dubbling. Beträffande förarbeten, se under 11 kap. 45 §. Regeln omfattar även beskattningen av fysiska personer som är delägare i handelsbolag om handelsbolaget får ett förbjudet lån.

Bestämmelsen om avskattning av pensionsförsäkring har tagits in i 58 kap. 19 §. Den är i dag placerad i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Beträffande förarbeten, se under 58 kap. 19 §.

Bestämmelserna om att avskattningen av ett pensionssparkonto skall tas upp som inkomst, i dag placerade i 32 § 1 mom. första stycket j och andra stycket KL, har tagits in i 58 kap. 33 §. Beträffande förarbeten, se under 58 kap. 33 §.

I propositionen finns inte bestämmelsen med som avgränsar förmåner och ersättningar från fåmansföretag till inkomstslaget tjänst. Stoppreglerna föreslås upphävas i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år.

4 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* föreslår att det i harmoni med andra stycket i stället för *räntor* bör stå *räntekostnader* och i stället för *lön* bör stå *lönekostnader*. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anför att i den nu gällande bestämmelsen i 33 § 4 mom. fjärde stycket KL anges att räntor på skulder för utbildning får dras av i kapital och att det vore en fördel om de skattskyldiga även i framtiden skulle kunna ges en sådan ledtråd.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar räntor på lån för utbildning m.m., lön till en delägare från ett handelsbolag samt inkomster och utgifter när en fastighet innehas som löneförmån.

I dag finns en bestämmelse i 33 § 1 mom. fjärde stycket KL om att räntor på lån för utbildning m.m. hänförs till inkomst av kapital. Vid KL:s tillkomst medgavs enligt 33 § 1 mom. sista stycket KL avdrag för sådana räntor i inkomstslaget tjänst. År 1985 i samband med införandet av den förenklade självdeklarationen fördes avdragsrätten över till inkomstslaget kapital (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). Bestämmelsen är en gränsdragningsbestämmelse. En sådan upplysning som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet efterlyst skulle knappast vara av pedagogisk betydelse för den skattskyldige. Upplysningar av det slag som föreslagits skulle enligt regeringens mening tynga lagtexten onödigt och minska överskådligheten. En sådant tillägg i denna bestämmelse står inte heller i överensstämmelse med systematiken i IL. Regeringen föreslår därför ingen ändring i SLK:s förslag i detta avseende.

Att en delägare i ett handelsbolag inte beskattas i inkomstslaget tjänst för lön från bolaget framgår i dag av punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL. En i stort sett likalydande bestämmelse har funnits i KL sedan dess tillkomst, ursprungligen i punkt 8 av anvisningarna till 32 §. Enkla bolag, m.fl. har tagits bort. Eftersom dessa inte är juridiska personer kan någon egentlig lön aldrig betalas ut från dem.

Den som enligt bestämmelserna i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med en fastighetsägare beskattas inte i inkomstslaget tjänst på grund av fastighetsinnehavet även om fastigheten innehas som en löneförmån. Bestämmelsen, som är hämtad från 32 § 1 mom. fjärde stycket KL, kom till år 1953 (prop. 1953:186, bet. 1953:BevU49, SFS 1953:400).

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att *räntor* och *lön* bör i harmoni med andra stycket bytas ut till *räntekostnader* och *lönekostnader*. I 7.2.1 har regeringen redovisat vilken innebörd termerna *intäkter* och *kostnader* respektive *inkomster* och *utgifter* har i detta förslag till ny inkomstskattelag. I enlighet härmed har *intäkter* och *kostnader* bytts ut

mot *inkomster* och *utgifter*. Regeringen anser dock inte att räntor bör ersättas med ränteutgifter.

Definitioner

Pension

5 §

SLK:s förslag (6 §): SLK:s förslag i första stycket utgår delvis från äldre pensionslagstiftning. I övrigt överensstämmer regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar med SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av pension finns i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Resten av anvisningspunkten har placerats i 58 kap. men definitionen av pension har placerats här eftersom den inte enbart avser pensionssparande.

Definitionen infördes år 1932 som en följd av ändrade regler på försäkringsrättens område (prop. 1932:220, bet. 1932:BevU42, SFS 1932:291). År 1959, i samband med införandet av bestämmelserna om allmän tilläggspension, utökades definitionen (SOU 1959:12, prop. 1959:175, bet. 1959:LU50, SFS 1959:564).

Definitionen föreslås i regeringens förslag anpassas till reglerna i det nya pensionssystemet som infördes år 1998 (prop. 1997/98:151 och 1997/98:152, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:674 och 1998:702 och (bet. 1997/98:FiU20 och bet. 1997/98:SfU13).

Att belopp som betalas ut från pensionssparkonto också räknas som pension är en följd av de år 1993 införda reglerna om individuellt pensionssparande (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938) och (SOU 1992:67, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50 och prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1542).

Lagrådet anför att bestämmelsen enligt ordalagen har en vidare innebörd än vad som avses genom att t.ex. löneförmåner och avgångsvederlag som betalas ut sedan en anställning upphört räknas som pension. Lagrådet föreslår att första stycket 3 ges samma formulering som bestämmelsen hade när den infördes. Den av Lagrådet föreslagna lydelsen innebär att ordet *pension* ges två olika betydelser i samma paragraf. En sådan lösning har efter bestämmelsens införande inte ansetts som ändamålsenlig eftersom bestämmelsen idag har en annan formulering. Regeringen anser således inte att den av Lagrådet föreslagna lydelsen bör återinföras. Även om pension enligt dagen ordalydelse synes omfatta alla förmåner som utgår när en anställning har upphört är detta givetvis inte avsikten med bestämmelsen. Visserligen kan en sådan vag definition ifrågasättas. Gränsdragningen mellan pension och lön har dock i allt väsentligt lösts i praxis. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen i första stycket 3 får behålla dagens lydelse även i IL.

Periodiskt understöd

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att varje utbetalning (dvs. oberoende av krav på periodicitet) från en s.k. familjestiftelse anses som periodiskt understöd är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Där har den funnits i stort sett oförändrad sedan lagens tillkomst. För att markera att bestämmelsen omfattar allt som utgår från en sådan sammanslutning har *förmån* lagts till.

Försäkring tecknad i samband med tjänst

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* anser att uttrycket ”tecknats i samband med tjänst” bör omformuleras på sådant sätt att det på ett bättre sätt korresponderar med dess verkliga innehåll än vad som nu är fallet.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för att en sjuk- eller olycksfallsförsäkring skall anses tecknad i samband med tjänst är i dag placerade i punkt 1 tjugoförsta stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen kom till år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Regeringen delar inte Advokatsamfundets bedömning att uttrycket ”tecknats i samband med tjänst” är oklart. Regeringen anser att kommitténs förslag är väl formulerat och föreslår ingen ändring i detsamma.

Beskattningstidpunkten

Intäkter

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Inledningen ”Inkomster skall tas upp som” finns inte med i SLK:s förslag. Vidare finns i SLK:s förslag några exempel i första stycket på när en inkomst kommit den skattskyldige till del ”... till exempel i form av bostads- eller kostförmån.”

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* är tveksam till exemplen och anför att exempelgivning typiskt sett hör mer hemma i lagkommentarer och handböcker än i författningstext.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om när inkomster skall beskattas ger uttryck för den s.k. kontantprincipen. Bestämmelsen är hämtad från 41 § KL och punkt 4 första stycket av anvisningarna till denna och fanns med redan vid KL:s tillkomst. Bestämmelsen om att beskattning skall ske oberoende av om inkomsten intjänats

under beskattningsåret eller tidigare har inte tagits med eftersom en sådan bestämmelse torde vara onödig.

Regeringen delar Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet bedömning att författningstext normalt inte bör betungas med exempel. Exemplicifieringar har också tagits bort i stor utsträckning i SLK:s förslag till IL. I regeringens förslag har därför exemplen slopats i denna bestämmelse.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* föreslår att ”resan” byts ut mot ”resan eller resorna”. Fakulteten anför vidare att formuleringen ”en handling eller dylikt som berättigar till resan” är väl allmänt formulerad och framhåller att en alternativ formulering kunde vara ”färdbiljett eller dylikt”. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att bestämmelsen är otydlig eftersom det inte framgår om det är innehavet av årskort eller den handling som utfärdas för de särskilda resorna som är avgörande för bestämmande av beskattningsår.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningstidpunkten för förmån av resa på tåg är hämtad från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 41 § KL. Den infördes år 1996 (SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651). Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1995/96:152 s. 52) framgår att förmånen skall anses åtnjuten i och med att ett förmånskort kommer i mottagarens hand. Skälet till nuvarande ordning är att det inte finns någon möjlighet att kontrollera när en förmånskortsinnehavare första gången utnyttjar sitt kort eftersom det inte utfärdas särskilda färdbiljetter inför varje resa. Det kan självfallet finnas andra handlingar som utlöser beskattning såsom färdbiljett om förmånstagaren inte har kort. Regeringen anser att den av SLK föreslagna formuleringen omfattar de situationer som utlöser förmånsbeskattning. Skäl att ändra bestämmelsen i detta hänseende finns därför inte.

Regeringen anser också att den språkliga utformningen av bestämmelsen i SLK:s förslag i princip är bra. Regeringen har tagit bort ordet *fria* framför *inrikes tågresor* (se kommentaren till 61 kap. 12–14 §§). Bytet av ordet *år* till *beskattningsår* beror på att regeringen använder normalt ordet beskattningsår i stället för år i IL.

Lagrådet ifrågasätter bestämmelsen från två utgångspunkter. För det första anser Lagrådet att bestämmelsen i vissa fall medför att beskattning kommer att ske tidigare än vad som är motiverat med hänsyn till de skäl som föranlett bestämmelsens införande. För det andra har det inte anförts några skäl till att just förmånskort på tågresor skall särregleras när det gäller beskattningstidpunkten. Enligt Lagrådets mening bör bestämmelsen bli föremål för nya överväganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Regeringen har förståelse för Lagrådets bedömning att bestämmelsens tillämpningsområde kan ifrågasättas. Förslaget innebär dock ingen ändring i förhållande till dagens bestämmelse. SLK har varit restriktiv med att föreslå materiella ändringar. Det är nödvändigt att fullfölja denna linje om inte lagstiftningsarbetet skall försenas. Regeringen föreslår därför inte nu någon ändring av bestämmelsen.

10 §

SLK:s förslag (10 a §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK använder ordet *hänföras* i stället för *räknas*. Vidare finns orden *fritt eller delvis fritt* med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om förmån av drivmedel är hämtad från punkt 4 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL och infördes år 1997 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4, rskr. 1997/98:21, SFS 1997:770). I regeringens förslag har ordet *hänföras* bytts ut mot *räknas*. Ändringen har gjorts för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa. Vidare har orden *fritt eller delvis fritt* tagits bort. Regeringen anser att orden är onödiga.

11 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. Andra stycket har tillkommit genom senare lagstiftning.

Remissinstanserna: Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att ordet ”*får*” är onödigt och kan utgå.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket behandlar beskattningstidpunkten för den som på grund av sin tjänst förvärvat värdepapper på förmånliga villkor. Den är hämtad från punkt 4 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 41 § KL där den infördes år 1989 (SOU 1989:33, prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017). I likhet med Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser regeringen att ordet ”*får*” kan utgå i första stycket.

Bestämmelserna i andra stycket om personaloptioner som är hämtad från punkt 4 fjärde och sjätte styckena av anvisningarna till 41 § KL, kom till år 1998 (prop. 1997/98:133, bet. 1997/98:SkU26, SFS 1998:338). En personaloption är inget värdepapper. Den innebär att den anställde får en rätt att förvärva aktier i framtiden till ett förmånligt pris.

12 §

SLK:s förslag (11 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning till de särskilda regler om beskattningstidpunkten som gäller för avskattning av behållning på pensionssparkonto och avskattning av pensionsförsäkring.

Kostnader

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från att SLK formulerat bestämmelsen på ett annorlunda sätt. Inledningen ”Utgifter skall dras av som” finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Juridiska fakulteten vid Lunds universitet och Svenska Revisorsamfundet SRS anför att uttrycket ”eller på annat sätt har

kostnaderna” riskerar medföra att gränsen mot bokföringsmässiga grunder blir oklart.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om när kostnader skall dras av, också det ett uttryck för kontantprincipen, har sin motsvarighet i 41 § KL och punkt 4 (tidigare punkt 2) av anvisningarna till denna och har funnits sedan KL:s tillkomst. SLK har inte tagit med en bestämmelse om att kostnader skall dras av även om de avser inkomster som förvärvats tidigare eller kommer att inflyta senare eftersom kommittén anser att en sådan bestämmelse är onödig. Regeringen delar denna bedömning. Några remissinstanser har framhållit att uttrycket ”eller på annat sätt har kostnaderna” är oklart och kan tolkas som en uppluckring av kontantprincipen. I lagrådsremissen föreslog regeringen att uttrycket skulle ändras till ”eller på annat sätt har utgifterna”

Kontantprincipen tillämpas inte strikt i gällande rätt i inkomstslaget tjänst. Sedan lång tid tillbaka har i praxis vissa avsteg gjorts från kontantprincipen när det gäller investeringar. I RÅ 1989 ref. 23 medgavs t.ex. avdrag för en anskaffad skrivmaskin endast i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Lagrådet anför att det inte är möjligt att av den föreslagna formuleringen ”eller på något annat sätt har utgifterna” utläsa att avdrag för utgifter för exempelvis dyrbarare arbetsredskap skall medges i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Regeringen gör följande bedömning. Det vore önskvärt att i lagtexten kunna ange i vilka fall avsteg bör göras från kontantprincipen i inkomstslaget tjänst. Så kan vara fallet enligt praxis, som Lagrådet påpekat, vid anskaffning av dyrare arbetsredskap. Det kan också gälla vid inköp av årskort för tågresor och dylikt. Med anledning av den korta tid som nu står till regeringens förfogande, om inte lagstiftningen kraftigt skall försenas, är det inte möjligt att i detta lagstiftningsärende uttömmande reglera undantagen. Regeringen har dock numera formulerat bestämmelsen i enlighet med SLK:s förslag. Uttrycket ”eller på annat sätt har kostnaderna” ger uttryck för att vissa avsteg får göras från kontantprincipen. Någon ändring i förhållande till vad som gäller idag enligt praxis är inte avsedd.

Andra stycket har utformats som en hänvisning till de särskilda regler om beskattningstidpunkten som gäller för avdrag i hobbyverksamhet.

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen, som hämtats från 41 § andra stycket KL, regleras när avdrag får göras för vissa skatter och avgifter. I regeringens förslag har i förtydligande syfte lagts till att skatten eller avgiften skall dras av *som kostnad*. Bestämmelserna infördes år 1966 (stencil Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274) och ändrades när SBL infördes år 1997 (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:483).

I förslaget har ränta utelämnats, eftersom det inte längre kan ingå någon ränta som skall dras av i slutlig eller tillkommande skatt. Bestämmelsen om avdrag för fastighetsskatt har inte heller tagits med eftersom sådant avdrag inte kan göras i tjänst.

15 §

SLK:s förslag : Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna som avser personaloptioner är nya och infördes år 1998 (prop. 1997/98:133, bet. 1997/98:SkU26, SFS 1998:338). Bestämmelserna är hämtade från punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL.

Resultatet

16 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* är tveksam till formuleringen ”minskas med avdragen” som enligt fakultetsnämndens uppfattning har karaktären av innehållsmässig upprepning. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* framhåller att det borde framgå tydligare att underskottsavdraget kan rullas vidare utan tidsbegränsning, i den mån intäkterna inte förslår.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur resultatet beräknas och om avdragsrätt för underskott är hämtad från 34 § KL.

Den hade sin motsvarighet vid KL:s tillkomst men regleringen av avdrag för underskott kom till vid 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650).

I lagrådsremissen hade regeringen ändrat SLK:s förslag såtillvida att ”överskott och underskott” hade ersatts med *resultatet*. Regeringen anser numera att *överskott och underskott* är ett bättre uttryck. SLK föreslår att överskottet eller underskottet skall beräknas genom att intäkterna skall minskas med avdragen. Regeringen använder normalt i IL termen *kostnader* i stället för avdrag. Resultatet skall enligt regeringens förslag beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Motiven för regeringens förslag har i denna del redovisats i avsnitt 7.2.1. Slutligen har regeringen lagt till orden ”som kostnad” i andra stycket.

Ett förtydligande på sätt som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet efterfrågat i denna bestämmelse skulle enligt regeringens bedömning tynga lagtexten onödigt utan att något ytterligare tillförs denna. Ett förtydligande står inte heller i överensstämmelse med systematiken i övrigt i IL, se t.ex. 14 kap. 22 §.

11 kap. Vad som skall tas upp i inkomstslaget tjänst

Kapitlet innehåller bestämmelser dels om de olika inkomsterna, dels om ersättningar som är skattefria trots att de betalas ut på grund av tjänst.

Nuvarande motsvarighet finns i 32 § KL med anvisningar. Regleringen i 32 § 1 mom. KL har sedan lagens tillkomst varit inriktad på att täcka in både kontant lön och naturaförmåner. Där anges också att pension, livränta, undantagsförmåner, periodiska understöd och liknande periodiska intäkter hänförs till intäkt av tjänst.

I SLK:s förslag föreskrivs att en inkomst, t.ex. förmån av kost, skall tas upp *som intäkt*. Om syftet med en bestämmelse är att ange om en viss typ av inkomst är skattepliktig eller inte har i regeringens förslag i allmänhet uttrycket *som intäkt* tagits bort. Det står således att en inkomst skall tas upp. Att inkomster som hör till perioden tas upp som intäkter i tjänst framgår av 10 kap. I vissa fall har *som intäkt* fått stå kvar om det behövs för att klargöra innehållet i en bestämmelse. I allmänmotiveringen har regeringen närmare redovisat hur termerna används i detta lagförslag, avsnitt 7.2.1.

I kapitlet behandlas först sådana inkomster som inte skall tas upp. Näringslivets skattedelegation anför att det vore lättare att överblicka om de paragrafer som rör de skattepliktiga inkomsterna placerades först. Regeringen anser inte att Näringslivets skattedelegations förslag skulle innebära en bättre ordningsföljd utan följer SLK:s förslag.

Bakgrund

Ursprungligen gjordes en skillnad mellan å ena sidan statliga kostnadsersättningar och å den andra kommunala och enskilda. De statliga var skattefria och avdrag för kostnader fick inte göras. De kommunala och enskilda skulle däremot tas upp till beskattning och avdrag för kostnader fick göras. Från år 1963 behandlas kommunala kostnadsersättningar och kostnadsersättningar från vissa andra offentliga institutioner på samma sätt som de statliga (SOU 1962:47, prop. 1963:120, bet. 1963:BevU33, SFS 1963:265). Särbehandlingen av de offentliganställdas kostnadsersättningar togs bort genom 1990 års skattereform (1990:1, förarbeten, se nedan).

Sedan KL:s tillkomst har två huvudprinciper tillämpats vid beskattningen av naturaförmåner. Den ena gällde att förmåner ”som utgått för tjänsten” skulle behandlas som kontant lön, den andra att värderingen skulle ske enligt ortens pris (marknadsvärdet). På 1940-talet gjordes förmån av fri sjukvård skattefri, i vart fall om den inte var mer generös än vad som tillhandahölls av staten. På 1950-talet blev förmåner av mindre värde skattefria. I lagen fanns före år 1987 bara knapphändiga regler – i stället fylldes lagtexten ut av RSV:s anvisningar för naturaförmåner. År 1987 togs ett samlat grepp där naturaförmånerna kom att delas in i två kategorier: dels skattefria personalvårdsförmåner, dels övriga naturaförmåner som samtliga var skattepliktiga. Bestämmelser om detta fördes in genom 32 § 3 a–3 e mom. och i punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL (förarbeten, se nedan).

Större ändringar

Med den föreslagna sammansmältningen av 31 § KL och delar av 32 § 1 mom. KL slipper man den upprepning som i dag finns i 32 § 1 mom. första stycket KL av livränta, undantagsförmåner m.m.

Den äldre behandlingen av de offentliga ersättningarna medförde behov av att skilja mellan skattepliktiga lönetillägg och skattefria kostnadsersättningar. När nu alla sådana ersättningar blivit skattepliktiga förefaller den detaljreglering som finns i dag onödig. Mot denna bakgrund har 11 kap. 1 § utformats som en sammanfattning av flertalet inkomster i inkomstslaget. Övriga paragrafer i 11 kap. tar upp inkomster som är skattefria, dvs. som är undantag från den i 1 § uttryckta huvudregeln om skatteplikt eller som skall tas upp trots att de inte faller in under huvudregeln. Ett antal offentliga ersättningar regleras också särskilt även om några av dem i och för sig omfattas av huvudregeln.

Bestämmelsen i 32 § 1 mom. tredje stycket KL har tagits bort eftersom den får anses omfattas av bestämmelserna i 1 §.

Bestämmelserna i 32 § 1 mom. första stycket h finns i 50 respektive 57 kap. och j i 58 kap. 33 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till nedanstående förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1987 Närmare reglering av naturaförmåner, Ds Fi 1984:23, Ds Fi 1985:13, Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303
- 1990:1 Skattereformen, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650
- 1990:2 Skattereformen, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421
- 1992 Skattefrihet för fri kost i vissa fall m.m., SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596
- 1993 Ändrade regler om kostnadsersättningar, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515
- 1995 Ändrade bestämmelser för förmånsbeskattning, SOU 1994:98, prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, SFS 1995:651
- 1996 Skattefrihet för utbildning m.m., SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag av några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* ifrågasätter om inte bestämmelsen är för vitt syftande. Samfundet anför att det torde vara möjligt att t.ex. ge ersättningar som inte uttryckligen faller in under någon av de följande paragraferna men som ändå är skattefria på grund av att förmånerna inte innebär någon inbesparing av levnadskostnaden eller på annat sätt ökar den enskildes skatteförmåga. *Finansinspektionen* och *Svenska Bankföreningen* anser att det finns ett behov av en särreglering beträffande räntefria och lågförräntade lån samt avseende s.k. förmedlade lån. Organisationerna anför avseende de s.k. förmedlade lånen att kommitténs skrivning innebär att det saknas regler om hur *löst* ett förhållande mellan två parter kan vara utan att det skall anses ha sin grund i någondera partens tjänst. Organisationerna anför att detta kan medföra en utvidgning av gällande rätt. Enligt organisationerna skulle en definition av begreppet ”förmedlade lån” dels underlätta bedömningen av huruvida en förmån föreligger eller inte, dels utgöra en naturlig koppling till värderingsreglerna i 61 kap.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Inkomstslaget tjänst avgränsas i 10 kap. Av 10 kap. 1 § framgår att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster som någon får på grund av egen prestation eller verksamhet och som inte är att hänföra till kapital eller näringsverksamhet. En förutsättning för att en inkomst skall anses vara skattepliktig i inkomstslaget tjänst är att det rör sig om ersättning för någon prestation.

Bestämmelsen ger uttryck för att inte bara lön och alla andra ersättningar för arbete från en arbetsgivare eller en uppdragsgivare är skattepliktig inkomst utan även pensioner. Även ersättning från någon annan på grund av tjänst är skattepliktig inkomst. Bestämmelsen är hämtad från 32 § 1 mom. KL och motsvarar dels dagens 32 § 1 mom. första stycket a, dels b–g, dels tredje stycket dels punkterna 1–3 och 4 av anvisningarna till 32 § KL. Att en förmån för att vara skattepliktig skall ha åtnjutits av den skattskyldige uttrycks genom regeln att beskattning sker av vad som erhålls och genom bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 10 kap. 8 §.

I punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL finns en bestämmelse om förmånsbeskattning när en anställd eller en uppdragstagare får låna pengar av arbetsgivaren eller uppdragsgivaren räntefritt eller till en ränta som understiger marknadsräntan. Bestämmelsen kom till genom 1990 års skattereform (1990:1, förarbeten se nedan). Med den generella utformning som föreslås i 1 § behövs enligt SLK ingen särskild bestämmelse om att förmån av räntefritt lån skall tas upp. Inte heller behövs den särskilda regleringen av s.k. förmedlade lån eftersom alla förmåner som erhålls på grund av tjänsten skall beskattas oavsett om de kommer från arbetsgivaren eller någon annan. SLK har därför inte tagit med bestämmelsen. Finansinspektionen och Svenska Bankföreningen har anfört att det finns ett behov av särregler för ränteförmåner och för s.k. ”förmedlade

lån”. Regeringen anser att det av lagtexten tillräckligt tydligt framgår vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för skatteplikt för sådana lån. Regeringen delar inte organisationernas bedömning att ett förtydligande behövs för ifrågavarande förmåner och följer därför SLK:s förslag. Reglerna om värdering av förmåner finns i 61 kap.

Inkomstslaget tjänst har genom skattereformen gjorts till ett *restin-komstslag* som skall omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet. Regeringen delar inte Svenska revisorsamfundets SRS bedömning att bestämmelsen i SLK:s förslag är för vittsyftande.

Förmåner vid tjänsteresa och vid representation

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att ordet ”*fri*” används framför orden ”*frukost på hotell*”.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS anser att begränsningen såvitt gäller intern representation är oklar när det gäller avgränsningen ”tillfällig och kortvarig” och att det kan hävdas att innebörden av ”tillfällig och kort varaktighet” inte är identisk.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för skattefrihet för fri kost m.m. framgår i dag av punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL. År 1992 undantogs fri kost under tjänsteresa med allmänna transportmedel, frukost i samband med vissa övernattningar samt fri kost vid representation i vissa fall från beskattning. I prop. 1992/93:127 s. 55 anförs att som s.k. internrepresentation som inte bör föranleda förmånsbeskattning bör i förvarande sammanhang ses personalfester, informationsmöten med personalen, interna kurser och planeringskonferenser. En förutsättning för skattefrihet uppges vara att sammankomsten har en varaktighet av högst en vecka och att det inte är fråga om möten som regelbundet hålls med kort mellanrum samt att det är gemensamma måltidsarrangemang. Bestämmelsen om internrepresentation utformades i KL i enlighet med Lagrådets förslag. I SLK:s förslag har bestämmelsen ändrats endast på så sätt att uttrycket *kort varaktighet* har bytts ut mot *kortvarig*. Enligt regeringens bedömning har innebörden i bestämmelsen inte ändrats. Regeln har däremot fått en modernare språklig utformning som överensstämmer med reglerna i övrigt i IL. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag bortsett från att ordet *fri* i första stycket, som är onödigt, tas bort.

Bestämmelsen om skattefrihet för de premier arbetsgivaren betalar för den anställdes reseskydd har hämtats från samma anvisningspunkt. Den kom till år 1992.

Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet i vissa fall för FN-personal är hämtad från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Regleringen kom till år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777).

Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst

4 §

SLK:s förslag (3 a §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag. SLK använder ordet *fri* framför resa till eller från fartyg. Orden ”passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell” finns inte med. I stället står det i SLK:s förslag att skattefriheten inte gäller om fartyget går i närfart.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att sista meningen bör förtydligas så att det framgår att undantaget avser passagerarfartyg som går i närfart.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för den som har sjöinkomst är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL som infördes år 1996 (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331). Av den nuvarande bestämmelsen framgår att skattefriheten för förmån av fria resor inte gäller om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell. I regeringens förslag har bestämmelsen formulerats om så att den överensstämmer med gällande regler. Ordet *fri* är enligt regeringens mening onödigt och har därför tagits bort.

Sista meningen har utformats som en hänvisning.

5 §

SLK:s förslag (56 kap. 12 a §) : Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK har formulerat bestämmelsen så att ”förmånen skall värderas till 0” i stället för att ”förmånen inte skall tas upp”. Vidare finns ordet *fritt* framför *logi* i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värdering av fritt logi ombord är hämtad från 42 § fjärde stycket KL. Den tillkom i samband med att lagen (1958:295) om sjömansskatt upphävdes år 1996 (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU:3, SFS 1996:1331).

SLK har formulerat bestämmelsen på samma sätt som den är formulerad i dag. En annan lösning, som materiellt sett ger samma resultat, är att föreskriva att värdet av förmånen av fritt logi ombord på fartyg inte skall tas upp. Bestämmelsen om förmån av resor är formulerad så att förmånen inte skall tas upp. Bestämmelsen om förmån av logi för sjömän kan, om den får en annan formulering, placeras i anslutning till bestämmelsen om resor. De särskilda bestämmelserna som gäller för sjömän blir lättare att hitta om de är samlade på ett ställe i IL. I regeringens förslag har regeln därför formulerats om och placerats i detta kapitel.

6 §

SLK:s förslag (4 §) Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att arbetsgivarens kostnader för att trygga arbetstagarens pensioner inte är skattepliktig förmån är hämtad från punkt 3 av anvisningarna till 32 §. Den infördes år 1975 (DsFi 1971:07, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347).

Dator

7 §

SLK:s förslag (4 a§): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för den som privat använder arbetsgivarens dator är hämtad från 32 § 3 c mom. andra stycket KL. Den infördes år 1997 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4, rskr. 1997/98:21, SFS 1997:770).

Varor och tjänster av begränsat värde

8 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med undantag för några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om undantag från förmånsbeskattning för varor och tjänster i vissa fall kommer från 32 § 3 c mom. första stycket KL där den infördes år 1995.

Kläder

9 §

SLK:s förslag (6 §) : Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förmån i form av arbetskläder m.m. som inte lämpligen kan användas för privat bruk är skattefria sedan år 1987. Bestämmelsen är hämtad från 32 § 3 c mom. KL.

Uttrycket *arbetet* har av SLK bytts mot *tjänsten* bl.a. på grund av att exempelvis uniformer ofta är mer avpassade för tjänsteställningen än för arbetets art.

Statsministerns tjänstebostad

10 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för statsministerbostad är hämtad från 32 § 3 g mom. KL som infördes år 1995 (bet. 1994/95:SkU43, SFS 1995:987).

Personalvårdsförmåner

11 och 12 §§

SLK:s förslag (8 och 9 §§): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att förmåner av mindre värde för att personalen skall trivas är skattefria är hämtad från 32 § 3 e mom. KL. Bestämmelsen infördes år 1987. I 1990 års skattereform skärptes bestämmelsen genom att man markerade att den skulle gälla trivselskapande, enklare åtgärder av mindre värde (1990:1). År 1993 kopplades uttrycket mindre värde till begreppet förmån. Detta gjorde man för att markera att personalvårdsförmåner – för att vara skattefria – skall vara av mindre värde. Rabatter undantogs från begreppet personalvårdsförmåner och reglerades separat i 32 § 3 f mom. KL utan ändring i sak.

Rabatter

13 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag. SLK använder dock ordet *svenska* framför *koncern*. Vidare använder SLK uttrycket ”varor och tjänster” i stället för ”en vara eller tjänst” i första meningen framför orden *från arbetsgivaren*.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ifrågasätter behovet av ordet *direkt* i uttrycket ”är en direkt ersättning för utfört arbete” och anför att även rabatt som givits indirekt för utfört arbete torde vara en skattepliktig ersättning eller förmån enligt 1 §. *Näringslivets skattedelegation* anför att begreppet ”koncern” bör behållas eller också bör det av lagtexten framgå att även utländska koncerner omfattas av regleringen. Delegationen menar att den föreslagna ändringen medför en materiell ändring som inskränker gällande rätt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattning av personalrabatter fick sin nuvarande utformning år 1995. Den är hämtad från 32 § 3 f mom. KL. I samband med att rabatter i 32 § 3 e mom. KL uttryckligen undantogs från skattefrihet markerades i 32 § 3 f mom. KL att någon saklig ändring beträffande sedvanliga rabatter inte var avsedd. Sedvanliga rabatter hade även tidigare behandlats som skattefria personalvårdsförmåner.

Regeringen delar inte Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet bedömning att ordet *direkt* kan utgå. Om ordet *direkt* tas bort blir alla personalrabatter skattepliktiga eftersom förmånen erhålls på grund av tjänsten. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

I likhet med Näringslivets skattedelegation anser regeringen att bestämmelsen även bör vara tillämplig på rabatter från företag i samma utländska koncern. Ordet *svenska* har därför tagits bort. Av språkliga skäl har regeringen ändrat uttrycket ”varor och tjänster” före orden *från arbetsgivaren* till ”en vara eller tjänst”.

Gåvor till anställda

14 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelsen bör utformas så att det klart framgår att den avser gåvor som utgår på grund av anställningsförhållande.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa gåvor på grund av tjänsten är hämtad från 32 § 3 d mom. KL. Den infördes år 1987. Tidigare hade gåvor i viss utsträckning varit skattefria på grund av praxis.

Av 8 kap. 2 § framgår att gåvor är skattefria. Bestämmelserna i detta kapitel avser ersättningar, förmåner och annat som utgått på grund av tjänst. Bestämmelsen omfattar därför bara gåvor som erhålls på grund av anställning eller liknande. Regeringen anser att ett sådant förtydligande som Svenska Revisorsamfundet SRS efterfrågar inte behövs. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag med undantag av att paragrafen har omarbetats språkligt för att den skall bli lättare att läsa och förstå. Bestämmelsen om en gåva i pengar har brutits ut till ett nytt *andra stycke*.

Förvärv av aktier

15 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag med undantag av att ordet *svenska* finns med i *första stycket* i SLK:s förslag framför ordet *koncern*.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att begreppet *koncern* bör behållas eller att lagtexten förtydligas så att det framgår att även utländska koncerner omfattas av regleringen. Delegationen anför vidare att enligt nuvarande bestämmelse, punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL, är en av förutsättningarna för att beskattning inte skall ske att aktier på grund av samtidigt erbjudande har förvärvats även av andra än bolagets anställda och aktieägare, samt anställda och aktieägare i *annat bolag*, som ingår i samma koncern som bolaget, på samma villkor som gällt för de anställda. I kommitténs förslag har annat bolag bytts mot andra bolag. Delegationen anför att enligt gällande rätt torde det inte krävas att flera än de anställda inom ett annat bolag inom samma koncern samtidigt förvärvar aktier för att regeln skall vara tillämplig. För att ändringen inte skall föranleda en oavsiktlig skärpning av regeln bör enligt delegationen rekvisitet *annat bolag* behållas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att anställdas förvärv av aktier i vissa fall inte skall tas upp finns i dag i

punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL där de funnits sedan de infördes år 1984 (Ds Fi 1984:21, prop. 1984/85:80, bet. 1984/85:SkU21, SFS 1984:951).

Efter en utvidgning år 1991 omfattas till skillnad mot tidigare även förvärv av aktier i ett företag som marknadsnoterats (SOU 1989:72, prop. 1990/91:142, bet. 1990/91:NU37, SFS 1991:982).

Regeringen anser i likhet med Näringslivets skattedelegations att bestämmelsen även bör omfatta utländska koncerner. Ordet *svenska* har därför tagits bort i *första stycket* framför ordet *koncern*. Regeringen delar däremot inte Näringslivets skattedelegations farhågor att förslaget i *första stycket 1* innebär en skärpning av regeln.

Regeringen har formulerat om bestämmelsen i förhållande till lagrådsremissen och utformat den med utgångspunkt i Lagrådets förslag. Lagrådet anför i yttrandet att första och andra styckena är svårlästa och föreslår bl.a. att bestämmelsen i andra stycket förs över till första stycket 2. Regeringen anser att punkten 2 blir onödigt lång och svår att förstå om Lagrådets förslag följs i denna del. Regeringen låter därför bestämmelsen stå kvar i andra stycket.

Lagrådet ifrågasätter också om inte den föreslagna bestämmelsen i andra stycket bör avse även sådana aktier som en anställd har företrädesrätt att teckna om han avyttrar företrädesrätten till andra än de anställda och aktieägarna. Det Lagrådet efterlyser är emellertid fråga om en sådan större materiell ändring som regeringen inte anser sig böra ta ställning till i detta lagstiftningsärende.

16 §

SLK:s förslag (12 a §): Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om personaloptioner infördes år 1998 (prop. 1997/98:133, bet. 1997/98:SkU26, SFS 1998:338). De är hämtade från punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL. Paragrafen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen på så sätt att orden i Sverige har tagits bort eftersom de är onödiga. När uttrycken begränsat och obegränsat skattskyldig används i IL avses alltid den skattskyldiges status i Sverige.

Utbildning vid omstrukturering m.m.

17 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa utbildningsförmåner i samband med arbetslöshet, omstrukturering av företag m.m. infördes år 1996.

Enligt 4 kap. 2 § skall vad som gäller för fysiska personer tillämpas också på dödsbon. Eftersom dödsbon inte kan ha närstående blir regeln i *andra stycket andra meningen* inte tillämplig när arbetsgivaren är ett dödsbo men detta har inte särskilt markerats.

Hälso- och sjukvård

18 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattning av förmåner av bl.a. hälsovård är hämtad från 32 § 3 b mom. KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1995. Dessförinnan var förmån av offentligt finansierad sådan vård skattefri. Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1987.

I lagrådsremissen har regeringen föreslagit en annan formulering av bestämmelsen. Lagrådet anser emellertid att den föreslagna lydelsen blir otydlig och föreslår att bestämmelsen formuleras i enlighet med SLK:s förslag. Regeringen har formulerat bestämmelsen med utgångspunkt i Lagrådets förslag, dock har vissa omskrivningar gjorts för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa.

Grupplivförsäkringar m.m.

19 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Skattefriheten för fri grupplivförsäkring i *första* och *andra styckena* finns i 32 § 3 a mom. SIL. Den infördes år 1963 (i 3 mom.) och flyttades år 1987 över till 3 a mom. (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

Bestämmelsen i *tredje stycket* om skattefrihet för belopp som betalas ut av en arbetsgivare utan att det finns någon försäkring är hämtad från 19 § första stycket fjärde ledet KL. Den infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU12, SFS 1990:1457).

Gruppsjukförsäkringar

20 §

SLK:s förslag (16 §) : Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa gruppsjukförsäkringar har hämtats från 32 § 3 a mom. KL. Den infördes år 1972 och flyttades år 1987 över till 32 § 3 a mom. KL (prop. 1972:77, bet. 1972:SkU27, SFS 1972:254). Skatteplikt för utfallande belopp infördes år 1990 (1990:1).

Ersättningar till UD- och SIPRI-anställda

21 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vissa kostnadsersättningar och förmåner för bl.a. UD-anställda är skattefria har hämtats från 32 § 3 mom. KL. Vid KL:s tillkomst fanns en bestämmelse om skattefrihet för bl.a. diplomatisk personal anställd utanför Sverige. Den utgjorde bara en exemplifiering av den allmänna grundsatsen att statliga kostnadsersättningar undantogs från skatteplikt.

Reglerna om skattefrihet för personal i biståndsverksamhet kom till år 1966 (SOU 1962:59, stencil Fi 1963:9, prop. 1966:127, bet. 1965:BevU54, SFS 1966:729) och för SIPRI-anställda år 1980 (DsUD 1979:1, prop. 1979/80:106, bet. 1979/80:SkU48, SFS 1980:268).

Ersättningarna i denna paragraf är de enda som förblev skattefria när de statliga kostnadsersättningarna annars genomgående blev skattepliktiga vid 1990 års skattereform.

Ersättningar till utländska forskare

22 och 23 §§

SLK:s förslag (18 och 19 §§): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattefrihet i vissa fall för utländska forskare med tillfälligt arbete i Sverige är hämtade från 1–3 och 5 §§ samt 6 § första stycket lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare. Lagen infördes år 1984 (prop. 1984/85:76, bet. 1984/85:SkU22). Bestämmelsen i 5 § tredje meningen om att avdrag inte skall göras för kostnader som täcks av skattefria ersättningar finns i 12 kap. 3 § i IL. Övriga bestämmelser i lagen om beskattning av utländska forskare är förfaranderegler och bör stå i en särskild lag.

Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret

24 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret är hämtad från punkt 12 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL och infördes år 1976 (prop. 1976/77:45, bet. 1976/77:SkU15, SFS 1976:1083).

25§

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragraferna finns bestämmelser om hur ersättningar till totalförsvarspliktiga behandlas. Bestämmelserna har sin nuvarande placering i punkt 6 och punkt 12

femte stycket av anvisningarna till 32 § KL. Termen totalförsvarspiktiga infördes år 1995 (prop. 1994/95:6, bet. 1994/95:SkU40, SFS 1995:750).

Punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL kom till år 1940 (1940 års urtima riksdag, prop. 1940:15, bet. 1940:SäU4, SFS 1940:876). Den har därefter ändrats vid ett flertal tillfällen bl.a. på grund av förändringar i värnpliktslagstiftningen (DsFö 1982:4, prop. 1982/83:115, bet. 1982/83:FöU11, SFS 1983:333).

Enligt familjebidragsförordningen (1991:1492) kan familjebidrag lämnas i form av familjepenning, bostadsbidrag, näringsbidrag och begravningsbidrag. Familjebidragen betalades ursprungligen ut generellt och var skattepliktiga. När de i stället blev behovsprövade infördes år 1962 skattefrihet med undantag för näringsbidragen (prop. 1962:131, bet. 1962:BevU46, SFS 1962:218).

Familjebidrag i form av näringsbidrag är i första hand avsedda för att täcka avlöningskostnader för en ersättare som den värnpliktige kan ha haft i sin näringsverksamhet under den tid han varit inkallad. I andra hand kan bidrag lämnas för att täcka kostnader som behövs för att återuppta en näringsverksamhet som måste avbrytas under värnpliktstjänstgöringen. Beskattningen sker alltså inte direkt enligt reglerna för näringsbidrag i allmänhet även om det finns gemensamma drag. Bidrag kan lämnas om näringsverksamheten bedrivs direkt av den värnpliktige eller av dennes make eller genom ett handelsbolag eller aktiebolag som till övervägande del ägs av den värnpliktige eller maken. Detta kan ge upphov till vissa tveksamheter som dock inte tycks ha behandlats när rätten till näringsbidrag år 1982 utvidgades till att gälla även då verksamheten bedrevs genom en juridisk person (prop. 1981/82:102, bil.2, bet. 1981/82:FöU18, SFS 1982:469). Enligt regeringens mening bör en uttrycklig bestämmelse införas om hur beskattningen skall ske.

Av 8 kap. lagen (1994:1809) om totalförsvarspikt framgår vilka ersättningar som kan betalas ut till de värnpliktiga. Dit räknas t.ex. dagpenning (skattepliktig) och dagersättning (ej skattepliktig). I förordningen (1995:2239) om förmåner till totalförsvarspiktiga finns ytterligare bestämmelser om de olika ersättningarna.

De viktigaste ändringarna i övrigt ägde rum år 1966 då bestämmelserna utsträcktes till att gälla även för den som fullgör vapenfri tjänst och år 1970 för hemvärnspersonal samt år 1976, i samband med införandet av ett nytt förmånssystem för de värnpliktiga (prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274, prop. 1970:111, bet. 1970:BevU38, SFS 1970:130 samt prop. 1976/77:45, bet. 1976/77:SkU15, SFS 1976:1083).

Resa vid anställningsintervju

26 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för anställningsresor är hämtad från 19 § första stycket tju-

gofemte ledet KL. Den infördes år 1993 (SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, SFS 1993/94:SkU12, SFS 1993:1523). Kompletteringen avseende EU och EES infördes år 1996.

Flyttningsersättningar

27 §

SLK:s förslag (8 kap. 13 § och 11 kap. 23 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. SLK använder uttrycket *flyttningskostnader* i stället för ”utgifter för flyttning”. I första meningen står att ersättningen skall betalas av arbetsgivaren ”i verksamheten på den nya orten”. Andra meningen i första stycket börjar med ordet *omfattar* i stället för ordet *om*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om flyttningsersättningar är hämtad från 32 § 4 mom. KL. Den infördes år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50). I regeringens förslag används uttrycket ”utgifter för flyttning” i stället för *flyttningskostnader*. Ändringen beror på att i regeringens förslag i IL används uttrycket *utgift* normalt när det inte är fråga om periodiserade utgifter. Frågan har behandlats närmare i allmänmotiveringen, avsnitt 7.2.1.

År 1993 ändrades bestämmelsen genom att den tidigare kopplingen till vad som utgick till en statligt anställd togs bort. Samtidigt tillkom dels definitionen av flyttningskostnader, dels bestämmelsen att den del av ersättningen som avser körning med egen bil är skattefri bara så länge den inte överstiger nivån för det avdrag som skall göras vid resor mellan bostaden och arbetsplatsen. I regeringens förslag motsvarar definitionen av *utgift för flyttning* den tidigare definitionen av flyttningskostnader.

I likhet med i konsumentköplagen (1990:932) används i IL uttrycket *lösa saker* i stället för *lösöre*. Termerna är synonyma, jfr prop. 1989/90:89 s. 29.

I nuvarande lagtext finns ingen begränsning till arbetsgivaren ”i verksamheten på den nya orten”. I regeringens förslag har dessa ord därför tagits bort i *första meningen*. Omskrivningen av andra meningen i första stycket i regeringens förslag har gjorts för att det eftersträvas att bestämmelserna i IL skall i möjligaste mån vara enhetligt uppbyggda.

Att vissa flyttningsbidrag som betalas ut av arbetsmarknadsmyndighet är skattefria framgår i dag av punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981 (prop. 1980/81:126, bet. 1980/81:AU21, SFS 1981:553). *Arbetsmarknadsmyndighet* infogades år 1987 (prop. 1987/88:34, bet. 1987/88:SkU7, SFS 1987:1156). Bestämmelsen som var placerad i 8 kap. 13 § i SLK:s förslag, har med anledning av vad Lagrådet yttrat placerats här i stället tillsammans med de andra bestämmelserna om flyttningsersättningar.

Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet

28 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för vissa företrädare i Europaparlamentet är hämtad från 32 § 3 mom. KL och infördes år 1996.

Ersättningar vid arbetskonflikt

29 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ersättning vid arbetskonflikt inte är skattepliktig har hämtats från punkt 8 av anvisningarna till 32 §. Den har inte ändrats sedan KL:s tillkomst, då punkt 7.

Sjukpenning

Föräldrapenning och vårdbidrag

Ersättning vid utbildning och arbetslöshet

Utvecklingsersättningar till ungdomar

Studiestöd

Bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning m.fl.

Ersättningar vid arbetslöshet

30–36 §§

SLK:s förslag (26–30 §§ och 8 kap. 11, 11 a och 12 §§): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. Bestämmelsen om utvecklingsersättning i 33 § finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anmärker att bestämmelsen i 36 § (30 § i SLK:s förslag) inte bara behandlar bidrag utan även andra former av stöd. Verket föreslår att ordet *bidrag* byts ut till *ersättning* i första meningen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 30 § om att vissa förmåner enligt socialförsäkringssystemet och studiebidrag m.m. skall tas upp som intäkt av tjänst är i dag samlade i punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL. Anvisningspunkten infördes år 1973 (dessförinnan hade sjukpenning varit skattefri) och har därefter ändrats i takt med att bl.a. socialförsäkringssystemet byggts ut (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434).

Bestämmelsen och skattefrihet för utvecklingsersättning till ungdomar i 33 § är hämtad från 19 § första stycket tjugotredje ledet KL. Den infördes år 1997 (prop. 1997/98:1 utg. omr. 12, bet. 1997/98:AU1, SFS

1997:1292). Bestämmelsen har flyttats hit på Lagrådets förslag från 8 kap.

År 1975 infördes skatteplikt för vuxenstudiebidrag och följande år för utbildningsbidrag för doktorander (prop. 1975:98, bet. 1975:SkU27, SFS 1975:327 respektive prop. 1975/76:193, bet. 1975/76:SkU62, SFS 1976:331). Ersättningar enligt arbetsskadeförsäkringen, statligt personskadeskydd samt krigsskadeersättning till sjömän blev skattepliktiga år 1977 (SOU 1976:50, prop. 1976/77:64, bet. 1976/77:SfU21, SFS 1977:279). År 1982 kom bestämmelser om att själva merkostnadsdelen av vårdbidraget inte skulle beskattas (DsS 1981:15, prop. 1981/82:216, bet. (1981/82:SfU18, SFS 1982:779). Reglerna om vårdbidrag är senast ändrade år 1997 (prop.1997/98:1 utg. omr. 12, bet. 1997/98:AU1, SFS 1997:1292). Bestämmelserna om studiestöd ändrades år 1996 (prop. 1996/97:1, utg. omr. 15, bet. 1996/97UbU2, SFS 1996:1394). Reglerna om ersättning till deltagare i teckenspråkutbildning för vissa föräldrar (TUFF) kom till år 1998 (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:683).

För att begränsa tillämpningen till svenska förhållanden tas en hänvisning in till de lagar där utbildningsbidrag samt särvux nämns.

I 34 § *andra stycket* finns bestämmelserna om skattefrihet för vissa bidrag enligt studiestödslagen. De infördes år 1975 (prop. 1975:98, bet. 1975:SkU27, SFS 1975:327). De är i dag placerade i 19 § första stycket tolfte ledet KL och har sedan tillkomsten justerats på grund av ändringar i studiestödslagen, senast år 1988 (prop. 1987/88:176, bet. 1988/89:SkU13, SFS 1988:1530). Av 1 kap. 1 § studiestödslagen framgår att internatbidrag räknas som studiestöd. Numera omfattar 6 kap. inga andra studiestöd än internatbidrag. Att uttrycket internatbidrag tagits bort innebär därför ingen saklig ändring. Bestämmelsen som fanns i SLK:s förslag i 8 kap. har fått sin placering här i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelserna i 35 § har fått sin placering på förslag av Lagrådet. Bestämmelsen i 35 § *första stycket* är hämtad från 19 § första stycket tolfte ledet KL och punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Bestämmelsen om att vissa bidrag till dem som deltar i arbetsmarknadsutbildning är skattefria och infördes år 1975, se under 12 §. Bestämmelsen om att bidrag till arbetslösa och partiellt arbetsföra är skattefria till viss del infördes år 1959 (prop. 1959:153, bet. 1959:BevU57, SFS 1959:515). Ursprungligen avsåg skattefriheten all ersättning men år 1973 infördes en begränsning till traktamenten och särskilda bidrag (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434).

I dag är skattefriheten angiven som "särskilt bidrag" respektive "traktamente och särskilt bidrag" och de närmare bestämmelserna om bidrag meddelas i förordning. Eftersom det bör framgå av lagen vilka slags bidrag det är fråga om har lagtexten preciserats. Det innebär ingen ändring i sak (prop. 1975:98 s. 11). Första stycket har formulerats om i förhållande till förslaget i lagrådsremissen för att det skall bli lättare att läsa sig till vilka bidrag som omfattas av skattefriheten av bestämmelsen.

Bestämmelsen i 35 § *andra stycket* om skattefrihet för bidrag till vissa funktionshindrade elever följer i dag av punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den kom till år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15, SFS 1995:1521). I bestämmelsens nuvarande utform-

ning anges att skatteplikt inte föreligger för bidrag enligt förordningen (1995:667) om bidrag till vissa funktionshindrade elever i gymnasieskolan. Eftersom det bör framgå av lagen vilken typ av bidrag skattefriheten avser har bestämmelsen omarbetats så att den i stället beskriver vilken sorts bidrag det är fråga om.

Bestämmelserna i 36 § om arbetslöshetsbidrag fick sin nuvarande utformning år 1997 när bestämmelserna om kontant arbetsmarknadsunderstöd togs bort (prop. 1996/97:107, bet. 1996/97:AU13, SFS 1997:244). Bestämmelsen om ersättning vid generationsväxling kom till år 1997 (prop. 1997/98:1 utg. omr. 13, bet. 1997/98: AU1, SFS 1997:1272). i första meningen har ordet *bidrag* ersatts med *ersättning* enligt Riksskatteverkets förslag.

Livräntor

37 §

SLK:s förslag (31 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsens *första stycke* är hämtat från 32 § 2 mom. KL. En motsvarighet fanns i KL redan vid dess tillkomst.

Procentsatserna fanns med redan då. Paragrafen har sedan minskat i omfång och fick i stort sin nuvarande utformning år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Yrkesskadeförsäkring infördes i bestämmelsen år 1955 (prop. 1955:166, bet. 1955:BevU42, SFS 1955:245), trafikförsäkring år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42) och arbetsskadeförsäkring år 1977 (SOU 1976:50, prop. 1976/77:64, bet. 1976/77:SfU 21, SFS 1977:279).

Bestämmelsen i *andra stycket* är i dag placerad i 32 § 1 mom. första stycket d KL.

Lagrådet anför att orden ”eller annan ansvarighetsförsäkring” i första stycket bör bytas ut mot ansvarsförsäkring. Vidare föreslår Lagrådet att några ytterligare redaktionella justeringar görs i första stycket. Regeringen har formulerat bestämmelsen i enlighet med Lagrådets förslag.

Lagrådet föreslår också att *andra stycket* formuleras om för att vinna i tydlighet. Regeringen anser inte att den av Lagrådet föreslagna lydelsen blir tydligare. Uppreppningarna i Lagrådets förslag medför däremot att *andra stycket* i paragrafen blir längre. Regeringen anser inte att det finns skäl att frånga SLK:s förslag i denna del.

Engångsbelopp

38 §

SLK:s förslag (32 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattning av engångsbelopp för personskador är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Den infördes år 1977 (DsFi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

39 §

SLK:s förslag (33 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur beskattningen påverkas av att en livränta byts ut mot ett engångsbelopp är hämtad från punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 19 § KL. De infördes år 1955 (förarbeten, se 37 §) och fick sin nuvarande utformning år 1977 (förarbeten se 38 §).

Barnpension

40 §

SLK:s förslag (34 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för viss del av barnpension är hämtad från 19 § första stycket trettonde ledet KL. Den infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU12, SFS 1990:1457).

Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk

41 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningen av utbetalning från arbetsgivare som står s.k. självrisk är hämtad från punkt 1 sjätte stycket tredje meningen av anvisningarna till 19 § KL. Ordet *självrisk* förekommer inte i arbetsskadelagen men staten står s.k. självrisk för sina anställda, dvs. ersättningen betalas ut direkt av statsmedel och inte enligt arbetsskadeförsäkringslagen. Bestämmelsen fick i stort sett sin nuvarande lydelse år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204). En föregångare till den tredje meningen hade införts år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

Ersättningar för sjukvårdsutgifter

42 §

SLK:s förslag (36 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ersättningar för sjukvårds- eller läkarkostnader, som i annan form än livränta betalas ut på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tagits i samband med tjänst är skattefria, är hämtad från 32 § 1 mom. första stycket e. Den infördes i momentet år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt. Av 10 kap. 2 § framgår att ersättningar på grund av nämnda försäkringar räknas till inkomstslaget tjänst. Före år 1995 var sjukvårds- eller läkarkostnader inom den offentligt finansierade vården i Sverige skattefria.

Lagrådet anför att paragrafen skall jämföras med 11 kap. 18 § som behandlar beskattningen av förmån av hälso- och sjukvård. En skillnad mellan paragraferna är att utgifter för läkare anges särskilt i förevarande paragraf medan förmån av läkarvård torde omfattas av uttrycket förmån av sjukvård i 11 kap. 18 §. Lagrådet förordar att en samordning sker på så sätt att "läkarkostnader" får utgå i förevarande paragraf. Lagrådet föreslår också några andra redaktionella ändringar i lagtexten. Regeringen delar Lagrådets bedömning att "läkarkostnader" bör omfattas av begreppet sjukvårdskostnader och att det därför kan utgå i denna paragraf. Regeringen har utformat paragrafen på sätt som Lagrådet föreslagit.

Utländska pensionsförsäkringar

43 §

SLK:s förslag (36 a §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet i vissa fall för utländska pensionsförsäkringar är hämtad från 32 § 1 mom. femte stycket KL som infördes år 1996 (Ds 1996:27, prop. 1995/96:231, bet. 1996/97:SkU4, SFS 1996:1240).

Regeringen har i lagrådsremissen formulerat om bestämmelsen för att den skall bli lättare att läsa och förstå. *Första och andra styckena* i SLK:s förslag har slagits samman till ett nytt *första stycke* i regeringens förslag.

Lagrådet framhåller att paragrafen är svår att förstå och otydlig i flera avseenden. Lagrådet framhåller att bestämmelsen bör förtydligas och ges en annan utformning.

Dagens lydelse av bestämmelsen innehåller flera oklarheter. Oklarheterna har i förslaget, som Lagrådet anmärkt, förts över till IL. Det är inte möjligt att i detta lagstiftningsärende göra de förtydliganden som Lagrådet efterlyser. Detta måste ske i ett annat sammanhang. Regeringen har dock formulerat om paragrafen i förhållande till förslaget i lagrådsremissen.

Egenavgifter

44 §

SLK:s förslag (37 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att återförda egenavgifter skall tas upp som intäkt framgår i dag av punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelserna om återföring av avdragen har tagits in tillsammans med avdragsbestämmelserna och här görs bara en hänvisning.

Bestämmelsen infördes år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017). I samband med 1990 års skattereform kom vissa restituerade avgifter m.m. som tidigare beskattats i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i stället att hänföras till inkomstslaget tjänst (1990:1).

Förbjudna lån

45 §

SLK:s förslag (38 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden ”eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare” inte finns med.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* framhåller att brott mot låneförbudet enligt stiftelselagen (1994:1220) inte omfattas av förslaget. Förbundet anser inte att det finns några sakliga skäl för att utsluta förbjudna lån enligt nämnda lag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om s.k. förbjudna lån, som är hämtad från punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL, fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform (1990:1). Bestämmelsen kom till år 1976 i samband med införandet av de särskilda stoppreglerna för fåmansföretagsförhållanden (SOU 1975:74, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85).

När dessa i samband med skattereformen flyttades från inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet till tjänst bröts de förbjudna lånen ur eftersom sådana kan förekomma inte bara i fåmansföretag. Frågan om i vilket inkomstslag lån till handelsbolag skall beskattas tas upp i kommentaren till 13 kap. 3 och 4 §§. Av nämnda bestämmelser framgår att om delägaren är en fysisk person skall det förbjudna lånet tas upp i inkomstslaget tjänst. I det till Lagrådet remitterade förslaget finns ingen materiell bestämmelse av denna innebörd i detta kapitel. Regeringen har därför kompletterat förevarande paragraf med en sådan bestämmelse.

Svenska Revisorsamfundets SRS har framhållit att låneförbudet enligt stiftelselagen bör omfattas av förbudet. SLK har varit restriktiv med materiella lagändringar. Av tidsskäl anser regeringen att det är nödvändigt att fullfölja denna linje. Regeringen tar därför inte ställning till en sådan utvidgning av bestämmelserna i detta lagstiftningsärende.

Marie Curie-stipendier

46 §

SLK:s förslag (38 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skatteplikt för Marie Curie-stipendier är hämtad från punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Den infördes år 1997 (prop. 1996/97:173, bet 1997/98:SkU4, rskr. 1997/98:21, SFS 1997:770).

Periodiska understöd

47 §

SLK:s förslag (37 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om skattefrihet för sådana periodiska utbetalningar som givaren inte har avdragsrätt för är hämtad från 19 § första stycket nionde ledet KL.

Skattefriheten i *andra stycket* för periodiska utbetalningar i vissa fall framgår i dag av punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna har i stort sett inte ändrats sedan KL:s tillkomst, då i punkt 1. Den är utformad på så sätt att utbetalningar från vissa stiftelser och ideella föreningar i enlighet med deras ändamål inte räknas som periodiska understöd. Därigenom faller de över huvud taget inte in under de inkomster som hänförs till inkomstslaget tjänst. I likhet med kommittén föreslår regeringen att bestämmelsen i stället görs om till en skattefrihetsbestämmelse. Regeringen anser att bestämmelsen blir lättare att förstå om sista meningen kompletteras med en hänvisning till det lagrum där ändamålen finns angivna. I regeringens förslag har därför en sådan hänvisning tagits in.

Bestämmelsen i anvisningspunkten om att utbetalningar från s.k. familjestiftelser alltid anses som periodiskt understöd har tagits in i 10 kap. 6 §.

12 kap. Vad som skall dras av i tjänst

I detta kapitel finns de bestämmelser om utgifter som i dag är placerade i 33 § 1 och 2 mom. KL med anvisningar. Efter den inledande huvudprincipen att avdrag skall göras för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster finns bestämmelser som antingen utvidgar, preciserar eller inskränker avdragsrätten.

Bakgrund

De grundläggande bestämmelserna om avdragsrätt har sedan KL:s tillkomst ändrats bara som en följd av den genom 1990 års skattereform ändrade behandlingen av de offentliga kostnadsersättningarna (förarbeten, se nedan). Vid skattereformen reviderades reglerna om tjänsteresor, tillfälligt arbete och dubbel bosättning genomgripande. En viktig ändring efter reformen har varit att det år 1955 införda – och vid flera tillfällen justerade – schablonavdraget för kostnader slopades år

1992 (förarbeten, se nedan) och ersattes med regler om begränsad avdragsrätt (förarbeten, se nedan). Samma år markerades att avdrag för ökade levnadskostnader reduceras om en kostförmån *tillhandahållits*, likaså ändrades avdragsrätten för hemresor. Följande år ändrades reglerna för utlandstraktamenten och avdragsrätt för kostnader för inställelseresor, väg- och färjeavgifter infördes.

Större ändringar

För att öka överskådligheten har bestämmelserna i 33 § 1 mom. KL delats upp. Följaktligen har bl.a. avdrag för ökade levnadskostnader som uppkommer vid tjänsteresor lagts i särskilda paragrafer. Den som haft ökade levnadskostnader vid en tjänsteresa utan övernattning får alltså ingen upplysning i den inledande paragrafen, annat än den grundläggande förutsättningen – utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster – utan måste ge sig in i kapitlet.

Bestämmelserna om avdrag för arbetsrum m.m. i 33 § 1 mom. KL har tagits bort eftersom de bara anges som exempel.

I dag finns särskilda bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL för det fall att den skattskyldige fått kostnadsersättning som kan antas vara beräknad ”med hänsyn till vad som skäligen kan antas normalt gå åt för att täcka de omkostnader som skall betalas med ersättningen”. Å ena sidan medges inte avdrag med högre belopp än ersättningen om inte den skattskyldige visar att denna på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för att täcka omkostnaderna. Å andra sidan ”bör det ofta kunna antas” att ersättningen gått åt i sin helhet för att täcka kostnaderna utan att särskild utredning behöver lämnas.

Någon motsvarighet till dessa bestämmelser tog SLK inte med i sitt förslag. *Näringslivets skattedelegation* anser att bestämmelsen ger – förutom praktisk riktlinje för skattemyndigheterna – även vägledning för de skattskyldiga och att bestämmelsen eller en motsvarighet till denna bör finnas kvar. Enligt kommittén kunde bestämmelserna visserligen fungera som en praktisk riktlinje i taxeringsarbetet men skulle ge otillräcklig ledning för de skattskyldiga. Regeringen delar kommitténs bedömning. Det kan vara svårt nog att avgöra om ersättningen kan antas ha beräknats på det angivna sättet. Det framstår också som oklart om den skattskyldige – för det fall att reglerna är tillämpliga – har rätt att dra av ett belopp som motsvarar ersättningen även om han vet att kostnaderna varit lägre. Den skattskyldige kan underlåta att behålla underlag angående kostnaderna bara om han är säker på redan från början antingen att regeln är tillämplig samt att kostnaderna kommer att understiga ersättningen eller att en begäran om högre avdrag kommer att vara meningslös. Också i dessa fall är det tveksamt med hänsyn till att skattemyndigheten inte är förhindrad att begära att den skattskyldige specificerar och styrker sina kostnader även om ersättningen beräknats på det angivna sättet. Slutligen tillkommer att löntagardeklarationerna numera innehåller betydligt mindre specifikationer av avdrag än tidigare.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650
- 1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421
- 1992 Vissa ändringar avseende avdrag för ökade levnadskostnader, SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596 och 1598
- 1993 Ändrade regler för utlandstraktamenten, avdragsrätt för in-ställeleresor, väg- och färjeavgifter, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515
- 1996:1 Regler för EU-anställda m.m., SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651
- 1996:2 Ändrade regler för den som har bilförmån, Ds 1996:34, prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag av några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* anför att i praxis och doktrin har ordet *nödigt* ifråga om facklitteratur, instrument och dylikt uppfattats som en skärpning av de allmänna krav som ställs för omkostnadsqualifikation. Författningsförslaget kan leda till en oavsiktlig utvidgning av omkostnadsbegreppet i inkomstslaget tjänst. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* tillstyrker förslaget och anför att den föreslagna författningstexten har en modernare och mer ändamålsenlig språkdräkt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen uttrycks den grundläggande bestämmelsen om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Den är hämtad från 20 § KL, se under Större ändringar i kommentaren till 9 kap. Den ersätter också bestämmelsen om avdrag för kostnader för tjänstens fullgörande i 33 § 1 mom. KL där det alltsedan KL:s tillkomst funnits en exemplifiering av de utgifter som skall dras av. SLK har valt att ta bort exemplifieringen och i stället placerat de utgifter som det finns särskilda bestämmelser om under egna rubriker. Sådana som enbart exemplifieras har helt tagits bort. Övriga utgifter, till exempel vid tjänsteresor, har lagts under egna rubriker.

I SLK:s förslag har också rekvisitet *nödigt* tagits bort vad gäller facklitteratur, instrument och dylikt. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet anser att förslaget kan leda till en oavsiktlig utvidgning av omkostnadsbegreppet. Regeringen delar handelshögskolans bedömning att *nödigt* i bland i praxis har uppfattats som en skärpning av de allmänna krav som ställs på omkostnadsbegreppet. Regeringen anser emellertid att det inte finns skäl att ställa högre kvalifikationskrav för avdrag för dessa utgifter än vad som gäller generellt för avdrag i tjänst. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

Inskränkningar i avdragsrätten

Beloppsgränser

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. *Andra stycket* finns dock inte med och i *tredje stycket* finns inte ordet *utbildningsplatsen* med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen som är hämtad från 33 § 2 mom. KL innehåller bestämmelser om att dels vissa utgifter skall dras av fullt ut, dels avdragsrätten för övriga utgifter på olika sätt är begränsad.

År 1955 infördes ett schablonavdrag om 100 kronor som sedan höjts vid flera tillfällen (SOU 1954:18, prop. 1955:59, bet. 1955:BevU18, SFS 1955:122). År 1992 slopades schablonavdraget och ersattes med olika regler om begränsad avdragsrätt för å ena sidan resor till och från arbetsplatsen och å andra sidan övriga kostnader (prop. 1991/92:150, bet. 1991/92:FiU30, SFS 1992:841). Beloppsgränsen för arbetsresor höjdes år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/94:FiU1, SFS 1994:1855) och 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950).

Avdrag medges i dag utan avdragsbegränsning för resor i tjänsten som företas med andra färdmedel än egen bil eller förmånsbil (5 §). En bestämmelse som anger detta har därför tagits in som ett nytt *andra stycke*. Ändringen har gjorts efter lagrådsföredragningen.

I *tredje stycket* hänvisas till 26–31 §§. Bestämmelserna i 31 § behandlar utgifter för utbildning vid omstrukturering. Orden *samt utbildningsplatsen* har därför lagts till efter arbetsplatsen.

Utgifter för vissa skattefria ersättningar

3 §

SLK:s förslag (12 kap. 3 § och 9 kap. 7 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* att utgifter som täcks eller är avsedda att täckas av skatte-

fria kostnadsersättningar inte skall dras av framgår i dag av 32 § 3 mom. KL. Regler av denna innebörd har funnits där alltsedan KL:s tillkomst.

Bestämmelserna i *andra stycket* om att avdrag inte skall göras för utgifter som skall täckas av vissa skattefria ersättningar är i dag placerade i 19 § första stycket tolfte ledet och sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL. Motsvarigheten finns i förslagets 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §. Beträffande förarbeten hänvisas dit. Bestämmelsen som i lagrådsremissen var placerad som ett första stycke i 9 kap. 6 § har i enlighet med Lagrådets förslag flyttats hit.

Bestämmelsen i *tredje stycket* avseende utländska forskare är hämtad från 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Beträffande förarbeten, se under 11 kap. 22 och 23 §§.

Skattskyldiga med sjöinkomst

4 §

SLK:s förslag (3 a §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelserna för skattskyldiga som har sjöinkomst är hämtade från punkt 3 e av anvisningarna till 33 § KL. De infördes år 1996 (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331).

Tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. *Första stycket* har dock följande lydelse. Kostnader för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 30 öre för varje körd kilometer. Ordet *körd* finns med även i andra stycket framför *kilometer*.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att ordet ”*körd*” kan utgå och att bestämmelsen kan formuleras tydligare. Fakulteten föreslår i stället följande lydelse ”Kostnader för resor i tjänsten med egen bil, skall dras av med 1 krona och 30 öre för varje kilometer”. Alternativt föreslår universitet att bestämmelsen formuleras i enlighet med rubriken ”Kostnader för tjänsteresor med egen bil ...”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om avdragsrätt när en skattskyldig använder sin egen bil för resor i tjänsten är hämtad från punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL. Dit flyttades den (från punkt 3) i samband med 1990 års skattereform (1990:1). Bestämmelsen infördes år 1989 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017). Därefter har avdragsbeloppet ändrats år 1992 och 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950). Något undantag från denna schablonmässiga beräkning finns inte vid tjänsteresor utan endast vid arbetsresor, se kommentaren till 26–30 §§.

Regeringen delar Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet bedömning att bestämmelsen i SLK:s förslag fått en otydlig utformning. Be-

stämelsen har därför omformulerats i regeringens förslag. Vidare har ordet *körd* tagits bort i *andra stycket* eftersom regeringen i likhet med juridiska fakulteten anser att det är onödigt. Det är bara körda mil i tjänsten som berättigar till avdrag.

De särskilda reglerna i *andra stycket* i fråga om förmånsbilar infördes år 1996 (1996:2).

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten

Vanlig verksamhetsort och tjänsteställe

Maximibelopp och normalbelopp

Vistelse i mer än ett land

Avdrag för logi

Avdrag för måltider och småutgifter

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

6–17 §§

SLK:s förslag (5–17 §§): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar och senare lagändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför att ”*faktiska*” kan utgå i 13–14 §§ i SLK:s förslag. *Riksskatteverket* framhåller att *andra styckena* i 13 och 14 §§ i SLK:s förslag kan avslutas med *i stället* att för att det inte skall råda någon tvekan om att man inte kan få två avdrag, dels schablonavdrag dels avdrag för verklig kostnadsökning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Dessa paragrafer reglerar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader som uppkommer när den skattskyldige i tjänsten gör resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. De är hämtade från punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL som alltsedan lagens tillkomst behandlat den här typen av avdrag.

Regeringen delar bedömningen att det är självklart att det bara är faktiska utgifter för logi (13§) samt den faktiska kostnadsökningen för måltider och småutgifter (14–15 §§) som får dras av. Såsom Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet konstaterat är ordet ”*faktiska*” obehövligt i paragraferna 13–15 §§ och har därför tagits bort i regeringens förslag.

I *andra stycket* i 14 och 15 §§ har i regeringens förslag orden *i stället* lagts till för att markera att avdrag inte får göras enligt såväl *första* som *andra stycket*.

I 1990 års skattereform ändrades bestämmelserna bl.a. på så sätt att de maximala avdragsbeloppen reducerades, att skillnaden mellan resor som varat kortare eller längre tid än femton dygn i följd togs bort och att vad som menas med den vanliga verksamhetsorten lagfästes (1990:1).

Att avdraget för ökade levnadskostnader reducerades om kostförmånen *tillhandahållits* markerades genom en lagändring år 1992. Ändringen avsåg också att avdraget för ökade levnadskostnader inte skall reduceras

med sådana kostförmåner som tillhandahållits ombord på allmänna transportmedel och ingår i biljettpriset.

År 1993 ändrades reglerna om avdrag för utlandstraktamenten och för reservofficerare kom bostaden att anses som tjänsteställe. Detta utvidgades år 1997 till att omfatta även uppdragstagare i domstol (prop. 1996/97:133, bet. 1996/97:JuU17, SFS 1997:438) och skattenämnd 1998 (prop. 1997/98:233, bet. 1997/98:SkU24, SFS 1998:233).

De särskilda bestämmelserna för bl.a. anställda inom Europeiska unionen infördes år 1996 (1996:1). Samtidigt tillkom bestämmelsen om att utbetalare av traktamente likställs med arbetsgivare (6 § tredje stycket i förslaget).

Enligt förslaget regleras det uttryckligen i lagtexten, 10 §, att beräkningen görs för hel eller för halv dag.

Bestämmelsen om avdrag för utgifter för logi i 13 § ändrades år 1999 (prop. 1998/99:83, bet. 1998/99:SkU17, SFS 1999:317). Ändringen innebär att avdrag medges även om arbetsgivaren inte betalat någon ersättning till den skattskyldige.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m.

Tillfälligt arbete på annan ort

Dubbel bosättning

Ytterligare förutsättningar för avdrag

Beräkningen av avdragen

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

18–22 §§

SLK:s förslag (17–21 §§): Överensstämmer, bortsett från senare lagändringar och några redaktionella ändringar, med regeringens förslag. 21 § (20 § i SLK:s förslag) *första meningen* i *andra stycket* är dock utformad enligt följande. Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller med en kostnadsökning som beräknas enligt schablon.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att 19 § (18 § i SLK:s förslag) bör förtydligas så att det klart framgår att bestämmelsen också innefattar utländska experters tillfälliga bostad i Sverige.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragraferna reglerar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälliga arbeten på annan ort än bostadsorten och vid dubbel bosättning. Bestämmelserna tillämpas också när en tjänsteresa varat mer än tre månader på en och samma ort. De är hämtade från punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Motsvarande regler var ursprungligen intagna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. I samband med 1990 års skattereform bröts de ut och fick sin nuvarande placering (1990:1). År 1993 gjordes vissa redaktionella ändringar samt ändringar som berodde på att utlandstraktamenten också skulle reduceras.

Utländska experter som är bosatta i Sverige omfattas av bestämmelserna om dubbel bosättning i 19 §. Något sådant förtydligande, som Svenska Revisorsamfundet SRS föreslagit, behövs enligt regeringens mening inte.

Bestämmelserna i 20 § har ändrats i förhållande till förslaget i lagrådsremissen. Bestämmelsen i 20 § andra stycket ändrades år 1999 (prop. 1998/99:83, bet. 1998/99:SkU17, SFS 1999:317). Ändringen innebär att tidsbegränsningen till två år tas bort när det gäller tillfälligt arbete.

Även 21 § har ändrats efter Lagrådets granskning. I 21 § *punkt 1* föreslås i regeringens förslag att avdrag efter tvåårsfristens utgång skall medges med 50 % av ett helt maximibelopp respektive normalbelopp. Bestämmelsen har utformats i enlighet med lagstiftningen år 1999 (se förarbeten i föregående stycke). Vidare har bestämmelserna ändras på så sätt att när traktamente utgår efter tre månaders arbete på samma ort skall avdraget begränsas till ersättnings belopp, dock högst till de belopp som anges. Med anledning av lagändringarna år 1999 har också bestämmelsen i sista stycket lagts till här. Den finns i 20 § andra stycket i lagrådsremissen.

Utgifter för barns skolgång

23 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om rätt till avdrag för medföljande barns skolgång är hämtad från punkt 3 d av anvisningarna till 33 § KL som infördes år 1996:1.

Hemresor

24 §

SLK:s förslag (23§): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att *andra meningen* i *andra stycket* är utformat så att skäliga kostnader för flygresor och inte oskäliga kostnader för tågresor skall dock alltid dras av.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att det bör tilläggas att det är vid avsaknaden av *allmänna* kommunikationer som avdrag för resor med egen bil får göras. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att uttrycken ”skäliga kostnader” och ”inte oskäliga kostnader” är synonyma. För att markera att det beträffande tågresor inte behöver vara det billigaste alternativet bör bestämmelsen enligt fakulteten omformuleras enligt följande ”Skäliga kostnader för flygresor och kostnader för tågresor skall dock alltid dras av. *Näringslivets skattedelegation* anser att rekvisitet oskäliga kostnader även bör kvarstå för flygresor för att ändringen inte skall medföra skärpta regler för flygresor.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om rätt till avdrag för hemresor infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Tidigare hade viss avdragsrätt medgetts i praxis. Den är hämtad från punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL. Såsom kammarrätten påpe-

kat bör ordet ”*allmänna*” läggas till så att det framgår att avdrag för resor med egen bil får göras bara om allmänna kommunikationer saknas.

År 1992 utvidgades avdragsrätten för både tåg- och flygresor. För sistnämnda slopades en tidigare avståndsgräns.

Med ”inte oskäligen kostnader för tågresa” har SLK avsett att markera att det inte nödvändigtvis behöver vara det billigaste alternativet utan även kan vara resor i första klass eller med snabbtåg (prop. 1992/93:127 s. 45). Regeringen anser i likhet med Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet att uttrycken ”skäligen kostnader” och ”inte oskäligen kostnader” är synonyma. Regeringen delar inte Näringslivets skattedelegations farhågor att ett byte av uttrycken från ”inte oskäligen kostnad” till ”skäligen kostnad” kan medföra skärpta regler för avdragsrätt för flygresor. Regeringen anser emellertid att bestämmelsen bör omformuleras så att det klart framgår att det inte behöver vara det billigaste alternativet beträffande tågresa. Regeringen föreslår därför att ordet *oskäligen* tas bort vad avser utgifter för tågresa. Regeringen har i sitt förslag formulerat bestämmelsen på det sätt som Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet föreslår.

Utvidgningen till EU- och EES-området infördes år 1996 (1996:1). De särskilda bestämmelserna i fråga om förmånsbilar infördes samma år (1996:2).

Inställeleresor

25 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att utgifter för resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en anställning eller ett uppdrag skall dras av är i dag intaget i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Bestämmelsen infördes år 1993.

Utvidgningen till EU- och EES-området infördes år 1996.

Arbetsresor

26–30 §§

SLK:s förslag (25–28 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns bestämmelserna i fyra paragrafer i stället för fem.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att uttrycket ”ligger på ett sådant avstånd” i 26 § (25 § i SLK:s förslag) är otydligt och att det mot bakgrund av den praxis som vuxit fram bör övervägas vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda. *Riksskatteverket* anför att 27 § första stycket (26 § i SLK:s förslag) är för kategoriskt utformat. Verket framhåller att enligt gällande rätt kan t.ex. avdrag medges för arbetsresor med egen bil då allmänna kommunikationer saknas för hela eller del av sträckan. Verket anser att det är tveksamt om ett sådant avdrag kan medges med den föreslagna lydelsen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdragsrätt för resor mellan bostaden och arbetsplatsen är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL där rätten reglerats alltsedan KL:s tillkomst. Bestämmelserna har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Uttrycket ”på sådant avstånd” finns redan i gällande bestämmelse. Uttrycket har genom praxis fått ett innehåll. Regeringen delar därför inte Svenska Revisorsamfundets SRS uppfattning att uttrycket är oklart i IL. Att i lagtexten ange vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för avdrag är naturligtvis att föredra om en sådan bestämmelse kan utformas på ett enkelt sätt. En kodifiering av gällande praxis skulle dock kräva en omfattande reglering som enligt regeringens mening skulle tynga lagtexten onödigt. Regeringen föreslår därför ingen sådan ändring i SLK:s förslag.

År 1969 konkretiserades grunderna för avdrag i lagtexten (Stencil Fi 1967:7, prop. 1969:29, bet. 1969:BeU31, SFS 1969:106). År 1981 infördes bl.a. de särskilda bestämmelserna för handikappade m.fl. och för den som hade skrymmande last. Tidsvinstbestämmelsen har sitt ursprung samma år (prop. 1980/81:118, bet. 1980/81:SkU44, SFS 1981:341). Den ändrades år 1986 (Ds Fi 1986:9, prop. 1986/87:46, bet. 1986/87:SkU9, SFS 1986:1199). De särskilda bestämmelserna för den som använder bilen i tjänsten ett visst antal dagar kom till år 1983 (prop. 1983/84:68, bet. 1983/84:SkU16, SFS 1983:1051). Att den som har bilförmån inte skall dra av kostnader för bilresor till eller från arbetet kom till år 1986. Att väg- bro- och färjeavgifter skall dras av infördes genom lagändringar år 1993.

Att avdrag som huvudregel skall göras med 1 krona och 30 öre tillkom år 1996 (1996:2). Beloppet ändrades till 1 krona och 50 öre år 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950). Dessförinnan angavs att avdraget skulle bestämmas på visst sätt efter schablon. Den bestämmelsen sattes emellertid ur spel vid flera tillfällen, bl.a. genom lagen (1993:1519) om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1995–1997 års taxeringar. De särskilda bestämmelserna i fråga om förmånsbilar infördes år 1996 (1996:2).

Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att 27 § *första stycket* (26 § i SLK:s förslag) har fått en för snäv utformning. I regeringens förslag har därför ordet *bara* tagits bort. I 27 § tredje stycket finns i SLK:s förslag en hänvisning till de särskilda bestämmelserna om förmånsbilar i 28 §. Regeringen har tagit bort hänvisningen eftersom den inte behövs. I 29 § hänvisas till tillämpliga bestämmelser i 26–28 §§ förutom att de särskilda bestämmelser som gäller förmånsbilar finns här. Ändringen har gjorts för att den skattskyldige lättare skall hitta vilka bestämmelser som gäller om han använder förmånsbil för arbetsresor. Bestämmelsen i 28 § andra stycket i lagrådsremissen som anger att 27 § första–tredje styckena tillämpas inte för skattskyldiga som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp tvingas använda egen bil eller sin förmånsbil eller för skattskyldiga som tvingas använda en större bil på grund av skrymmande last har på Lagrådets förslag flyttats ut till en egen paragraf (30 §).

Något motsvarande undantag från beräkningen för arbetsresor finns inte i fråga om tjänsteresor. Även om skillnaden framstår som svårmotiverad då avdragen under flera år uppgått till samma belopp per mil före-

slår regeringen av tidsskäl ingen ändring av gällande regler i detta lagstiftningsärende.

Några särskilda regler finns inte i KL om den skattskyldige har varit tvungen att använda egen bil eller motorcykel för resor till och från arbetet på grund av att allmänna färdmedel saknas helt eller delvis. Av Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 1997:14) m.m. om avdrag för kostnad för resor mellan bostaden och arbetsplatsen att tillämpas vid 1998 års taxering framgår att om det saknas allmänna färdmedel skall skäligt avdrag medges för kostnad för bil eller motorcykel oberoende av tidsvinst om avståndet uppgår till minst två kilometer. Motsvarande gällor om allmänna färdmedel saknas för en del av sträckan och den uppgår till minst två kilometer. I regeringens förslag har i 28 § i lagrådsremissen i förtydligande syfte lagts till en bestämmelse enligt vilken kravet på tidsvinst inte gäller om allmänna färdmedel saknas.

Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

31 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för den som åtnjuter skattefri utbildning vid t.ex. omstrukturering är hämtad från punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL. Den kom till år 1996:1.

Skyddsutrustning och skyddskläder

32 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Preciseringen av rätten till avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 33 § KL och infördes år 1975 (prop. 1975:86, bet. 1975:SkU28, SFS 1975:332).

Förluster på grund av redovisningsskyldighet

33 §

SLK:s förslag (31 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att förluster som uppkommer på grund av redovisningsskyldighet för medel skall dras av framgår i dag av punkt 2 av anvisningarna till 33 §. Där har bestämmelsen funnits alltsedan KL:s tillkomst.

Pensionsutgifter

34 §

SLK:s förslag (32 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* och *Sveriges försäkringsförbund* anser att förslaget bör kompletteras och innefatta en hänvisning till de dispensmöjligheter som finns i dag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om villkoren för avdrag för pensioneringsutgifter är hämtad från punkt 1 av anvisningarna till 33 § KL. En viss motsvarighet var placerad där när KL kom till. Anknytningen till villkoren för pensionsförsäkring infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308).

I förslaget till 34 § hänvisas till villkoren i 58 kap. 4–16 §§. Av bestämmelserna i 58 kap. framgår att skattemyndigheten i vissa fall kan medge dispens. Regeringen anser därför inte att det behövs någon särskild hänvisning eller förtydligande avseende dispensmöjligheterna.

Avgifter till arbetslöshetskassa

35 §

SLK:s förslag (33 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* att avdrag får göras för avgifter till arbetslöshetskassa har hämtats från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 33 § KL. Avdragsrätten infördes år 1979 (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1157) och justerades år 1997.

Bestämmelserna i *andra stycket* om avdrag för avgifter till utländsk arbetslöshetskassa är hämtade från punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL. De infördes år 1997 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98 SkU4, rskr. 1997/98:21, SFS 1997:770).

Egenavgifter

36 §

SLK:s förslag (34 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. I *andra stycket* står det 18 procent i enlighet med då gällande lagstiftning. Bestämmelserna i *tredje stycket* har också ändrats genom senare lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för egenavgifter m.m. är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 33 § KL som infördes år 1985 (prop. 1986/87:45, bet. 1986/87:SkU15, SFS 1986:1244). Bestämmelsen ändrades senast år 1998 (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13 och SfU14, SFS 1998:684).

Vissa ändringar av bl.a. procentsatser har gjorts år 1990 (1990:2), 1992, 1994 och senast år 1997 (prop. 1992/93:191, bet. 1992/93:SkU15,

SFS 1992:1343), (prop. 1994/95:122, bet. 1994/95:SkU16, SFS 1994:1921) samt (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98 FiU1, SFS 1997:950). Bestämmelsens utformning har justerats så att den anger att alla avgifter som grundas på inkomst på grund av tjänst dras av här medan det i dag finns en koppling också till AFL. Regleringen kommer härmed att harmoniera med reglerna för näringsverksamhet.

Hänvisningen till lagen (1962:381) om allmän försäkring ändrades till lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension år 1998 (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13 och SfU14, SFS 1998:684).

Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag bortsett från några språkliga justeringar. Vidare har förslaget justerats med anledning av lagstiftning som kommit till efter SLK:s förslag.

Hobbyverksamhet

37 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att ordet ”*hobbyverksamhet*” bör finnas med i bestämmelsen. Fakulteten föreslår följande lydelse ”för varje verksamhet som bedrivs självständigt, men som inte skall räknas till inkomstlaget näringsverksamhet (s.k. hobbyverksamhet), skall avdrag för kostnaderna under beskattningsåret inte göras med större belopp än som motsvarar årets intäkter”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen regleras vilka utgifter som skall dras av från inkomster i hobbyverksamhet. Bestämmelsen infördes i 33 § 1 mom. tredje stycket KL genom 1990 års skattereform (1990:1) och ändrades år 1992 då avdragsrätten för kostnader före beskattningsåret utvidgades.

Regeringen anser inte att det är det lämpligt att ordet *hobbyverksamhet* omtalas i själva paragrafen eftersom den även kan omfatta annat än hobby.

Enligt Lagrådets uppfattning är innebörden av de föreslagna avdragsreglerna – vilka i dag har sin motsvarighet i 33 § 1 mom. andra stycket KL – inte helt klar. Lagrådet anser att oklarheten främst beror på det i första stycket använda uttrycket ”kostnaderna under beskattningsåret” och anför följande. Med kostnad avses i ekonomiska sammanhang normalt den del av en utgift som belöper på en viss period. I inkomstlaget tjänst gäller enligt 10 kap. 14 § i lagrådsremissen (10 kap. 13 § i förslaget) att utgifter ”skall dras av som kostnad det beskattningsår den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har utgifterna”. Lagrådet anser att tvekan kan råda om innebörden av uttrycket ”eller på annat sätt har utgifterna”. Olika meningar kan hävdas beträffande rätt avdragstidpunkt för exempelvis utgifter avseende dyrbarare arbetsredskap. Till denna osäkerhet kommer att det synes ovisst hur uttrycket ”skall dras av som kostnad det beskattningsår” i 10 kap. 14 § förhåller sig till uttrycket ”kostnaderna under beskattningsåret” i denna paragraf. Enligt Lagrådets mening synes en koppling mellan de båda lagrummen framgå tydligare om uttrycket ”kostnaderna under beskattningsåret” ändras till ”beskattningsårets kostnader”. Regeringen har i förslaget ändrat uttrycket

i 10 kap. 13 § i regeringens förslag till ”eller på något annat sätt har kostnaderna”. Enligt regeringens bedömning är det senare uttrycket inte oklart. Innehållet i uttrycket kan utläsas av den praxis som finns på området. För att det inte i IL skall finnas olika uttryck som avser att beteckna en och samma sak, trots skilda formuleringar, har lagtexten formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

AVD. V INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET

Inkomstslaget näringsverksamhet är ett av de tre inkomstslag som finns kvar efter 1990 års skattereform. Det är en sammanslagning av de tidigare inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. För juridiska personer har också inkomster av det inkomstslag som tidigare kallades tillfällig förvärvsverksamhet samt inkomstslaget kapital förts över till inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet är mycket omfattande. Det krävs därför särskilda överväganden hur bestämmelserna i detta inkomstslag skall struktureras.

Huvuddelen av bestämmelserna om näringsverksamhet finns i 21–24 §§ KL med anvisningar. I 21 § finns bestämmelser om vad som är näringsverksamhet (definition, tomtrörelse, byggnadsrörelse m.m.). I 22 och 23 §§ finns bestämmelser om intäkter respektive kostnader. I 24 § regleras när inkomster och utgifter skall redovisas och andra frågor kring inkomstberäkning (t.ex. om lagervärdering och pågående arbeten). I SIL finns de bestämmelser som enbart tar sikte på juridiska personer (t.ex. om fusioner och koncernbidrag).

Vid sidan av KL och SIL finns ett antal författningar (t.ex. om ersättningsfonder, underskott i näringsverksamhet och expansionsmedel) som man av olika skäl valt att lägga utanför de två grundläggande lagarna.

SLK har resonerat på följande sätt i fråga om hur inkomstslaget skall struktureras.

”Ett sätt att strukturera reglerna är att utgå från KL och att dela in bestämmelserna i tre stora kategorier: intäkter, kostnader och periodiseringsfrågor. Fördelen är att systematiken bygger på nuvarande ordning. Det är också logiskt att först ta ställning till intäkterna och sedan till kostnaderna. Därefter uppkommer frågor om inkomstberäkning m.m.

Det är emellertid svårt att dela in bestämmelserna i klara kategorier. Åtskilliga regler kan uppfattas både som avdragsregler och periodiseringsregler. Det kan också finnas ett nära samband mellan intäkts- och avdragsreglerna och till dem kan finnas knutna regler som innehåller definitioner eller förutsättningar som har betydelse för båda. Författningarna utanför KL och SIL innehåller ofta bestämmelser om både intäkter, kostnader och i vissa fall periodisering på ett helt sakområde. En strikt uppdelning på intäkts- och kostnadsregler leder därför i många fall till dels ett omfattande system av hänvisningar, dels att det blir svårt att överblicka reglernas sakliga sammanhang och samlade innebörd.

Övervägande skäl talar därför för att försöka hålla ihop sakområdena snarare än att samla intäcks-, kostnads- och periodiseringsregler var för sig.

Det är givetvis i första hand viktigt att strukturen gör reglerna lättillgängliga för användarna (de skattskyldiga, skattemyndigheterna m.fl.). Oftast har dessa i första hand intresse av att lösa ett konkret problem. Även detta talar för att regler som sakligt sett hör till samma område hålls ihop.

Vi har mot denna bakgrund strävat efter att dela in reglerna i kapitel efter sakområde. I två kapitel om intäkter och kostnader har de intäcks- och kostnadsbestämmelser tagits in som inte utgör ett så stort sakområde att de kunnat bilda egna kapitel eller sammanföras med ett näraliggande sakområde. Motsvarande bestämmelser om periodisering har tagits in i kapitlet med grundläggande bestämmelser om inkomstberäkningen i näringsverksamhet.”

Regeringen anser att SLK:s indelning är ändamålsenlig och följer därför kommitténs förslag.

Ordningsföljden på kapitlen

Regeringens förslag: Bestämmelserna i inkomstslaget delas in i 28 kapitel. Först kommer några kapitel med allmänna bestämmelser och därefter delas kapitlen in efter sakområden.

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med följande undantag. Kapitlen Uttagsbeskattning (22 kap. i regeringens förslag) och Underprisöverlåtelse (23 kap. i regeringens förslag) finns inte med. Kapitlet om ”Räntor och utdelningar i näringsverksamhet” är placerat som kapitel 34 längre bak i inkomstslaget efter kapitlet ”Kommissionärsförhållanden”. Kapitlet om expansionsfonder är placerat före, i stället för efter, kapitlet om räntefördelning.

Remissinstanserna: Ett antal remissinstanser har tagit upp ordningsföljden på kapitlen. *Riksskatteverket* anser att bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster (22 kap. i SLK:s förslag – 25 kap. i regeringens förslag) och bestämmelserna om räntor och utdelningar (34 kap. i SLK:s förslag – 24 kap. i regeringens förslag) hör samman och därför bör komma i direkt följd efter varandra. *Riksskatteverket* anser också att det skulle underlätta om kapitlen om fonder m.m. (27, 28, 30 och 31 kap. i SLK:s förslag – 30, 31, 34 och 33 kap. i regeringens förslag) kom i samma följd som avsättningarna görs. Det innebär att kapitlen kommer i följande ordning; ersättningsfonder (28 kap. i SLK:s förslag – 31 kap. i regeringens förslag), räntefördelning (31 kap. i SLK:s förslag – 33 kap. i regeringens förslag), periodiseringsfonder (27 kap. i SLK:s förslag – 30 kap. i regeringens förslag) och expansionsfonder (30 kap. i SLK:s förslag – 34 kap. i regeringens förslag). *Näringslivets Skattedelegation* anser att antingen bör bestämmelserna om hur man räknar ut kapitalunderlaget för expansionsfond och räntefördelning (31 kap. 9–14 §§ i

SLK:s förslag – 33 kap. 9–17 §§ i regeringens förslag) placeras i expansionsfondskapitlet (30 kap. i SLK:s förslag – 34 kap. i regeringens förslag) eller så bör bestämmelserna om räntefördelning (31 kap. i SLK:s förslag – 33 kap. i regeringens förslag) placeras före expansionsfondskapitlet. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* vill placera bestämmelserna om beräkning av resultatet i 14 kap. efter intäkts-, kostnads- och periodiseringsbestämmelserna och föreslår att de tas in i anslutning till kapitlet om beräkning av resultatet för vissa juridiska personer (38 kap. i SLK:s förslag – 39 kap. i regeringens förslag) eller som en första del av det kapitlet. Fakulteten menar vidare att de bestämmelser som reglerar värdeminskingsavdrag i 18 kap. om inventarier, 19 kap. om byggnader och 20 kap. om markanläggningar och substansminskning bör utgöra underavsnitt i 16 kap. om vad som skall dras av i näringsverksamhet och att innehållet i 17 kap. om lager och pågående arbeten borde finnas efter värdeminskingsavdragen (före 22 kap. i SLK:s förslag om kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet – 25 kap. i regeringens förslag). Kapitlen 27–33 i SLK:s förslag (31–36 kap. i regeringens förslag) borde ha en gemensam rubrik, såsom resultatreglerande åtgärder, fonderingar eller liknande. En modell är att 27 kap. i SLK:s förslag (31 kap. i regeringens förslag) har underrubriker för de olika fonderna. Expansionsmedel och räntefördelning borde regleras avslutningsvis. Skälet är att det är viktigt att skilja mellan verkliga kostnader och andra avdragsposter. Slutligen vill fakulteten placera 34 kap. i SLK:s förslag om räntor och utdelningar (24 kap. i regeringens förslag) i anslutning till verkliga intäkter och kostnader, dvs. före fonderna. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att det bör övervägas att flytta kapitlet om koncernbidrag (32 kap. i SLK:s förslag – 35 kap. i regeringens förslag) så att det kommer i direkt anknytning till bestämmelserna om svenska fusioner (35 kap. i SLK:s förslag – 37 kap. i regeringens förslag, som dock innehåller också internationella fusioner) eftersom bestämmelserna har ett nära sakligt samband samtidigt som det förstärker att koncernbidrag är fråga om en resultatdisposition.

Skälen för regeringens förslag: Som Riksskatteverket påpekat är det lämpligt att kapitlen ”Kapitalvinster och kapitalförluster” och ”Räntor och utdelningar” kommer i en följd. Det kan då vara lämpligast att lägga kapitlet ”Räntor och utdelningar” först. Det har också den fördelen, som *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* förordar, att kapitlet ”Räntor och utdelningar” kommer före de kapitel som innehåller bestämmelser om olika fonder m.m., de s.k. fondkapitlen.

När det gäller ordningen på fondkapitlen finns det en hel del som talar för Riksskatteverkets förslag att kapitlen skall komma i samma ordning som avsättningarna görs. Det finns emellertid skäl som talar emot denna ordning. För det första är det lämpligast att de bestämmelser som gäller såväl juridiska som fysiska personer kommer först (kapitlen ”Periodiseringsfonder” och ”Ersättningsfonder”). För det andra är det lämpligast att kapitlen ”Räntefördelning” och ”Expansionsfonder” kommer i en följd. Däremot kan det vara lämpligt att lägga kapitlet ”Räntefördelning” före kapitlet ”Expansionsfonder”. Visserligen borde kapitlet om räntefördelning komma sist eftersom det inte innehåller bestämmelser om fonder, men det finns andra skäl som talar i motsatt rikt-

ning. Bestämmelserna om hur man beräknar kapitalunderlaget finns i räntefördelningskapitlet. Vidare beräknas kapitalunderlaget för räntefördelning på kapitalet vid utgången av beskattningsåret före det aktuella medan kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas på kapitalet vid det aktuella beskattningsårets utgång (dvs. ett år senare).

När det gäller övriga synpunkter från remissinstanserna finner regeringen inte skäl att avvika från SLK:s förslag.

De nya kapitlen om Uttagsbeskattning och Underprisöverlåtelser placeras före bestämmelserna om Räntor och utdelningar.

13 kap. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

I detta kapitel finns de bestämmelser som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet. De motsvarar i stort sett 21 § KL med anvisningspunkter. De bestämmelser som finns där om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse har emellertid förts över till ett eget kapitel, 27 kap. I kapitlet har vidare placerats några bestämmelser som inte finns i 21 § KL.

För det första har kapitlet utökats med de bestämmelser om räntor, utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster som finns i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 22 § och punkterna 1 och 33 av anvisningarna till 23 § KL och 2 § 1 mom. SIL. Dagens bestämmelser är utformade som regler om vilka intäkter och kostnader som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

För det andra har det i kapitlet förts in nya bestämmelser som gäller enskilda näringsidkare. Enligt dessa skall vissa tillgångar och skulder inte räknas till näringsverksamheten. Innebörden av bestämmelserna är att de inkomster och utgifter som kan hänföras till dessa tillgångar och skulder inte skall räknas till näringsverksamheten. De innebär också att tillgångarna och skulderna inte skall beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder.

För det tredje föreskrivs här att i fråga om juridiska personer och handelsbolag skall vissa förbjudna lån räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Slutligen har vissa bestämmelser om hur enskilda näringsidkare skall redovisa inkomster från eller i samfälligheter tagits in.

SLK tog in en bestämmelse i en sista paragraf i detta kapitel om att avyttring av patent och andra rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 i vissa fall skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag och för deras närstående. Bestämmelsen kom från punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL. Regeringen har i en lagrådsremiss om stoppreglerna, beslutad den 16 september 1999, föreslagit att den punkten skall upphöra att gälla (SOU 1998:116). Bestämmelsen tas därför inte med här.

Bakgrund

Först i denna avdelning finns en redogörelse för vilka tidigare inkomstslag som fördes samman till inkomstslaget näringsverksamhet vid 1990 års skattereform. Bestämmelserna har inte ändrats sedan dess.

Det kan påpekas att det vid 1990 års skattereform infördes en ny avgränsning mot inkomstslaget tjänst. Tidigare gällde att en inkomst hänfördes till inkomstslaget rörelse bara om den inte hänfördes till tjänst. Rörelse var alltså ett restinkomstslag i förhållande till tjänst. Efter skattereformen gäller det motsatta, nämligen att tjänst blev ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

Huvudregler

1 §

SLK:s förslag (1 och 2 §§): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att bestämmelserna ändrats redaktionellt, bl.a. genom att de slagits samman till en paragraf i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att det redan inledningsvis bör framgå att avgränsningarna gentemot andra inkomstslag är relevanta bara för enskild näringsverksamhet. Aktiebolag har ju bara ett inkomstslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafens *första stycke* innehåller den huvudregel för avgränsning av inkomstslaget som i dag finns i 21 § KL. På samma sätt som i inkomstlagen tjänst och kapital inleds bestämmelsen med följande: ”Till inkomstslaget ... räknas inkomster och utgifter på grund av ...” Därefter följer en definition av näringsverksamhet: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Före 1990 års skattereform fanns en motsvarande definition av rörelse i 27 § KL. Den har funnits där sedan KL:s tillkomst. Det som tidigare räknades till inkomstslaget rörelse räknas numera till inkomstslaget näringsverksamhet. I inkomstslaget ingår dessutom det som förr räknades till inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet (med undantag för vissa småhus på lantbruksenheter). Även dessa inkomster faller i huvudsak in under definitionen ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”.

Genom 1990 års skattereform infördes också bestämmelser om att räntor, utdelningar, räntekostnader, kapitalvinster och kapitalförluster

räknas till intäkt av näringsverksamhet i 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL för juridiska personer och i punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 andra stycket och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL i fråga om handelsbolag. Dessa bestämmelser har inte tagits med i IL. Utgångspunkten är i stället att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på *tillgångar i näringsverksamheten* också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten betraktas då inte bara lagertillgångar och inventarier utan även kapitaltillgångar. De ingår således i den yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärvsverksamheten. I fråga om enskilda näringsidkare finns undantag från detta i 6–8 §§, se vidare i kommentarerna till de paragraferna.

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet anser att det bör framgå att avgränsningen mot andra inkomstslag inte är relevant för aktiebolag eftersom de bara har ett inkomstslag. Avgränsningsreglerna gäller emellertid för juridiska personer i dag. Det är inte lätt att överblicka vad Juridiska fakultetens förslag kan komma att leda till, bl.a. när det gäller avgränsningen mot det skattefria området. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

Det finns ett tillägg i 21 § KL att innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog alltid räknas till näringsverksamhet. Tillägget kom till genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen har placerats i *andra stycket*. SLK har lagt till *innehav av näringsbostadsrätter*. Det anges inte uttryckligen i dag men SLK uppfattar systemets uppbyggnad så att det har varit avsikten. Regeringen delar kommitténs bedömning.

Uttrycket *rätt till avverkning av skog* har bytts mot *avverkningsrätt till skog* eftersom det uttrycket används i 21 kap. I 21 § KL står det *innehav och avyttring* av rätt till avverkning av skog medan det i fråga om näringsfastighet bara står *innehav*. SLK har utelämnat *och avyttring* också i fråga om skog eftersom kommittén utgår ifrån att om en tillgång ingår i näringsverksamheten så skall också en vinst eller förlust vid avyttring av tillgången räknas dit. Också i dessa frågor följer regeringen SLK:s förslag.

Enligt 21 § KL kan en privatbostadsfastighet eller en privatbostad inte ingå i näringsverksamheten. Också den bestämmelsen kom till vid 1990 års skattereform. Den har placerats i *andra stycket*. *Privatbostadsrätter* har lagts till för att det lättare skall kunna läsas ut att de omfattas av bestämmelsen. Att *privatbostäder* ändå har behållits är för att täcka in även utländska motsvarigheter till privatbostadsrätter. När det gäller termen privatbostäder innefattas ju de utländska motsvarigheterna, se kommentaren till 2 kap. 8 §. Däremot ingår de inte i termen privatbostadsrätt i 2 kap. 18 §, se kommentaren till 2 kap. 18 §.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna i 27 kap. om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. I punkterna 3–5 av anvisningarna till 21 § KL finns bestämmelser om dessa former av näringsverksamhet. Bl.a. föreskrivs att innehavaren av vissa tillgångar skall anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vidare regleras när en tomtrörelse skall anses föreligga.

Placeringen av bestämmelserna om att en skattskyldig anses bedriva dessa former av verksamhet är inte given. De har olika innebörd för fysiska och juridiska personer. För juridiska personer är det fråga om huruvida en verksamhet skall anses som byggnadsrörelse/handel med fastigheter/tomtrörelse och det finns därför ingen anledning att placera bestämmelserna i detta kapitel. För fysiska personer som är delägare i handelsbolag och för enskilda näringsidkare kan det vara fråga om huruvida vissa inkomster skall räknas till inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. För dem vore det logiskt att placera bestämmelserna här. SLK har emellertid valt att samla dessa bestämmelser i ett kapitel för sig. Regeringen följer SLK:s förslag. Här finns därför bara en hänvisning till det särskilda kapitlet för byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. SLK har tagit in bestämmelserna i en egen paragraf, 2 §, som inleds med meningen ”Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse är särskilda former av näringsverksamhet.”. För att markera att det inte är fråga om någon annan form av näringsverksamhet än sådan som avses i första och andra styckena tas första meningen inte med och bestämmelserna i paragrafen placeras som ett sista stycke i 1 §.

Juridiska personer

2 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en bestämmelse som gäller för juridiska personer. För dem räknas till inkomstslaget näringsverksamhet också andra inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster än sådana inkomster och utgifter som ingår i 1 §. Efter 1990 års skattereform beskattas juridiska personer bara för inkomst av näringsverksamhet och alla inkomster hänförs därför till det inkomstslaget. Före skattereformen var juridiska personer inte undantagna från skattskyldighet för inkomster från något särskilt inkomstslag utan beskattades för t.ex. inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Att löpande kapitalavkastning, kapitalvinster och lotterivinster samt ränteutgifter och kapitalförluster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL. Enligt ett uttalande i förarbetena angående sjätte stycket (prop. 1989/90:110 s. 691 f.) är det fråga om intäkter som för fysiska personer och dödsbon är hänförliga till inkomst av kapital medan bestämmelserna i sjunde stycket utgör en motsvarighet på kostnadssidan till bestämmelserna i sjätte stycket.

Som nämnts under 1 § bygger bestämmelserna på förutsättningen att många inkomster och utgifter samt kapitalvinster och kapitalförluster ingår i näringsverksamheten enligt det lagrummet. Det kan emellertid finnas även andra inkomster, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning som inte ingår i verksamheten enligt 1 §. Det kan vara fråga om inkomster och utgifter hos juridiska personer som inte bedriver sådan näringsverksamhet som avses i 1 § första stycket, t.ex. stiftelser och ideella före-

ningar. Eller det kan vara en juridisk person som i och för sig bedriver sådan verksamhet som avses i 1 §, men som också har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten. För att fånga in sådan verksamhet har bestämmelsen här i 2 § tagits med.

Lotterivinster tas inte upp särskilt här utan de ingår i uttrycket ”inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar”. De särskilda bestämmelserna om inkomster och utgifter vid lotterier finns i 42 kap. 25 §. Lagrummet avser visserligen inkomstslaget kapital, men i 24 kap. 2 § finns en bestämmelse om att det tillämpas också vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Det finns inkomster och utgifter också enligt bestämmelserna i 1 §. För att markera det lade SLK till *övriga*. Regeringen vill markera det tydligare och avslutar därför bestämmelsen ”även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §”.

3 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det är bra att det införs en regel som reglerar skattekonsekvenserna av s.k. förbjudna lån. *Byggentreprenörerna* ifrågasätter förslaget. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* menar att det enligt dagens regler inte är möjligt att beskatta en juridisk person för ett förbjudet lån och anför. Låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen är under översyn såvitt angår juridiska personer i intressegemenskap varför en särskild skatteregel för sådana lån inte bör införas. Beskattningen av förbjudna lån tillkom för att förhindra otillbörliga skatteförmåner genom kringgående av dubbelbeskattningen. Något skäl för en skattebestämmelse vid lån mellan juridiska personer finns däremot inte. Också *Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges Advokatsamfund* riktar kritik mot bestämmelsen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det har diskuterats vad som gäller i fråga om förbjudna lån för juridiska personer, som ju inte beskattas för inkomst av tjänst, se Skattenytt 1993 s. 116 och 486. Före 1990 års skattereform skulle sådana lån tas upp i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, se dåvarande 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL. Den gällde för såväl fysiska som juridiska personer. Idag finns det en bestämmelse i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL om s.k. förbjudna lån. Där föreskrivs att lånebeloppet skall beskattas hos låntagaren som inkomst av tjänst.

SLK tog med en bestämmelse som reglerar att för juridiska personer skall förbjudna lån räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

I en lagrådsremiss om stoppreglerna, som beslutats den 16 september 1999, föreslår regeringen att det skall föras in en bestämmelse i 2 § 17 mom. SIL om att juridiska personer skall beskattas för s.k. förbjudna lån. Detta förslag överensstämmer i sak med den av SLK föreslagna bestämmelsen, varför den behålls oförändrad.

Det kan påpekas att det i 15 kap. 3 § regleras att lånebeloppet skall tas upp om det inte finns synnerliga skäl mot det.

Handelsbolag

4 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tolkar dagens bestämmelser så att för fysiska personer som är delägare i handelsbolag hänförs till inkomstslaget kapital sådana inkomster och utgifter som före skattereformen hänfördes till övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Verket har dock inget emot att sådana inkomster hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Riksskatteverket anför vidare att reglerna bör ändras så att avdrag för avsättning till ersättningsfond kan medges även för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 3 § gäller också i fråga om svenska handelsbolag. Bestämmelserna om räntor, utdelningar, kapitalvinster, kapitalförluster och lotterivinster finns i fråga om handelsbolag placerade i punkt 1 tredje stycket och punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 andra stycket och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

I *andra stycket* finns ett undantag som gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. För dem räknas kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter till inkomstslaget kapital. Det framgår i dag av att sådana tillgångar inte räknas upp i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Det kan påpekas att vid avyttring av sådana fastigheter och bostadsrätter beskattas dock återförda värdeminskningsavdrag och värdehöjande reparationer och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet, se 26 kap. Det kan också påpekas att den möjlighet som finns för enskilda näringsidkare enligt 6 § andra stycket att räkna kapitalvinster till inkomstslaget näringsverksamhet vid sådana avyttringar som avses i 31 kap. 5 § – dvs. i samband med avsättning till ersättningsfond – inte finns för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Enligt punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL finns denna möjlighet nämligen bara när fysiska personer uppbär ersättningen vid sådana avyttringar. Riksskatteverket anser att reglerna bör ändras så att avdrag för avsättning till ersättningsfond kan medges även för dessa personer, men har inte presenterat något förslag till hur det praktiskt skall kunna ske. Det finns inte anledning att ta upp frågan om en ändring i detta lagstiftningsärende. Att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för delägare som är juridiska personer, kan utläsas av 2 § 1 mom. första, sjätte och sjunde styckena SIL.

När det gäller Riksskatteverkets inställning att det som före skattereformen hänfördes till övrig tillfällig förvärvsverksamhet hänförs till inkomstslaget kapital för fysiska personer gör regeringen följande bedömning. Av förarbetena till skattereformen (se t.ex. prop. 1989/90:110 s. 593 f.) kan man läsa ut att avsikten var att all verksamhet i handelsbolag skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, utom kapitalvinster vid avyttring av näringsfastigheter och bostadsrätter, som redovisas hos delägare som är fysiska personer. Även om en tolkning av dagens lagtext leder till att det är oklart vad som gäller i dag, är ändå avsikten med be-

stämmelserna klar. Det finns därför inte anledning att gå ifrån SLK:s förslag.

När det gäller s.k. förbjudna lån har SLK lagt till att 3 § (4 § i SLK:s förslag) gäller också i fråga om handelsbolag. För delägare som är fysiska personer föreslås emellertid att inkomsterna räknas till inkomstslaget tjänst. Regeringen följde i lagrådsremissen SLK:s förslag. Lagrådet har yttrat sig och anser att det är systemfrämmande att intäkten skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Regeringen har i lagrådsremissen om stoppreglerna, beslutad den 16 september 1999, kommit fram till att praktiska skäl ändå talar för att hänföra penninglånen till inkomstslaget tjänst. Regeringen föreslår där att det skall tas in bestämmelser om skattskyldighet i inkomstslaget tjänst för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag i punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL. I fråga om andra delägare i handelsbolag föreslår regeringen att det i 2 § 17 mom. andra stycket SIL skall tas in en bestämmelse om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna reglering överensstämmer med SLK:s förslag, varför regeringen följer SLK:s förslag angående denna paragraf. Se också 11 kap. 45 §.

5 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När en fysisk person avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag, skall kapitalvinsten i vissa fall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelser om detta finns i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Bestämmelserna i den lagen har placerats i 51 kap., men här i 5 § tas det in en avgränsningsregel.

Trots att denna bestämmelse inte gäller inkomster och utgifter i ett handelsbolag har den tagits in under rubriken "Handelsbolag" för att underlätta för delägare i handelsbolag att hitta bestämmelsen.

Bestämmelsen har ändrats redaktionellt efter lagrådsgranskningen.

Enskilda näringsidkare

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

6 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I likhet med vad som gäller enligt 4 § andra stycket för fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall enskilda näringsidkare redovisa kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget kapital. Det framgår i dag av att sådana tillgångar inte räknas upp i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL.

För enskilda näringsidkare finns emellertid en möjlighet enligt punkt 1 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL att hänföra

kapitalvinster vid vissa avyttringar av fastigheter till inkomstslaget näringsverksamhet för att de skall kunna göra avsättning till ersättningsfond, se 31 kap. 7 § andra stycket. Det kan påpekas att det i dag är uttryckt så att det är *ersättningen* som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Sedan får den skattskyldige enligt punkt 18 av anvisningarna till 23 § KL avdrag för fastighetens anskaffningsvärde i enlighet med bestämmelserna i 24 och 25 §§ SIL. Här uttrycks det i stället så att *kapitalvinsten* räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Vissa tillgångar och skulder

7 och 8 §§

SLK:s förslag (8 och 9 §§): *Fjärde strecksatsen i 7 § andra stycket* om fordringar som gäller försäkringsersättningar och skadestånd liksom fordringar på grund av avyttringar av vissa andelar i kooperativa föreningar som finns i *femte strecksatsen*, finns inte med i SLK:s förslag. *Tredje stycket i 7 §* om egentillverkade patent m.m. finns inte heller med. I övrigt överensstämmer förslagen, med undantag för några redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Enligt *Näringslivets Skattedelegation* bör det övervägas om inte olika typer av finansiella tillgångar i större utsträckning än i dag bör kunna hänföras till näringsverksamheten. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelsen är oklar till sin innebörd och att avgränsningen kan få inte uppmärksammade effekter när det gäller gåvobeskattnings och förmögenhetsbeskattnings. Samfundet framhåller också att innehavet av andelar bör behandlas lika oavsett företagsform. *Sveriges Advokatsamfund* anser att avgränsningen av fordringar är både godtycklig och ologisk. Om fordringar på grund av avyttring av inventarier skall räknas till näringsverksamheten, borde exempelvis skadeståndsfordringar och fordringar på grund av avyttring av sådana andelar som räknas till näringsverksamheten behandlas på samma sätt. *Lantbrukarnas Riksförbund* menar att den föreslagna 8 § om skulder strider mot grundtanken bakom den s.k. neutrala skattereformen. Det viktiga är enligt förbundet att redovisningen av räntefördelningsunderlaget är riktigt gjord. *Riksskatteverket* anser att det av 8 § bör framgå att inte heller andra skulder skall räknas till näringsverksamheten om det lånade kapitalet har använts för annat ändamål än näringsverksamheten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att vissa tillgångar och skulder inte räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare är nya. När det gäller de i 7 § undantagna tillgångarna skall varken inkomster från dem eller utgifter för dem räknas till näringsverksamheten. Inte heller den kapitalvinst alternativt kapitalförlust som uppkommer vid en avyttring av sådana tillgångar skall tas upp i näringsverksamheten. Det framgår i dag i fråga om

- ränteinkomster och utdelningar av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § KL,
- ränteutgifter av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 23 § KL,
- kapitalvinster av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL, och
- kapitalförluster av punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

De i 7 § undantagna tillgångarna skall inte ligga till grund för beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder. Det framgår av 9 § RFL och 7 § ExmL. När det gäller skulder beaktas bara skulder i verksamheten, se 2 § RFL och 7 § ExmL.

För att slippa ha bestämmelserna utspridda i ett antal kapitel har SLK valt att reglera att vissa tillgångar och skulder inte hör till näringsverksamheten. Av det följer att inkomster från respektive utgifter för dessa tillgångar och skulder inte skall redovisas i näringsverksamheten. Vidare följer att tillgångarna och skulderna inte skall beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning eller expansionsfonder. Regeringen anser att detta är en bra metod och följer kommitténs förslag.

När det gäller näringsfastigheter och näringsbostadsrätter hänförs inte kapitalvinster och kapitalförluster till näringsverksamheten, men eftersom löpande inkomster och utgifter för sådana tillgångar hör till näringsverksamheten finns de inte med i uppräkningsen i första stycket utan de räknas som tillgångar i näringsverksamheten. I stället finns bestämmelsen i 6 §. Det kan påpekas att näringsbostadsrätter enligt 48 kap. 2 § tredje stycket inte är delägarrätter.

I *andra stycket första strecksatsen* står att tillgångarna skall räknas till näringsverksamheten om de är lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar. Se vidare i avsnitt 7.2.7 om uttrycket *lagertillgångar*.

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL hänförs till intäkt av näringsverksamhet vad som inflyter vid en avyttring av inventarier eller av tillgångar som är likställda med inventarier vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Att utgifter för att anskaffa inventarier och likställda tillgångar får dras av i näringsverksamheten framgår av punkterna 12–14, 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL. I *andra stycket andra strecksatsen* nämns inte ”tillgångar som är likställda med inventarier vid beräkning av värdeminskningssavdrag”. Det beror på att enligt 18 kap. 1 § andra stycket IL skall också sådana tillgångar behandlas som inventarier. I *tredje stycket* utvidgas uttrycket inventarier, se nedan.

När det gäller fordringar på grund av avyttring av inventarier (som också finns med i den andra strecksatsen i andra stycket) finns det inte någon bestämmelse i dagens lagtext, varken i fråga om räntor, kapitalvinster eller kapitalförluster. SLK menar att det är ologiskt att t.ex. kapitalförluster på sådana fordringar skall hamna i inkomstslaget kapital och föreslår att sådana fordringar i stället skall hänföras till näringsverksamheten på samma sätt som de avyttrade inventarierna eller kundfordringarna. Regeringen följer kommitténs förslag.

Sveriges Advokatsamfund har tagit upp frågan om fler fordringar borde räknas till näringsverksamheten. Regeringen delar samfundets uppfattning att vissa fordringar som borde räknas till näringsverksamheten inte finns med i SLK:s förslag. Det kan finnas anledning att till näringsverksamheten räkna fordringar som en näringsidkare har fått på grund av skadestånd och även på grund av försäkringsersättningar. Alla sådana fordringar bör emellertid inte räknas till näringsverksamheten. Om försäkringsersättningen eller skadeståndet skall ersätta en tillgång som inte räknas till näringsverksamheten, skall inte heller motsvarande fordran räknas dit. När försäkringsersättningen eller skadeståndet skall tas upp

som en intäkt i näringsverksamheten är det däremot rimligt att en motsvarande fordran skall tas med som tillgång i verksamheten. Sådana fordringar har därför tagits med i *andra stycket* i en ny *ffjärde strecksats*. De enda andelar som kan höra till näringsverksamheten är lagertillgångar samt sådana andelar i kooperativa föreningar som räknas upp i *femte strecksatsen*. Fordringar på grund av avyttring av lagertillgångar finns redan med som kundfordringar. När det gäller andelar i kooperativa föreningar görs ett tillägg i *femte strecksatsen* för fordringar på grund av avyttring av sådana andelar.

Bestämmelserna om att ränta och kapitalvinst på fordringar på kooperativa föreningar i vissa fall räknas till näringsverksamheten (*andra stycket sjätte strecksatsen*) lades till år 1997 (prop. 1996/97:154, bet. 1997/98:SkU2, SFS 1997:851).

I *tredje stycket* har uttrycket inventarier utvidgats. Vad uttrycket inventarier står för i IL framgår av 18 kap. 1 §. I 18 kap. 1 § andra stycket 1 står att som inventarier behandlas också patent och vissa andra rättigheter som förvärvats från någon annan. Om en näringsidkare själv har upparbetat rättigheter, t.ex. patent, räknas de däremot inte som inventarier. Men också sådana upparbetade rättigheter bör räknas till näringsverksamheten. Detsamma gäller fordringar på grund av avyttring av sådana rättigheter. Regeringen föreslår därför att detta stycke skall läggas till. Lagrådet föreslår att stycket skall slopas. I kommentaren till 18 kap. 1 § redogör regeringen för sin ståndpunkt i denna fråga.

Att fordringar bl.a. på grund av avyttring av inventarier räknas till näringsverksamheten för enskilda näringsidkare innebär inte att de inte är kapitaltillgångar. De skall – liksom hos t.ex. aktiebolag – kapitalvinstbeskattas vid en avyttring.

Näringslivets Skattedelegations och Svenska Revisorsamfundet SRS:s yttranden innebär förslag till materiella ändringar. De tas inte upp i detta lagstiftningsärende.

Bestämmelsen i 8 § om att vissa skulder inte skall räknas till näringsverksamheten innebär att utgiftsräntan för skulden inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte heller skall minska underlaget för räntefördelning eller expansionsmedel.

Enligt regeringens bedömning finns det inte något behov av en sådan bestämmelse som Riksskatteverket efterlyser i fråga om lånat kapital som använts för annat ändamål än näringsverksamheten. Detta följer redan av 13 kap. 1 § och 33 kap. 8 § IL.

SLK har föreslagit att en bestämmelse som finns i punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL inte skall tas med. I bestämmelsen regleras vilka utdelningar som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Där står det: ”I bank- och annan penningrörelse och i försäkringsrörelse är utdelning på aktier och andelar i värdepappersfonder och ekonomiska föreningar att räkna som intäkt av näringsverksamhet.”

Kommittén resonerar på följande sätt.

”Bestämmelsen strider mot innehållet i den föreslagna 8 §. Den är aktuell bara för enskilda näringsidkare eftersom utdelning för juridiska personer och handelsbolag alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet, om den inte är skattefri. Det är emellertid mycket ovanligt

att enskilda näringsidkare bedriver denna form av verksamhet. Vad som kan förekomma är att de bedriver penningrörelse. I penningrörelse torde aktier och andelar dock vara att anse som lagertillgångar. Om vissa aktier eller andelar skall betraktas som kapitaltillgångar finns det inte någon anledning att utdelningarna skall behandlas som annat än som inkomst av kapital.”

Regeringen delar kommitténs bedömning och följer förslaget.

Rabatt och pristillägg

9 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Utdelning i form av rabatt eller pristillägg på grund av gjorda köp eller försäljningar i en näringsverksamhet har alltid räknats till inkomstslaget rörelse/näringsverksamhet. Vid KL:s tillkomst fanns en bestämmelse om det i punkt 4 av anvisningarna till 28 § KL. År 1984 flyttades bestämmelsen över till punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL (DsFi 1984:9, prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Vid 1990 års skattereform flyttades bestämmelsen över till punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL.

Den aktuella utdelningen är inte en egentlig utdelning utan den är snarare en prisjustering och en sådan skall naturligtvis påverka inkomsten av näringsverksamhet, om köpet eller försäljningen skett i näringsverksamheten. Därför har det tagits med en sådan bestämmelse här. Bestämmelsen gäller bara för enskilda näringsidkare och bara för utdelning på vissa andelar – nämligen sådana som inte räknas till näringsverksamhet. I fråga om andra skattskyldiga och andra andelar behövs det inte någon uttrycklig bestämmelse eftersom de på grund av andra bestämmelser ändå räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Samfälligheter

10 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det bör klargöras att hänvisningen i andra stycket till 4 § (5 § i SLK:s förslag) bara avser regleringen av vad som är intäkt av näringsverksamhet. Annars kan det uppfattas som om förvärvskällebegränsningen för handelsbolag också gäller samfällighetsintäkten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 41 a § KL med anvisningspunkter finns bestämmelser om till vilken förvärvskälla samfälligheters inkomster och utgifter skall hänföras. Bestämmelserna infördes år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS

1975:259) och har i fråga om näringsfastigheter i stora delar behållits oförändrade.

I 6 kap. 6 § första stycket IL finns bestämmelser om att juridiska personer som förvaltar vissa samfälligheter är skattskyldiga för samfällighetens inkomster. För delägare i sådana samfälligheter finns en bestämmelse i punkt 3 av anvisningarna till 41 a § KL om att utdelning från samfälligheten skall tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla som delägarfastigheten ingår i. Hos juridiska personer skall all utdelning tas upp som intäkt – om den inte är undantagen enligt 24 kap. 12–22 §§, vilket inte kan komma i fråga här – och alla inkomster skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (se 1, 2 och 4 §§). En sådan bestämmelse som finns i anvisningspunkten behövs därför inte för deras räkning. Även i fråga om handelsbolag skall all utdelning tas upp som intäkt och räknas till näringsverksamheten (se 1, 2 och 4 §§). I fråga om enskilda näringsidkare är det emellertid mer tveksamt. Om man ser samfälligheten som en del av fastigheten, skall inkomster från denna – inklusive utdelningen – tas upp i näringsverksamheten. Om man i stället ser det så att den enskilde näringsidkaren innehar en delägar rätt i den juridiska person som förvaltar samfälligheten, räknas utdelning på delägarrätten till inkomstslaget kapital, om inte delägar rätten är en lagertillgång. För att förtydliga vad som bör gälla har SLK tagit med en bestämmelse i *första stycket* om att utdelning räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Regeringen följer kommitténs förslag. Det kan påpekas att i 21 kap. 29 § finns en bestämmelse om att sådan utdelning till viss del likställs med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedriver.

I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än sådana som avses i paragrafens första stycke att inkomster och utgifter i samfälligheten skall fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller enligt 41 a § KL att inkomsterna och utgifterna skall hänföras till den förvärvskälla som fastigheten ingår i. När inkomsterna och utgifterna skall redovisas hos juridiska personer gäller således att allt skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet (se 1, 2 och 4 §§). När de skall redovisas hos fysiska personer är det emellertid inte helt tydligt vad som gäller. Skall de bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare tillämpas? I så fall skall alla kapitalvinster och kapitalförluster räknas till inkomstslaget kapital, såväl på fastigheter och bostadsrätter som på delägar rätter och andra tillgångar. Likaså skall många ränteinkomster och utdelningar hänföras till inkomstslaget kapital. Ett alternativ är att låta alla inkomster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, som för juridiska personer. SLK har i stället valt att följa de bestämmelser som gäller för handelsbolag, nämligen att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter skall tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten, se *andra stycket*. För detta talar enligt kommittén praktiska skäl, t.ex. att det annars blir svårt att fördela det skattefria belopp som regleras i 15 kap. 10 §. Kommittén har emellertid tagit in ett undantag i fråga om kapitalvinster och kapitalförluster, om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet.

Regeringen följer kommitténs förslag också när det gäller bestämmelserna i andra stycket.

Något sådant klagörande avseende hänvisningen till 4 § som Lantbrukarnas Riksförbund efterlyser behövs inte eftersom 4 § bara innehåller bestämmelser om till vilket inkomstslag inkomster och utgifter räknas.

Royalty m.m.

11 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte haft några erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att den som uppbär royalty och liknande inkomster skall anses bedriva näringsverksamhet regleras i dag i punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL. Bestämmelsen placerades där genom 1990 års skattereform.

Tanken bakom bestämmelsen är att den som får sådana inkomster från någon näringsidkare skall anses så delaktig i utbetalarens verksamhet att han själv skall redovisa inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Så har det varit sedan KL:s tillkomst, då bestämmelsen placerades i 28 § KL. Efter ett avgörande i Regeringsrätten (RÅ 1977 ref. 27) infördes år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) ett undantag i lagtexten att royalty skall beskattas som näringsverksamhet om den inte bör hänföras till inkomstslaget tjänst. Undantaget gjordes för att markera att sådana inkomster i vissa fall – t.ex. för den som skrivit en enstaka bok – i stället skall hänföras till inkomstslaget tjänst. Före 1990 års skattereform var tillägget från år 1981 logiskt. Då var definitionen av inkomstslaget rörelse sådan att en verksamhet ansågs hänförlig till inkomstslaget rörelse om den inte var hänförlig till inkomstslaget tjänst. Genom 1990 års skattereform ändrades detta. I inkomstslaget tjänst föreskrivs nu att vissa inkomster räknas till inkomstslaget tjänst, om de inte är att hänföra till näringsverksamhet. Med lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL blir det en hänvisning fram och tillbaka mellan de två inkomstslagen.

SLK har därför ändrat uttryckssätt och lagt till i vilka fall royalty och avgift skall räknas till inkomstslaget tjänst. Kommitténs avsikt är inte att det skall innebära någon materiell ändring. Det som skall räknas till inkomstslaget tjänst är inkomst av verksamhet som ingår i ett anställningsavtal. Men också resultatet av tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet skall räknas till inkomstslaget tjänst (se prop. 1981/82:10 s. 56 och 59 f.). Denna skall inte vara så varaktig att den är att betrakta som näringsverksamhet. Det skall vara fråga om en sådan arbetsprestation av den skattskyldige som kan leda till att han blir beskattad i inkomstslaget tjänst. Att den skattskyldige förvärvat ett patent och bara uppbär royaltyn kan därför inte leda till att royaltyn räknas till inkomstslaget tjänst. Regeringen följer SLK:s förslag.

14 kap. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

Kapitlet innehåller grundläggande bestämmelser om beräkning av resultatet av näringsverksamhet, t.ex. att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare finns andra bestämmelser om inkomstberäkningen.

I detta kapitel har bestämmelsen placerats om att lagerreserver och liknande inte beaktas annat än vid tillämpningen av 97-procentsregeln för lager och pågående arbeten till fast pris och 85-procentsregeln för djur. Denna regel har samband med bestämmelserna i 17 kap. om värdering av lager och pågående arbeten. Bestämmelsen har emellertid en mer generell innebörd än att behandla lager och pågående arbeten.

I punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL finns en bestämmelse om beskattningstidpunkten när avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning under flera år. Denna har visserligen samband med de frågor som behandlas i detta kapitlet men den har placerats i 21 kap. om skogsfrågor eftersom den blir lättast att hitta då.

I lagrådsremissen fanns i 9 § en bestämmelse om beskattningstidpunkten för tantiem. Bestämmelsen föreslås upphävas i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år.

Bakgrund

För inkomstslaget *rörelse* skedde inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder redan före KL:s tillkomst. I KL fanns bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och närliggande frågor ursprungligen i 41 § KL och punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. I anvisningspunkten fanns också bestämmelser om lager. År 1979 (förarbeten, se nedan) delades anvisningspunkten upp i tre punkter. Punkt 1 behandlade hur det bokförda resultatet skulle justeras om det fanns skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader samt vad som skulle hända om de i bokföringen tillämpade principerna för periodisering av inkomster och utgifter inte överensstämde med motsvarande skatterättsliga principer. Punkterna 2 och 3 innehöll regler om lager. (De tidigare punkterna 2 och 3 fick ny beteckning.) Reglerna om pågående arbeten infördes år 1981 (förarbeten, se nedan) och bestämmelserna togs in i en ny anvisningspunkt, 3 a, till 41 §.

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades bestämmelserna till 24 § och punkterna 1–3 av anvisningarna till 24 § KL. Punkt 1 innehåller bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder m.m. Punkterna 2 och 3 behandlar lager respektive pågående arbeten.

Ursprungligen skedde inkomstberäkningen för inkomst av *jordbruksfastighet* enligt kontantprincipen. Som intäkt redovisades kontanta inkomster samt inkomster in natura och som kostnad betalda utgifter. Någon hänsyn togs alltså inte till lager, kundfordringar eller leverantörsskulder. Avdrag fick inte göras – vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag – för nyuppsättning av inventarier. Däremot fick avdrag göras när inventarier ersattes. Värdeminskningssavdrag fick dock

göras för byggnader. Enligt praxis fanns det möjlighet till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder om ”ordnad bokföring med räkningsavslutning funnes samt att densamma kunde förväntas komma till fortsatt användning, så att trygghet förelåge för en likformig taxering i framtiden” (prop. 1951:191 s. 32). År 1951 (förarbeten, se nedan) infördes formellt möjligheten till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för jordbrukare. Förutsättningen var att bokföringen skedde enligt i huvudsak samma regler som för rörelseidkare. För jordbrukare infördes ett generellt krav på att inkomstberäkningen skulle ske enligt bokföringsmässiga grunder år 1972 (förarbeten, se nedan).

År 1978 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget *annan fastighet*. Detta gällde enbart konventionellt beskattade fastigheter, dvs. när beskattningen baserades på verkliga inkomster och utgifter och inte på schablon. Genom skattereformen 1990 blev det obligatoriskt att redovisa inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder för näringsfastigheter.

I SLK:s förslag till 11 § finns bestämmelsen som behandlar avdrag i efterhand för utgifter före näringsverksamhetens påbörjande. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anför att bestämmelsen bör flyttas fram till övriga utgiftsbestämmelser. Regeringen delar universitetets bedömning att kapitlet som behandlar utgifter i näringsverksamheten är en naturligare placering för bestämmelsen. Bestämmelsen har flyttats till 16 kap. 37 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Rätt till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder av jordbruk, SOU 1946:29, prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790
- 1972 Generell övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning av jordbruk, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741
- 1978 Rätt till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder av hyreshus m.m., DsB 1978:7, prop. 1978/79:42, bet. 1978/79:SkU17, SFS 1978:942
- 1979 Förtydligande om att levererade varor skall redovisas som fordran, köpmannased ersätts med redovisningssed, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612
- 1981 Värdet av utgående balans bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, kvittning vid fel i bokslut, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295

- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651
- 1993 Som regel endast en förvärvskälla för fysiska personer, begränsad avdragsrätt för kommanditdelägare m.fl., SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 och 1543
- 1995 Följdändringar till ändrade redovisningsregler, SOU 1995:43, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1613

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Beskattningstidpunkten

Bokföringsmässiga grunder

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens. I SLK:s förslag anges i fem punkter vad som bl.a. avses med god redovisningssed. I regeringens förslag har exemplifieringen i *första stycket* punkterna 1–3 tagits bort och punkterna 4 och 5 flyttats till 3 §. I SLK:s förslag finns inte bestämmelsen i sista meningen i *andra stycket* om näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* anför att de bestämmelser som reglerar sambandet mellan redovisning och beskattning bör utredas vidare. Nämnden anför att begrepp som används i bestämmelserna exempelvis *bokföringsmässiga grunder* har en gång i tiden lånats från redovisningslagstiftningen men medan man inom redovisningen har ersatt dessa med modernare begrepp har man inom beskattningsrätten hållit fast vid denna terminologi. De inlånade begreppen har kompletterats med speciella skattemässiga redovisningsbegrepp som *räkenskaperna*. Lagstiftaren har inte haft fullt förtroende för de inlånade redovisningsbegreppens innebörd och har därför kompletterat lagbestämmelserna med exempel som visar redovisningsprincipernas tillämpning. Nämnden anför att lagstiftningen har blivit svårläst, otymplig och oklar. Dessa karaktärsdrag kännetecknar också det remitterade förslaget. *Byggentreprenörerna* anser att exemplifieringen är olämplig och bör utgå eftersom hänvisningen till god redovisningssed måste vara entydig. I stället bör i fråga om bokföringsmässiga grunder en generell och mer auktoritativ hänvisning göras till årsredovisningslagens allmänna redovisningsprinciper. *Byggentreprenörerna* tar slutligen upp frågan om inte *god redovisningssed* bör komplette-

ras med *rättvisande bild*. Svenska Revisorsamfundet SRS anför att bestämmelsen uttrycker bl.a. några centrala redovisningsprinciper som numera uttryckligen anges i årsredovisningslagen. Samfundet avstyrker att dessa principer dessutom anges i den föreslagna lagtexten. Innebörden av god redovisningssed bör enligt samfundet inte definieras i skattelagstiftning. *Näringslivets skattedelegation* anför att uppräkningsprinciperna av vad som innefattas i begreppet god redovisningssed bör utgå. Näringslivets skattedelegation menar för de fall att punkterna 4 och 5 i SLK:s förslag bedöms ha en specifik skatterättslig innebörd, genom att de möjliggör rättelse av ett bokslutsfel det år felet upptäcks i stället för det år felet hänför sig till, bör de bibehållas men ges en placering och utformning som tydligt anger att de är skatterättsliga bestämmelser och inte skall ses som uttryck för god redovisningssed.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i SLK:s förslag i *första stycket* om bokföringsmässiga grunder är hämtad från 24 § KL. Den har inte ändrats sedan KL:s tillkomst, bortsett från att den ursprungligen avsåg endast rörelse och stod i 41 § (se vidare inledningen till kapitlet). Att resultatet i näringsverksamheten skall beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder* innebär att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten skall periodiseras. Inkomster skall tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på. I punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL anges att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, till pågående arbeten, till fordrings- och skuldposter samt till avsättningar. Vidare sägs att en inkomst skall anses ha åtnjutits det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Motsvarande gäller i fråga om utgifter. Syftet med IL är bl.a. att åstadkomma en språkligt modern och överskådlig lagstiftning. Bokföringsnämndens uppfattning är att bokföringsmässiga grunder är ett föråldrat begrepp som bör bytas ut. Regeringen delar inte bokföringsnämndens uppfattning i denna del. Regeringen anser tvärtom att begreppet bokföringsmässiga grunder är ett väl inarbetat begrepp i skattelagstiftningen. Något motsvarande modernare begrepp med samma innebörd finns inte heller i redovisningslagstiftningen. Regeringen menar därför att begreppet bör finnas kvar i skattelagstiftningen.

Bestämmelsen om god redovisningssed i *andra stycket första meningen* är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan lagens tillkomst och genomgått endast små ändringar sedan dess. Ursprungligen hänvisades inte till *god redovisningssed* utan till *vedertagen köpmannased*. Uttrycket *köpmannased* byttes ut mot *redovisningssed* år 1979 och *vedertagen* mot *god* år 1981.

I SLK:s förslag har innebörden av god redovisningssed exemplifierats i fem punkter. Flera remissinstanser har varit kritiska till att innebörden av god redovisningssed regleras i IL. Bestämmelsen omfattar dock alla skattskyldiga som har inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet, således även de som inte är bokföringsskyldiga enligt redovisningslagstiftningen. För skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga kan det av pedagogiska skäl vara värdefullt att med exempel ange vad god redovisningssed innebär. Å andra sidan kan en sådan uppräkningsprincip aldrig bli uttömmande. Mot denna lagstiftningsteknik talar också, såsom flera remissinstanser anmärkt, att innebörden av begreppet god redovisnings-

sed inte bör fastställas i IL utan bör framgå vid tillämpning av redovisningslagstiftningen. I regeringens förslag har exemplen tagits bort. I förtydligande syfte har regeringen emellertid lagt till en mening varav framgår att redovisningsbestämmelserna i fråga om beskattningstidpunkten även gäller skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet som inte är bokföringskyldiga.

Bestämmelsen i SLK:s förslag (4 §) om ränta som inräknats i anskaffningsvärdet är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL, där den infördes år 1995. Med regeringens förslag till ändring av 2 § blir bestämmelsen obehövlig eftersom exemplifieringen föreslås slopas.

Lagrådet anför att begreppet *bokföringsmässiga grunder* inte definieras i lagtexten och att någon närmare ledning inte heller ges i författningskommentaren. Det går enligt Lagrådet inte att utläsa om det är någon skillnad mellan begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Lagrådet framhåller att det mesta synes tala för att hänvisningen till bokföringsmässiga grunder inte anger mer än att resultatberäkningen inte skall beräknas på exempelvis betalningen av inkomster och utgifter, dvs. på en kontantprincip utan på ett företagsekonomiskt synsätt. Lagrådet menar att om detta är riktigt är det först genom kopplingen till god redovisningssed som något egentligt besked lämnas om vilka regler som skall ligga till grund för periodiseringen av inkomster och utgifter. Lagrådet anser att regelsystemet skulle bli lättare att förstå om anknytningen till bokföringsmässiga grunder slopades och periodiseringen i stället enbart kopplades till begreppet god redovisningssed.

Av 24 § KL och anvisningspunkten 1 av anvisningarna till 24 § KL framgår att den i bokföringen företagna inkomstberäkningen godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om KL inte innehåller avvikande regler. Det innebär att god redovisningssed tillämpas om KL saknar reglering eller inte reglerat en fråga fullständigt. Såsom KL, innehåller IL flera periodiseringsbestämmelser som kan innebära att den civilrättsliga redovisningen inte kan godtas vid beskattningen utan modifieringar. Även om begreppet bokföringsmässiga grunder slopas kommer således inte redovisningen att enbart kopplas till god redovisningssed.

Vid den skattemässiga redovisningen skall således inkomstberäkningen av näringsverksamhet alltid ske enligt bokföringsmässiga grunder. Begreppet används här i samma betydelse som det normalt har i såväl den skatterättsliga som i den civilrättsliga doktrinen. Såsom Lagrådet anført innebär begreppet *bokföringsmässiga grunder* att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på. Begreppet ger enligt regeringens mening uttryck för en grundläggande princip för den skattemässiga redovisningen. Även om begreppet god redovisningssed i något fall omfattar redovisning med tillämpning av en kontantprincip kan en sådan redovisning således inte godtas vid beskattningen. Regeringen anser att begreppet bokföringsmässiga bör behållas. Ett slopande på sätt som Lagrådet föreslagit skulle enligt regeringens mening kunna innebära en sådan materiell ändring som inte bör ske i detta lagstiftningsärende.

Lagrådet föreslår, i fall begreppet bokföringsmässiga grunder behålls, att uttrycket ”något annat är föreskrivet” byts ut eftersom uttrycket kan uppfattas som om god redovisningssed skall frångås även när stöd för avvikelser bara kan hämtas från föreskrifter på lägre konstitutionell nivå än lag. Med anledning av vad Lagrådet i denna del anfört har orden *i lag* lagts till i regeringens förslag.

Balansposter

3 §

SLK:s förslag (2 § första stycket 4 och 5): Förslagen överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att bestämmelserna som möjliggör rättelse av ett bokslutsfel det år felet upptäcks i stället för det år felet hänför sig till, bör ges en placering och utformning som tydligt anger att de är skatterättsliga bestämmelser och inte skall ses som uttryck för god redovisningssed.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna som berör tidpunkten för rättelse av bokslutsfel är särskilda skatterättsliga bestämmelser. För att tydliggöra att de inte avser att ange innebörden av god redovisningssed har bestämmelserna placerats i en särskild paragraf.

Första stycket om värdering efter förhållandena vid beskattningsårets utgång är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1981 som en följd av att frågan om rätt beskattningsår kunde vara svår att ta ställning till när det gällde felaktiga balansposter och som en komplettering till bestämmelsen i *andra stycket*. Om en felaktighet fanns i en balanspost föregående år uppkom frågan om rättelse kunde ske under året eller om den felaktiga posten måste rättas till det år då felet uppstod. I *första stycket* har i regeringens förslag ”fordrings- och skuldposter” bytts ut mot ”fordringar och skulder”. Ändringen beror på att uttrycket ”fordrings- och skuldposter” inte i övrigt används i kapitlet.

Andra stycket om kontinuitetsprincipen är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1973 (DsFi 1973:1, prop. 1973:119, bet. 1973:SkU75, SFS 1973:1208) och betraktades som ett förtydligande.

Räkenskaperna

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* anför att räkenskaperna är ett skatterättsligt ord som inte har någon motsvarighet i redovisningslagstiftningen. *Bokföringsnämnden* och *Näringslivets skattedelegation* framhåller att bestämmelsen bör förtydligas så att det framgår att bestämmelsen även omfattar värderingsregler. *Näringslivets skattedelegation* anser att även i klassificeringsfrågor föreligger normalt en koppling mellan

redovisningen och beskattningen. Delegationen anför vidare att bestämmelsen om ”att skillnadsbelopp som uppkommer på grund av att omsättningstillgångar tas upp till lägre värde i räkenskaperna än vid beskattningen skall återföras till beskattning” alltså har praktisk betydelse och att den bör bibehållas. Slutligen anför delegationen att enligt 41 § andra stycket sista meningen KL skall statlig fastighetsskatt anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänförs. En lämplig placering av bestämmelsen är enligt delegationen i anslutning till förevarande paragraf. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att det är oklart varför begränsningen görs till beskattningstidpunkten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket om räkenskaperna som grund för inkomstberäkningen är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den har funnits med sedan KL:s tillkomst (då i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL). Begreppet *räkenskaperna* är liksom *bokföringsmässiga grunder* ett väl etablerat begrepp i skattelagstiftningen. Ett byte av begreppet medför därför inte att lagtexten blir tydligare. Regeringen anser såsom SLK att begreppet bör finnas kvar i IL.

Enligt nuvarande lydelse gäller att för ”skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt”. Med ordnad bokföring avses en bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen (prop. 1973:119 s. 8). Kravet på ordnad bokföring innebär att om inga särskilda krav på bokföringen finns i den skatterättsliga lagstiftningen anses bokföringen ordnad om den är förd i enlighet med god redovisningssed (Per Thorell: Skattelag och affärssed s. 176).

Det ursprungliga syftet med att uppställa ett krav på ordnad bokföring var troligen att tillförsäkra ett underlag för den skattemässiga bedömningen och kontrollen. Kontrollaspekten var framträdande eftersom den vid tiden för KL:s tillkomst tillämpliga bokföringslagstiftningen var oklar i en rad formella frågor. Dessutom omfattade kravet på ordnad bokföring även icke bokföringsskyldiga näringsidkare för vilka bokföringsregler alltså saknades (Thorell s. 147). Uttrycket ordnad bokföring har här knappast någon självständig betydelse numera utan bör kunna tas bort.

Kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd så vitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringssätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skattemyndigheten kan sägas bli bunden av den valda metoden. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den metod som valts i räkenskaperna och kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna är förenlig med god redovisningssed. Denna valmöjlighet och dubbla bundenhet föreligger dock givetvis endast rörande poster som tagits upp i räkenskaperna. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat. I näringsverksamhet där räkenskaper inte behöver föras och inte heller förts blir regeln över huvud taget inte tillämplig.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.

Därutöver finns det en formell koppling som innebär att man när det finns ett bokslut vid beskattningen faktiskt utgår från det i räkenskaperna redovisade resultatet och därefter gör de justeringar som behövs för att få fram resultatet beräknat enligt de skatterättsliga reglerna. Denna formella koppling har emellertid inte betydelse för storleken på skatten eller underlaget för skatten och hör därför inte hemma i IL. Utformningen av bestämmelsen är avsedd att ge uttryck för den materiella bundenhet i periodiseringsfrågor som nyss redovisades. Något krav på att räkenskaperna skall vara förda enligt god redovisningssed ställs inte upp. Eventuella avvikelser skall – på samma sätt som i dag – leda till en justering (5 §).

Eftersom kopplingen avser bara periodiseringsfrågor finns det enligt SLK:s mening inte något behov av en justeringsregel i fråga om skatteplikt och avdragsrätt. Såsom några remissinstanser påpekat kan frågor som rör värderingen av en tillgång och på vilket sätt anskaffningsvärdet skall beräknas i vissa fall omfattas av kopplingen. Regeringen anser att nämnda frågor omfattas av kommitténs utformning av bestämmelsen. Något förtydligande behöver därför inte göras i lagstiftningen.

Näringslivets skattedelegation anser att även klassificeringsfrågor omfattas av kopplingen. I RÅ 1998 ref. 6 fann dock regeringsrätten att stöd saknas i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av den bokföringsmässiga redovisningen av överföringen. Regeringen anser inte att det finns skäl att avvika från SLK:s förslag i denna del.

Bestämmelsen om reserv i lager och liknande är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen kom till år 1992 (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30, SFS 1992:693).

Näringslivets skattedelegation anser att i anslutning till denna paragraf bör en bestämmelse införas om att statlig fastighetsskatt skall anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänför sig, 41 § andra stycket sista meningen KL. I SLK:s förslag till IL har ingen motsvarande bestämmelse tagits med. Enligt regeringens uppfattning följer det av god redovisningssed att fastighetsskatten skall periodiseras och dras av det beskattningsår som skatten hänför sig till. Någon särskild skatterättslig regel om fastighetsskatt behövs därför inte.

I punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL infördes år 1995 ett nytt första stycke som föreskriver att om en omsättningstillgång har tagits upp till ett lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna, skall skillnadsbeloppet med visst undantag återföras till beskattning nästa beskattningsår. Enligt SLK är bestämmelsen onödig, eftersom det följer av kontinuitetsregeln att det lägre värdet blir ingående skattemässigt värde nästa år. SLK föreslår att bestämmelsen tas bort. Näringslivets skattedelegation motsätter sig att den tas bort och anser att bestämmelsen kan ha en praktisk betydelse. Regeringen delar SLK:s bedömning och föreslår därför inte att någon sådan bestämmelse tas med i IL.

Justeringar

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Paragrafen innehåller dock hänvisning till bokföringslagen, god redovisningssed och annan lagstiftning.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att bestämmelsen är tung att läsa och att den skulle vinna på att formuleras om.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om justering av det redovisade resultatet är hämtad från punkt 1 andra, sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 24 § KL. De har genomgått endast redaktionella ändringar sedan KL:s tillkomst, då de var placerade i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

Bestämmelserna tar – i överensstämmelse med att det i 4 § klart uttryckts att räkenskaperna har materiell betydelse endast i periodiseringsfrågor – sikte endast på justeringar avseende beskattningstidpunkten, se under 4 §.

Lagrådet anför att det redan av hänvisningen i 2 § till god redovisningssed följer att bokföringslagen och annan lagstiftning på redovisningsområdet skall ligga till grund för beräkningen av resultatet. Den i förslaget gjorda hänvisningen till bokföringslagen, god redovisningssed och annan lagstiftning framstår därmed närmast som en upprepning. Lagrådet föreslår en annan lydelse av *första meningen*. Regeringen har formulerat bestämmelsen i enlighet med Lagrådets förslag.

I *andra meningen* har regeringen gjort en redaktionell ändring i förhållande till SLK:s förslag.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att på grund av att värdeminskningsskatt inte medges på lager kan orden ”andra tillgångar än lagertillgångar” utgå.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kvittning av balansposter är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1981 (då i punkt 1 av anvisningarna till 41 §) för att öka möjligheten att anlägga en helhetssyn på företagens resultatreglerande åtgärder i bokslutet. En tidigare regel att kvittning inte fick ske om särskilda omständigheter föranledde det togs bort år 1991 som en följd av ändrade regler för kvittning i fråga om skattetillägg (prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, SFS 1991:1912). Eftersom termerna *omsättningstillgångar* och *anläggningstillgångar* inte används i IL har i SLK:s förslag liksom i regeringens förslag i stället lagertillgångar undantagits.

Kammarrätten anför att orden ”andra tillgångar än lagertillgångar” kan tas bort. Värdeminskningsskatt kan dock komma ifråga på fastigheter som är lagertillgångar. Regeringen anser därför att det inte finns skäl att frångå SLK:s förslag i detta avseende.

Karaktärsbyte

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag. Bestämmelsen om intäktsoch kostnadsposter vid karaktärsbyte från inkomstslaget kapital till inkomstslaget näringsverksamhet är hämtad från punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes genom 1990 års skattereform.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

8 §

SLK:s förslag (9 §): SLK:s förslag bygger på äldre lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om fordringar och skulder i utländsk valuta är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL. De infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421). Reglerna innebar att fordringar och skulder i utländsk valuta skulle värderas till balansdagens kurs. Detta gällde inte poster som var föremål för valutasäkring. Orealiserade vinster på långsiktiga poster skulle sättas av till en valutakursreserv.

Bestämmelserna ändrades år 1998 (prop. 1998/99:28, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1619). Valutakursreserven slopades och värderingen skall ske med strikt tillämpning av balansdagens kurs med undantag för säkrade poster. I 48 kap. 17 § finns en bestämmelse om hur denna värdering påverkar kapitalvinstberäkningen vid avyttring av utländska fordringsrätter.

I förhållande till det till Lagrådet remitterade lagförslaget har *avsättningar* lagts till i första meningen. Avsikten var, när bestämmelsen ändrades år 1998, att avsättningar skulle omfattas av paragrafen.

Kapitalvinster och kapitalförluster

9 §

SLK:s förslag (2 § andra stycket): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en hänvisning till de särskilda reglerna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster. Det är motiverat att ha en hänvisning här eftersom bestämmelsen om beskattningstidpunkten när det gäller kapitalvinster och kapitalförluster inte finns inom avdelningen för inkomstslaget näringsverksamhet utanför inkomstslaget kapital. Det finns också bestämmelser om beskattningstidpunkt i andra kapitel som behandlar inkomstslaget näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas bestämmelsen om näringsbidrag i 29 kap. 8 §, om det skall användas ett senare år än det år då det lämnas. Någon hänvisning till dessa bestämmelser finns inte

här. Av allmänna regler följer att specialbestämmelser tar över en generell bestämmelse som denna.

Gemensam eller särskild beräkning

I bestämmelserna om gemensam eller särskild beräkning används inte uttrycket *förvärvskälla* och inte heller någon ny motsvarande beteckning. Någon särskild beteckning behövs inte i dessa paragrafer. I andra bestämmelser används beteckningen *näringsverksamheten* för att beteckna den verksamhet för vilken beräkningen görs, oavsett om detta är all den näringsverksamhet som skall beskattas hos den skattskyldige eller ej. I 11 och 12 §§ i lagrådsremissen behandlas hur resultatet av näringsverksamheten skall beräknas för juridiska personer och i 13–15 §§ hur beräkningen skall ske för fysiska personer. Lagrådet anför att utformningen av bestämmelserna väcker frågan om en verksamhet för vilken resultatet skall beräknas särskilt också skall anses utgöra en särskild näringsverksamhet. Lagrådet anför vidare att lydelsen av 15 § synes innebära att en person bara kan ha en enda näringsverksamhet och att det är delar av denna som i vissa fall skall utgöra särskilda beräkningsenheter. Eftersom avsikten är att varje särskild beräkningsenhet skall utgöra en särskild näringsverksamhet föreslår Lagrådet att lagtexten förtydligas. 15 § i lagrådsremissen har slopats och 11, 13, och 14 §§ har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Juridiska personer

10 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beräkningen hos juridiska personer är hämtad från 2 § 1 mom. femte stycket SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform. Tidigare gällde samma regler om förvärvskälleindelning för juridiska och fysiska personer (se vidare kommentaren till 13 §).

En uttrycklig bestämmelse införs om att även inkomst från handelsbolag som den juridiska personen är delägare i ingår i den gemensamma beräkningen. Vidare görs en hänvisning till bestämmelserna i 12 § om underskott i vissa utländska juridiska personer samt i 16 och 17 §§ om underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare.

11 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om underskott från vissa delägarbeskattade utländska juridiska personer är hämtade från 2 § 15 mom. SIL. De infördes år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1860). Bestämmelserna är inte uttryckli-

gen begränsade till juridiska personer men några motsvarande bestämmelser finns inte i KL vilket talar för att de inte skall tillämpas vid beskattningen av fysiska personer. Det är också tveksamt om det, ens vid ägande genom ett handelsbolag, finns några fall där en fysisk person skall beskattas för inkomst av näringsverksamhet från en sådan utländsk juridisk person utan att inkomsten skall hänföras till en särskild förvärvskälla.

Om den fysiska personen skall ta upp en kapitalförlust på en fastighet i inkomstslaget kapital, kommer denna dock att dras av mot personens egna inkomster. Det kan emellertid påpekas att reglerna om delägarbeskattade utländska juridiska personer är utformade efter reglerna om kommanditdelägare i svenska handelsbolag. I dessa regler finns inte någon spärr mot avdrag för sådana kapitalförluster i handelsbolaget som skall dras av i inkomstslaget kapital.

Mot denna bakgrund är utgångspunkten att bestämmelsen i 2 § 15 mom. SIL skall tillämpas endast vid beskattning av juridiska personer.

Fysiska personer

12 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Huvudregeln för enskilda näringsidkare i *första stycket* är hämtad från 18 § andra stycket KL. Bestämmelser om förvärvskällor har sedan KL:s tillkomst funnits i 18 § och – fram till 1990 års skattereform – i flera anvisningspunkter till 18 §. Bestämmelserna gällde före 1990 års skattereform även för juridiska personer.

I inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet var före 1990 års skattereform varje förvaltningsenhet en förvärvskälla. I inkomstslaget rörelse var varje självständig verksamhet en förvärvskälla.

Genom 1990 års skattereform slogs inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet (med undantag för privatbostadsfastigheter) och rörelse ihop till inkomstslaget näringsverksamhet. All aktiv näringsverksamhet var en förvärvskälla. Varje passiv näringsverksamhet var en särskild förvärvskälla. Verksamheter som hade naturligt samband med varandra betraktades då som en enda verksamhet.

År 1993 ändrades förvärvskälleindelningen för fysiska personer och definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades till lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Bestämmelsen i *andra meningen* om självständigt bedriven verksamhet i utlandet är hämtad från 18 § fjärde stycket KL.

Redan vid KL:s tillkomst fanns särskilda regler om förvärvskälla för fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet (18 § KL). Fram till 1990 års skattereform hänfördes den skattskyldiges samtliga fastigheter och rörelser i utlandet till en särskild förvärvskälla i inkomstslaget kapital. I övrigt bildade alla andra inkomster och utgifter som hörde till inkomstslaget en förvärvskälla.

Genom 1990 års skattereform överfördes fastigheter (utom privatbostadsfastigheter) och rörelser utomlands till inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare föreskrevs att självständigt bedriven verksamhet i utlandet alltid skulle vara passiv näringsverksamhet, varför varje verksamhet kom att bilda en särskild förvärvskälla.

År 1993 slopades uppdelningen på skilda förvärvskällor för varje verksamhet.

13 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag i *första stycket* är hämtade från 18 § andra och tredje styckena KL.

Regeln om att inkomst från handelsbolag och annan inkomst bildar skilda förvärvskällor infördes år 1988 (Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518).

Enligt de bestämmelser som infördes genom 1990 års skattereform skulle inkomsten från ett handelsbolag hänföras till olika förvärvskällor, även om det var fråga om aktiv näringsverksamhet, om bolaget bedrev flera verksamheter som saknade naturlig anknytning till varandra.

När förvärvskälleindelningen ändrades för enskilda näringsidkare år 1993 slopades också förvärvskälleindelningen inom handelsbolaget.

Bestämmelserna i *första stycket andra meningen* om självständigt bedriven verksamhet utomlands är hämtad från 18 § fjärde stycket KL (se vidare kommentaren till 13 § andra meningen).

Bestämmelserna i *andra stycket* om handelsbolag som är delägare i ett annat handelsbolag infördes också år 1993. En hänvisning görs till bestämmelserna i 14 och 15 §§ om underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare.

Underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare

14 och 15 §§

SLK:s förslag (17 och 18 §§): Överensstämmer med undantag för några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdragsbegränsningar för vissa underskott från svenska kommanditbolag och vissa andra handelsbolag är hämtade från 18 § tredje stycket KL och 2 § 1 mom. femte stycket SIL.

Bestämmelsen som avser både fysiska och juridiska personer infördes år 1993. Systemet innebär en särskild ”fälla” för underskott som omfattas av begränsningarna.

Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

16 §

SLK:s förslag (del av 40 kap. 8 §) : Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om anskaffningsvärde efter avskattning är hämtade från 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL. I SLK:s förslag finns bestämmelserna om när avskattning skall ske samt hur anskaffningsvärdet skall beräknas på avskattade tillgångar i 40 kap. 8 § vilket skulle motsvara 41 kap. 6 § i regeringens förslag. Regeringen anser att bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet skall beräknas för en tillgång när den bytt karaktär och blir tillgång i en näringsverksamhet har sin naturliga placering här i 14 kap. I regeringens förslag har dessa bestämmelser därför lyfts ur 40 kap. 8 § i SLK:s förslag och placerats under en egen rubrik i denna paragraf. I 41 kap. 6 § (som motsvarar 40 kap. 8 § i SLK:s förslag) föreslås i stället en hänvisning hit.

Överlåtelse av verksamhet till staten, kommuner m.fl.

17 och 18 §§

SLK:s förslag (19 och 20 §§): Överensstämmer i princip med regeringens förslag. Ordet *landsting* saknas dock i SLK:s förslag till 18 §. Vidare har SLK föreslagit att 19 § *tredje stycket* formuleras på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att enligt nuvarande bestämmelse omfattas även överlåtelse som sker till en landstingskommun.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna (den s.k. Lex Kockum) är hämtade från 2 § 5 mom. SIL. De infördes år 1979 som en ny punkt 6 av anvisningarna till 20 § KL (bet. 1979/80:SkU13, SFS 1979:1146). De flyttades till 2 § 5 mom. SIL år 1984 då den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061). Vid skattereformen 1990 anpassades de till det nya systemet med rullande underskottsavdrag i stället för förlustavdrag. I förslaget har bestämmelserna utformats i syfte att mer uttryckligt ange i 19 § hur beräkningen skall ske. Förbudet mot avdrag för uppskjutna underskott i dessa fall kan anses egentligen höra hemma i 40 kap. men har ändå placerats här, eftersom förutsättningarna är gemensamma. I 40 kap. finns en hänvisning.

I regeringens förslag har några ändringar gjorts i förhållande till SLK:s förslag. Regeringens förslag till 17 § omfattar även överlåtelse till landsting.

Tredje stycket i 18 § har fått en onödigt tung utformning i SLK:s förslag. För att bestämmelsen skall bli lättare att läsa har stycket formulerats om. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

Oriktig prissättning m.m.

19 och 20 §§

SLK:s förslag (21 och 22 §§): Överensstämmer bortsett från några mindre korrigeringar med regeringens förslag. SLK har föreslagit som krav för bestämmelsens tillämplighet i 20 § att resultatet, ”beräknat enligt övriga bestämmelser i denna lag, blivit lägre till följd av att ett villkor avtalats ...”. *Andra stycket* i 20 § finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket, Byggtreprenörerna, Handelshögskolan i Stockholm, Sveriges Advokatsamfund och Näringslivets skattedelegation* anför att SLK:s tillägg i lagtexten ”... beräknat enligt övriga bestämmelser ...” innebär en materiell ändring av gällande rätt. Remissinstanserna menar att enligt gällande regler skall företagets inkomst beräknas med tillämpning av gällande regler exklusive uttagsbeskattningsreglerna. Därefter uppkommer frågan om en eventuell felaktighet skall åtgärdas med stöd av reglerna om uttagsbeskattning eller med stöd av korrigeringsregeln. Remissinstanserna anser att det är olämpligt att vidta en sådan ändring som SLK:s förslag innebär utan närmare överväganden. Handelshögskolan i Stockholm anser också att reglerna ändrats materiellt genom att de nya reglerna skall vara tillämpliga både när den utländska motparten inte är skattskyldig för inkomsten här i riket enligt IL och när motparten visserligen är skattskyldig här enligt IL men ändå inte skall beskattas eftersom inkomsten är undantagen från beskattning genom skatteavtal. Handelshögskolan anför att ändringen innebär att royaltyersättningar som betalas till utlandet omfattas av de nya reglerna. Handelshögskolan anser att enligt gällande regler torde korrigeringsregeln inte vara tillämplig på sådana ersättningar, nämligen om Sverige i skatteavtal har avstått från beskattningsrätten till utbetalda royaltyersättningar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om oriktig prissättning är hämtad från 43 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 43 § KL.

En bestämmelse om oriktig prissättning har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Bestämmelsen fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1965 (SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573).

Rekvisitet om intressegemenskap ändrades år 1983 (BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, bet. 1982/83:SkU18, SFS 1983:123). Tidigare krävdes att intressegemenskap kunde visas från skattemyndigheternas sida vilket kunde vara svårt när det var fråga om länder med sträng sekretess.

I 20 § 1 har det markerats att bestämmelserna är tillämpliga både när motparten inte är skattskyldig för inkomsten här enligt IL och när motparten visserligen är skattskyldig här enligt IL men ändå inte skall beskattas eftersom inkomsten är undantagen från beskattning genom ett skatteavtal. Handelshögskolan i Stockholm anför att SLK genom markeringen har utvidgat möjligheten att göra korrigeringar avseende royaltyersättningar som utbetalas till utlandet till att även omfatta fall där mottagaren inte beskattas i Sverige på grund av bestämmelser i skatteavtal. Regeringen anser att sådana royaltyersättningar till utlandet redan omfattas av bestämmelserna om oriktig prissättning. SLK:s förslag innebär

därför ingen ändring av gällande rätt utan är ett förtydligande av denna rätt. Regeringen ändrar inte förslaget i denna del.

Såsom SLK framhållit kan en viss osäkerhet anses råda om samspelet mellan denna bestämmelse och exempelvis reglerna om beskattning vid uttag. Om ett företag här överlåter en tillgång till underpris till ett närstående företag utomlands, skall mellanskillnaden enligt reglerna om uttag tas upp som intäkt enligt bestämmelserna i 22 kap. Skall felaktigheten i stället korrigeras med tillämpning av korrigeringsregeln kan rättsföljden bli en annan. Enligt rättspraxis gäller vissa principer endast vid tillämpning av korrigeringsregeln och inte vid tillämpning av övriga skatteregler, som exempel kan nämnas *kompensationsinvändningen*. Denna princip innebär att ett för lågt pris vid en transaktion kompenseras av ett för högt pris vid en annan transaktion. Regeringen delar remissinstansernas bedömning att det är olämpligt att i detta lagstiftningsärende ta upp frågan om samspelet mellan denna regel och andra skatteregler. Mot bakgrund av den ovisshet som råder om samspelet har tillägget ”beräknat enligt övriga bestämmelser i denna lag” tagits bort i regeringens förslag.

Andra stycket i 20 § har utformats som en hänvisning till en ny bestämmelse som avser koncerninterna andelsavyttringar (se kommentaren till 25 kap. 8 §).

Resultatet

21 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att för att anknyta till den bokföringsmässiga terminologin bör intäkt och kostnad användas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beräkningen av resultatet är hämtad från 25 § KL. Denna bestämmelse kom till genom 1990 års skattereform. Tidigare hade motsvarande bestämmelser funnits i 23, 26 och 30 §§ KL för inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet respektive rörelse. Bestämmelserna har funnits med sedan KL:s tillkomst och ändrats bara genom följdändringar till andra reformer, exempelvis avskaffandet av garantibeskattningen.

Beräkningen av resultatet skall ske för varje näringsverksamhet för sig. Av 13 och 14 §§ framgår att en skattskyldig kan anses ha flera näringsverksamheter. I det remitterade lagförslaget framgick det av 13–15 §§ att beräkningen skall göras för varje verksamhet. De nämnda paragraferna har formulerats om med anledning av vad Lagrådet anförde. Det framgår inte lika tydligt av de omformulerade bestämmelserna att resultatet skall beräknas för varje näringsverksamhet. I denna paragraf används därför i förtydligande syfte *en näringsverksamhet* i stället för *näringsverksamheten*.

Enligt nuvarande lydelse utgörs inkomsten av en förvärvskälla av vad som återstår av intäkterna av förvärvskällan sedan avdrag gjorts enligt 23 § KL, hänsyn tagits till in- och utgående balans enligt 24 § KL och avdrag gjorts enligt LAU. I SLK:s förslag har intäkter, avdrag och ba-

lansposter sammanfattats till intäkts- och avdragsposter, se avsnitt 7.2.1. I regeringens förslag har uttrycket avdragsposter ersatts med kostnadsposter. Vidare har termen *inkomst* av SLK bytts ut till överskott och underskott, se avsnitt 7.2.2. I lagrådsremissen föreslog regeringen i stället ordet *resultatet* för uttrycket *överskottet eller underskottet*. Regeringen anser numera att överskott och underskott är lämpligare att använda i detta sammanhang och har därför återgått till SLK:s förslag i denna del.

Bestämmelserna innehåller också en hänvisning till reglerna om resultatuppdelning mellan makar i 60 kap.

22 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen som är ny innehåller en förteckning över de bestämmelser som reglerar avdrag för underskott i en näringsverksamhet. En uppdelning har skett med utgångspunkt i *dels* om avdraget görs samma år eller ett senare år, *dels* om avdraget *skall* göras eller om den skattskyldige har en valfrihet att tillämpa avdragsregeln eller ej. Det kan påpekas att regeln i 42 kap. 34 § i viss mån intar en mellanställning eftersom avdraget i och för sig skall göras men den skattskyldige har möjlighet till en viss uppdelning efter egen önskan.

15 kap. Vad som skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet är som nämnts i den inledande kommentaren till avd. V strukturerat efter sakområden så att bestämmelser som behandlar ett visst område har förts samman till kapitel. I detta kapitel finns grundläggande bestämmelser om vad som är inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessutom innehåller kapitlet de bestämmelser om inkomster som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel och inte heller lämpligen kan sammanföras med något närliggande sakområde. Vissa bestämmelser om inkomster som har nära koppling till tidigare gjorda avdrag har tagits in i 16 kap. med en hänvisning från detta kapitel. Här finns också en hänvisning till övriga kapitel med bestämmelser om inkomster.

I SLK:s förslag finns i 2–6 §§ bestämmelser om uttagsbeskattning. Nya mera omfattande bestämmelser om uttagsbeskattning och om underprisöverlåtelse som inte skall uttagsbeskattas har införts år 1998 (prop. 1998/99:28, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1600 och 1604). Reglerna om uttagsbeskattning har i regeringens förslag flyttats ut till ett eget kapitel, 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet. Reglerna om underprisöverlåtelse finns i 23 kap.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragrafen hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att bestämmelsen bör omformuleras så att inte skattefria inkomster tas upp till beskattning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den allmänna bestämmelsen om inkomster i *första stycket* är hämtad från 22 § samt punkt 1 första stycket och andra stycket första meningen av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns intäktbestämmelserna i 21 § samt punkterna 4 och 10 av anvisningarna till 21 § KL (jordbruksfastighet), 24 § 1 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL (annan fastighet) samt 28 § och punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL (rörelse).

Den nuvarande lydelsen överensstämmer utom i fråga om inventarier i allt väsentligt med vad som redan år 1928 – vid KL:s tillkomst – föreskrevs i 28 § och punkt 1 av anvisningarna till 28 §.

Bestämmelsen ”att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten” innebar ursprungligen bl.a. att överlåtelse av anläggningstillgångar generellt inte beskattades i rörelsen utan enligt kapitalvinstreglerna (inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet).

Under årens lopp har emellertid gränsdragningen förskjutits på så sätt att avyttring av anläggningstillgångar normalt beskattas i näringsverksamheten.

Hos juridiska personer tas alla skattepliktiga inkomster upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Hos fysiska personer är det framför allt kapitalvinster på andra näringsfastigheter och näringsbostadsrätter än lager-tillgångar som inte beskattas i näringsverksamheten.

Svenska Revisorsamfundet SRS befarar att bestämmelsens utformning kan få till följd att skattefria inkomster blir beskattade. Så blir emellertid inte fallet. Avgränsningen av inkomstslaget regleras i 13 kap. Skattefria inkomster faller således utanför inkomstslaget genom avgränsningsbestämmelserna. Det bör såsom SLK anført vara tillräckligt att – utöver en kort exemplifiering – ange att i inkomstslaget näringsverksamhet skall tas upp samtliga inkomster i verksamheten. För att förtydliga att bestämmelsen endast omfattar inkomster i näringsverksamheten har ordet ”*verksamheten*” ersatts med ”*näringsverksamheten*”.

Intäktsregeln i punkt 1 andra stycket första meningen av anvisningarna till 22 § KL om inventarier kom ursprungligen till år 1938 då inkomster vid avyttring av inventarier beskattades i inkomstslaget rörelse för aktiebolag och vissa andra juridiska personer för att år 1951 gälla generellt (se 18 kap. om inventarier). Bestämmelsen ansluter till vad som har sagts ovan om normalitetsbegreppet.

Som tidigare nämnts föreslår regeringen att intäktsbestämmelsen kortas ner och att det inte längre skall framgå att som intäkt räknas bara inkomster som normalt är att räkna med och som ingår som ett led i verksamheten. I stället nämns i den allmänna intäktsbestämmelsen ersättning för inventarier som ett exempel (bland flera andra) på en inkomst i näringsverksamheten.

I *andra stycket* finns en hänvisning till övriga kapitel med bestämmelser om inkomster och i *tredje stycket* en hänvisning till 61 kap. där reglerna om värdering av inkomster i annat än pengar finns samlade.

Medlemsavgifter

2 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att medlemsavgifter inte skall tas upp som intäkt för föreningar är hämtad från första stycket punkt 1 av anvisningarna till 19 § KL. Bestämmelsen har funnits där sedan KL:s tillkomst.

Förbjudna lån

3 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns inte i *första stycket* orden ”eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare” med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om s.k. förbjudna lån, som är hämtad från punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL, fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen kom till år 1976 i samband med införandet av de särskilda stoppreglerna för fåmansföretagsförhållanden (SOU 1975:74, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85).

När dessa i samband med skattereformen flyttades från inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet till tjänst bröts de förbjudna lånen ur eftersom sådana kan förekomma inte bara i fåmansföretag.

I lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år föreslås att särskilda regler om förbjudna lån införs i 2 § 17 mom. SIL. Bestämmelsen gäller juridiska personer som är låntagare och juridiska personer som är delägare i handelsbolag om handelsbolaget är låntagare.

Förmåner för delägare i privatbostadsföretag

4 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att begreppet förmån av fastighet är ett språkligt märkligt begrepp och att det bör utmönstras.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om delägare i privatbostadsföretag är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns den i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL.

Bestämmelsen tillkom år 1954 som ett led i att förenkla inkomstbeskattningen för bl.a. bostadsrättsföreningar (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Reformen innebar att föreningar och bostadsaktiebolag schablonbeskattades. Tidigare hade delägarna beskattats för värdet av bostaden som inkomst av annan fastighet. Även föreningarna beskattades, bl.a. för avgifterna från medlemmarna.

Bestämmelsen togs in i punkt 2 av anvisningarna till 38 §, dvs. under inkomst av kapital.

Med begreppet förmån av fastighet avses dels bostadsförmån dels, annan förmån som delägaren får från privatbostadsföretaget. Regeringen har formulerat första meningen på samma sätt som motsvarande bestämmelse i 42 kap. 28 § om utdelning från privatbostadsföretag. Den senare bestämmelsen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Begreppet privatbostadsföretag är definierat i 2 kap. 17 §.

Ersättningar från personalstiftelser

5 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ersättningar från personalstiftelser är hämtad från 19 § första stycket tjugotonde ledet och punkt 15 första stycket av anvisningarna till 22 § KL (tidigare 28 § 1 mom. KL). Paragrafen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelsen infördes i 19 § KL år 1967 (SOU 1965:41, prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546) men hade en föregångare i 28 § 1 mom. KL där det bl.a. framgick att gottgörelsen var skattefri i den mån den skett av medel för vilka avdrag inte fått göras vid avsättningen till stiftelsen. Bestämmelsen i 28 § 1 mom. KL infördes år 1961 (prop. 1961:178, bet. 1961:BevU78, SFS 1961:586). Bestämmelsen flyttades till 19 § KL som en följd av att avdragsrätten utvidgades till att omfatta även jordbruksfastigheter med kontantmässig inkomstberäkning samt annan fastighet.

Av 19 § KL framgår att till skattepliktig inkomst räknas inte sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag inte medgetts vid taxeringen, ”vid

första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen”. Den citerade bisatsen är svår att förstå, men förklaras i förarbetena (prop. 1967:84 s. 51):

”Finns i stiftelsen medel, för vilka avdrag inte medgetts vid taxeringen, skall dessa medel i första hand anses ha tagits i anspråk när stiftelsen lämnar gottgörelse. Detta är innebörden av de föreslagna reglerna i 19 §. Det bör understrykas att all gottgörelse från pensions- eller personalstiftelse, som inte härrör från medel för vilka avdrag vägrats när de överlämnas till stiftelsen, är skattepliktig. Om medel som uppkommit genom att avkastning på stiftelsens kapital tas i anspråk för gottgörelse, är gottgörelsen skattepliktig. Detta gäller även om avkastningen härrör av medel, för vilka avdrag vägrats vid avsättningen.”

Enligt SLK:s bedömning uttrycktes denna regel klarare i 28 § 1 mom. KL där det sades att ”gottgörelsen skall i första hand anses hava skett av sådana medel”, dvs. av medel som arbetsgivaren inte fått dra av. ”Om i stiftelsen finnes både beskattade och icke beskattade medel, skall gottgörelsen i första hand tagas av beskattade medel. Den som uppbär gottgörelsen äger sålunda icke uppskjuta framtagande av beskattade medel” (SOU 1965:41 s. 283). SLK föreslår därför att det i lagtexten anges att om det finns beskattade medel i stiftelsen skall dessa i första hand anses ha tagits i anspråk när stiftelsen lämnar ersättning (gottgörelse). En sådan bestämmelse har därför lagts till.

Mervärdesskatt

6 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelsen kan flyttas till 8 kap.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om belopp som motsvarar utgående mervärdesskatt är hämtad från 19 § första stycket trettio tredjedje ledet KL. I inledningen till 8 kap. anges att bestämmelser som är tillämpliga i flera inkomstslag i första hand placerats i 8 kap. Den här bestämmelsen aktualiseras i första hand i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är därför naturligt att bestämmelsen, såsom SLK föreslagit, är placerad i detta kapitel.

Tidigare fanns denna reglering i 73 § i den tidigare lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Bestämmelsen flyttades över till KL år 1994 i samband med att den nya mervärdesskattelagen infördes (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99 och prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU29 och bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:201 och SFS 1994:488).

Återföring av vissa avdrag

7 §

SLK:s förslag (12 §): Första stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till bestämmelserna om återföring av avdrag för skatter och avgifter.

Sjukpenning m.m.

8 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om sjukpenning och liknande ersättningar är hämtad från punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL.

Regleringen av ersättningarna skedde samtidigt för inkomstlagen jordbruksfastighet (punkt 14 av anvisningarna till 21 § KL), annan fastighet (punkt 9 av anvisningarna till 24 § KL), rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 28 § KL) och tjänst (punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL) år 1973 (SOU 1972:50, prop. 1973:49, bet. 1973:SkU30, SFS 1973:434). Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna avseende näringsverksamhet över till punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL.

Före 1973 års lagstiftning var, enligt 19 § KL, ersättning på grund av sjukförsäkring enligt AFL eller lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring inte skattepliktig. Detsamma gällde ersättning till smittbärare och för inkomstslaget tjänsts del, bl.a. ersättning vid arbetslöshet. Samtidigt med en omfattande reform på socialförsäkringsområdet blev ersättningarna skattepliktiga.

Bestämmelsen tar även upp sjukpenning enligt den upphävda lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring. Orsaken är att lagen fortfarande tillämpas på yrkesskador som inträffat i förfluten tid varför lagen kommer att ha aktualitet även en tid in på det nya seklet.

Grupplivförsäkringar m.m.

9 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vissa kollektiva försäkringar är hämtad från punkt 12 av anvisningarna till 22 § KL.

Den första regleringen skedde år 1978 i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 16 av anvisningarna till 21 § KL) och gällde försäkringar genom avtal år 1978 mellan Lantbrukarnas riksförbund och försäkringsanstalten (prop. 1978/79:44, bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:944). En motsvarighet infördes år 1984 i inkomstslaget rörelse (punkt 11 av anvisningarna till 28 § KL) och gällde försäkringar genom avtal år 1983 mellan Sveriges fiskares riksförbund och försäkringsanstalten (prop. 1983/84:82, bet. 1983/84:SkU24, SFS 1984:101). Bestämmelserna utvidgades år 1987 till att omfatta försäkringar genom avtal år 1986 mellan

Sveriges skogsägareförening och försäkringsanstalten respektive Svenska samernas riksförbund och försäkringsanstalten (prop. 1986/87:83, bet. 1986/87:SkU37, SFS 1987:121).

Regleringarna anknyter till vad som sedan år 1963 gäller för liknande kollektiva försäkringar på arbetsmarknaden som arbetsgivaren bekostar till förmån för de anställda (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

SLK har övervägt att korta ner bestämmelsen i första meningen eftersom den enligt kommitténs uppfattning framstår som onödigt detaljerad med hänvisningar till olika avtal. För inkomstslaget tjänst gäller att förmånen av försäkringar beskattas om den utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller i statlig tjänst. Enligt skatteutskottet borde förutsättningen för skattefrihet vara att försäkringsersättningarna inte utgick enligt förmånligare grunder eller med högre belopp för lantbrukare än för anställda. Medan trygghetsförsäkringen för den anställde i princip gäller arbetsgivarens ansvar för skador som drabbat arbetstagaren har trygghetsförsäkringen för lantbrukaren mer karaktären av försäkring mot olycksfall för vilka lantbrukaren själv ansvarar. Denna skillnad ledde till att utskottet valde att knyta regeln direkt till det avtal som hade träffats (bet. 1978/79:SkU21 s. 18). SLK har därför bedömt att bestämmelsen även fortsättningsvis bör hänvisa till de träffade avtalen. Regeringen gör ingen annan bedömning i denna del.

Inkomster i samfällighet

10 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om rätt att inte ta upp mindre inkomster från samfälligheter är hämtade från punkt 2 första meningen av anvisningarna till 41 a § KL. Bestämmelserna tillkom år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Beloppsgränsen höjdes från 100 till 300 kronor år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017). Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och bostadsrätter ligger utanför beloppsgränsen. Tvekan kan råda om de är att anse som inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet, se kommentaren till 39 kap. 26 §. Genom gränsdragningen blir det också en likformighet mellan fysiska och juridiska personer trots att sådana kapitalvinster och förluster för fysiska personer räknas till inkomstslaget kapital.

16 kap. Vad som skall dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet är som nämnts i den inledande kommentaren till avd. V strukturerat efter sakområden så att bestämmelser som behandlar ett visst område har förts samman till kapitel. I detta ka-

pitel finns den grundläggande bestämmelsen om avdrag i näringsverksamhet. Dessutom innehåller kapitlet de avdragsbestämmelser som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel och inte heller lämpligen kan sammanföras med något närliggande sakområde. Här finns också vissa bestämmelser om intäkter i form av återföring av tidigare gjorda avdrag. Här finns också en hänvisning till övriga kapitel med avdragsbestämmelser.

Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till den särskilda avdragsregeln för resor i litterär eller konstnärlig verksamhet i punkt 28 av anvisningarna till 23 § KL. Skälen till detta redovisas sist i kapitlet.

I lagrådsremissen fanns en bestämmelse om förutsättningarna för avdrag för avsättning till personalstiftelse när avsättningen görs av ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen föreslås upphävas i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år och finns därför inte med här.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag bortsett från att SLK har utformat första stycket på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att motivet för att ange särskilt räntekostnader som en avdragsgill kostnad framstår som oklart eftersom de torde täckas in av den allmänna beskrivningen av avdragsgilla kostnader. Även *Näringslivets skattedelegation* ifrågasätter om specificeringen av ränteutgifter behövs.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet i *första stycket* motsvarar den generella bestämmelsen i 20 § första stycket KL om avdrag för omkostnader samt bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet i 23 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen för inkomstslaget rörelse i 29 § 1 mom. KL. För inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet fanns motsvarande bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 24 § respektive i 25 § 1 mom. KL.

Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna i de tre inkomstslagen samman till inkomstslaget näringsverksamhet. Den nuvarande bestämmelsen motsvarar 29 § 1 mom. KL efter att den hade kortats ned. Därutöver har kostnadsbestämmelsen ändrats i liten utsträckning sedan 1928.

Några remissinstanser har ifrågasatt om specificeringen av ränteutgifter behövs. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet finns i 13 kap. Enligt 13 kap. 1 § räknas till inkomstslaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten. Av 13 kap. 2 § framgår att för juridiska personer räknas till inkomstslaget näringsverksamhet också övriga inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster. För juridiska personer skall således ränteutgifter och kapitalförluster som inte är utgifter för inkomsternas förvärvande eller bibehållande ändå dras av i näringsverksamheten. Regeringen delar SLK:s bedömning att detta bör framgå av bestämmelsen.

Av 25 § KL framgår att vad som återstår av intäkterna av en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet sedan avdrag gjorts enligt 23 § m.m. utgör inkomsten av förvärvskällan. En liknande reglering finns i 14 kap. Det är därför onödigt att i utgiftskapitlet ange att avdrag görs för kostnader från intäkterna.

I punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL finns i dag en exemplifiering av några vanliga kostnader. SLK anser att denna är onödig. Regeringen delar kommitténs uppfattning att exemplifieringen kan utgå.

Första stycket har dock formulerats om i regeringens förslag. I bestämmelsen anges att de periodiserade utgifterna skall dras av som kostnader. Skälen till regeringens förslag har redovisats i den allmänna motiveringen, avsnitt 7.2.1.

I *andra stycket* finns en hänvisning till övriga kapitel med bestämmelser om utgifter i näringsverksamheten.

Lagrådet har haft synpunkter på bestämmelserna i denna paragraf, se kommentaren till 20 §.

Representation

2 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om representationskostnader är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL. Regeln gäller även övriga inkomstslag men har placerats här eftersom den har störst betydelse i näringsverksamhet. I övriga inkomstslag finns hänvisningar.

De första bestämmelserna som uttryckligen behandlade representationskostnader infördes år 1963 (SOU 1962:42, prop. 1963:96, bet. 1963:BevU40, SFS 1963:161). Dessa bestämmelser preciserade och begränsade avdragsrätten. År 1980 infördes ett avdragsförbud för utgifter för spritdrycker och vin (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU18, SFS 1980:1077). År 1986 infördes begränsningen att avdrag för måltidsutgif-

ter normalt inte skulle medges med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch (prop. 1985/86:140, bet. 1985/86:SkU38, SFS 1986:505).

År 1995 begränsades avdraget för måltidsutgifter till högst 180 kronor. Samtidigt togs avdragsförbudet för sprit och vin bort (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1625). En justering av lagtexten skedde år 1996 (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651). Beloppet sänktes till 90 kronor år 1996 (prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1399).

I den nuvarande lydelsen ges några exempel på avdragsgilla utgifter för representation som har ett omedelbart samband med verksamheten. Dessa exempel har i SLK:s förslag kortats ner. Det kan nämnas att vid 1980 års lagstiftningsärende togs avdragsrätten upp för jul- och födelsedagsgåvor, mindre gåvor vid anställds sjukdom samt kostnad för begravningskrans o.d. vid dödsfall. Departementschefen ansåg att frågorna inte var av sådan natur att de lämpade sig för lagstiftning utan att det i stället fick ankomma på Riksskatteverket att utfärda anvisningar (prop. 1980/81:68, s. 191). Riksskatteverket har också utfärdat detaljerade rekommendationer (senast RSV S 1997:2).

Att det för avdragsrätt uteslutande skall vara fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser bör uttryckligen anges i bestämmelsen. Vidare bör det av lagtexten framgå att bestämmelserna avser även representation gentemot de anställda (personalvård). Regeringen anser att SLK:s förslag är väl avgränsat. Exempelen som finns i gällande lagtext är delvis omoderna. Regeringen delar kommitténs bedömning att de inte tillför lagen något ytterligare och att de därför bör tas bort.

Framtida garantiutgifter

Avdrag

3 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med undantag av en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtade från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL. De infördes år 1973 och fanns fram till 1990 års skattereform i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL (Ds Fi 1973:13, prop. 1973:207, bet. 1973:SkU76, SFS 1973:1057). Bestämmelserna har inte ändrats sedan tillkomsten.

Även före lagregleringen kunde avdrag göras för garantiavsättningar med stöd av de allmänna bestämmelserna i KL om avdrag för utgifter och inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Med tiden skärptes emellertid praxis vilket innebar ett avsteg från företagsekonomiska redovisningsmässiga synpunkter.

Schablonregeln

4 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK har formulerat bestämmelsen på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den s.k. schablonregeln om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (jfr kommentaren till 3 §).

Bestämmelsen i *första stycket* har formulerats om i syfte att göra bestämmelsen mera lättillgänglig för läsaren.

Bestämmelsen om att avdraget skall justeras om beskattningsåret är kortare eller längre än tolv månader har placerats i ett nytt *andra stycke* och formulerats på samma sätt som motsvarande regel i fråga om värdeminskningssavdrag i 18 kap. 13 § tredje stycket.

Utredningsregeln

5 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den s.k. utredningsregeln om avdrag för framtida garantiutgifter är hämtad från punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (jfr kommentaren till 3 §).

Lagrådet anser att inledningen till bestämmelsen bör förtydligas för att inte paragrafen skall komma att läsas fel. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Utbränt kärnbränsle

6 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för avsättning för utgifter för framtida hantering av kärnbränsle är hämtad från punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1978 som en ny anvisningspunkt, punkt 1 b, till 41 § KL (prop. 1978/79:39, bet. 1978/79:SkU18, SFS 1978:974) och fick sin nuvarande placering år 1990.

Bestämmelsen infördes som en följd av att hantering av utbränt kärnbränsle är förenat med stora kostnader och att frågan om avdragsrätt för avsättningar för andra slag av framtida utgifter än framtida garantiutgifter var oklar. Lagstiftningen skedde efter mönster från regleringen om framtida garantiutgifter.

Utgifter för fusion eller fission

7 §

SLK:s förslag (7 a §): SLK:s förslag bygger på en äldre lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag för fusions- och fissionsutgifter är hämtade från 2 § 16 mom. första stycket SIL. Bestämmelserna infördes år 1997 (SOU 1995:137, prop. 1996/97:154, bet. 1997/98:SkU2, SFS 1997:852). Paragrafen fick sin nuvarande utformning år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

I förhållande till förslaget i lagrådsremissen om ändringar i den föreslagna inkomstskattelagen har några redaktionella ändringar gjorts.

Organisationsutgifter

8 §

SLK:s förslag (7 b §): Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar och att SLK använder ordet *ökning* i stället för *förändring* i *andra meningen*, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag för organisationskostnader är hämtade från 2 § 16 mom. andra stycket SIL. Bestämmelserna infördes år 1997 (SOU 1995:137, prop. 1996/97:154, bet. 1997/98:SkU2, SFS 1997:852). En ändring har gjorts efter Lagrådets granskning. Beträffande ekonomiska föreningar har ordet *ökning* före ”av föreningens medlems- och förlagsinsatser” bytts ut mot *förändring*. Avsikten har varit att samma regler skall gälla för ekonomiska föreningar som för aktiebolag, jfr prop. s. 58.

Forskning och utveckling

9 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om forskning och utveckling (FoU) är hämtad från punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL (inkomst av rörelse). Avdragsregeln gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL).

Avdragsregeln infördes år 1970 (Ds Fi 1970:1, prop. 1970:135, bet. 1970:BeU59, SFS 1970:651). Innan avdragsregeln infördes medgavs avdrag för FoU enbart om utgifterna kunde bedömas som en driftkostnad enligt allmänna regler. Praxis var restriktiv och regleringen innebar en utvidgning av avdragsrätten.

Egentligen behövs inte upplysningen om att avskrivningsreglerna i förekommande fall skall tillämpas. Avdragsregeln i paragrafen reglerar bara förutsättningarna för att avdrag skall göras, inte hur avdraget skall beräknas (periodiseras) i olika situationer. Regeringen anser, i likhet med kommittén, att det ändå kan finnas skäl att behålla upplysningen för att undvika missförstånd.

Bidrag till Tekniska Museet

10 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelserna i 10–11 §§ (9–10 §§ i SLK:s förslag) bör omformuleras så att det klart framgår att inte bara bidrag till dessa institut är avdragsgilla utan att bestämmelserna är en utvidgning av det avdragsgilla området.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för bidrag till Stiftelsen Tekniska Museet ersätter lagen (1990:696) om avdrag för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum.

Genom 1970 års lagstiftning om FoU-kostnader (förarbeten, se under 9 §) infördes också i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL ett bemyndigande för regeringen att ge föreskrifter om avdragsrätt för bidrag till viss forskning utan särskild prövning av sambandet mellan forskningen och den skattskyldiges verksamhet. År 1984 utvidgades bemyndigandet till att avse även museiverksamhet (prop. 1983/84:107, bet. 1983/84:KrU24, SFS 1984:715). Avsikten med utvidgningen var att till skapa avdragsrätt för bidrag till Tekniska Museet.

Genom 1990 års skattereform togs bemyndigandet bort eftersom det stred mot regeringsformen. Dessutom bedömdes det inte finnas något behov av bemyndigandet med hänsyn till den år 1984 utvidgade avdragsrätten samt praxis på området. Avdragsrätten till Tekniska Museet omfattades inte av avdragsregeln för FoU och avdragsrätten togs därför in i en särskild lag.

Regeringen delar inte Svenska Revisorsamfundets SRS bedömning att bestämmelserna i denna och i följande paragraf kan ge uttryck för att endast bidrag till dessa institut är avdragsgilla. Bidrag till andra institut får dras av, om bidraget enligt 9 § är en utgift för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för verksamheten eller i övrigt är en utgift för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Enligt regeringens bedömning är SLK:s förslag till lagtext väl formulerat. Regeringen föreslår därför ingen ändring av bestämmelsen.

Avgifter och bidrag till Svenska Filminstitutet

11 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *Svenska Revisorsamfundet SRS* yttrande till 10 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avgifter till Svenska Filminstitutet är hämtad från 1 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. Denna lag tillkom år 1963 som en följd av ett avtal om bildandet av Stiftelsen Svenska Filminstitutet som hade träffats samma år (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Lagen har därefter ändrats när nya avtal träffats, senast år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552).

Beträffande Svenska Revisorsamfundets SRS invändning, se regeringens bedömning i kommentaren till 10 §.

Bidrag till utvecklingsbolag

12 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om bidrag till regionala utvecklingsbolag är hämtad från punkt 25 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1983 och fanns då i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL (Ds B 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311) men flyttades genom 1990 års skattereform.

Bakgrunden till regleringen var den osäkerhet som rådde när det gällde avdragsrätten för bidrag till s.k. utvecklingsbolag. Dessa hade bildats för att skapa sysselsättning i regioner som blivit särskilt utsatta genom strukturomvandling. Genom bestämmelsen knöts avdragsrätten till regionala utvecklingsfonder.

Tidigare hänvisade bestämmelsen till förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond när det gäller definitionen av regional utvecklingsfond.

Utvecklingsfondernas verksamhet har i huvudsak tagits över av regionala utvecklingsbolag (prop. 1993/94:40, bet. 1993/94:NU11), varför bestämmelserna justerades år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777).

Avgifter till arbetsgivarorganisationer

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avgifter till arbetsgivarorganisationer är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL och infördes år 1992 (prop. 1991/92:117, bet. 1991/92:SkU31, SFS 1992:688).

Genom regleringen togs arbetsgivarnas avdragsrätt för avgifter till arbetsgivarorganisationer bort till den del avgiften avser annat än konfliktändamål.

Bestämmelsen är placerad i en anvisningspunkt som gäller samtliga inkomstslag, vilket var motiverat före 1990 års skattereform eftersom avgifter till arbetsgivarorganisationer kunde vara aktuella inte bara i inkomstslaget rörelse utan även i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Nu är det naturligt att placera bestämmelsen i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avsättning till personalstiftelser

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Avdragsbestämmelsen avseende personalstiftelse är hämtad från punkt 20 a första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelsen gällde även i inkomstslaget jordbruksfastighet (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL).

Avdragsrätten infördes år 1937 samtidigt som pensionsstiftelserna reglerades (prop. 1937:301, bet. 1937:BevU29, SFS 1937:662).

I den nuvarande lydelsen anges uttryckligen att det är en arbetsgivare som får göra avdraget. Eftersom det av lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. framgår att det är arbetsgivaren som svarar för avsättningarna anser SLK att det är en onödig upplysning i avdragsregeln. Regeringen delar SLK:s bedömning i denna del.

Arbetsrättsliga skadestånd

15 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsförbudet för arbetsrättsliga skadestånd är hämtad från 20 § andra stycket trettonde ledet KL. Bestämmelsen infördes år 1984 (SOU 1982:60, prop. 1983/84:165, bet. 1984/85:AU3, SFS 1984:838).

Lagrådet anför att det är önskvärt att frågan om rätten att göra skatterättsliga avdrag för skadestånd av ideellt slag övervägs i lämpligt sammanhang men motsätter sig inte att förslaget läggs till grund för lagstiftning nu.

Mervärdesskatt

16 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* föreslår att orden ”genom ändrad debitering” läggs till efter orden *sätts ned*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om ingående mervärdesskatt är hämtad från 20 § tjugoåttonde ledet KL.

Denna reglering fanns i 73 § i den tidigare lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Bestämmelsen flyttades till KL år 1994 i samband med att den nya lagstiftningen om mervärdesskatt infördes (SOU 1992:6, prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, SFS 1994:201).

Bestämmelserna i *andra stycket* om avdrag för mervärdesskatt i vissa fall är hämtad från 19 § andra stycket och punkt 23 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Även dessa bestämmelser är hämtade från 73 § i den tidigare mervärdesskattelagen och flyttades till KL år 1994. Hänvisningen till mervärdesskattelagen (1994:200) i fråga om betalning av återförd skatt kom till år 1997 (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:506).

Bestämmelsen i *tredje stycket* är hämtad från 19 § andra stycket och punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL (jfr kommentaren till 18 §).

Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel

17 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns dock i en första mening en uppräkningslista av skatter och avgifter som skall dras av. Vidare använder SLK uttrycket ”ändrad debitering” i stället för ”det beskattningsår då debiteringen ändras”. I sista meningen använder SLK uttrycket ”avdrag görs för hela skattebeloppet” i stället för ”hela skattebeloppet dras av”.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsregeln i *första stycket* om särskilda skatter och avgifter för näringsverksamheten är hämtad från punkt 23 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns avdragsregeln i 29 § 1 mom. och punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL. För inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet fanns motsvarande bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 22 § respektive 25 § 1 mom. KL.

Bestämmelsen om att avdrag får göras för särskilda skatter och avgifter har funnits i KL sedan lagens tillkomst. I punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL anges att avdrag får göras för fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter. Uppräkningen är inte komplett i nuvarande lagstiftning. Även andra särskilda skatter och avgifter får dras av, såsom tull. Bestämmelsen har under åren ändrats genom att nya skatter och avgifter tillkommit medan andra tagits bort. Regeringen anser att exemplifieringen i lagtexten är onödig varför den har tagits bort i regeringens förslag.

Regeln om när skatt eller avgift sätts ned genom ändrad debitering är hämtad från punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 6 (ursprungligen 7) av anvisningarna till 18 § KL. Bestämmelsen infördes år 1966 (Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274).

I samband med att termen *avkortning* utmönstrades förbisågs denna bestämmelse. I de ändringar som gjordes år 1994 ersattes nämligen ”restituerade, avkortade eller avskrivna” avgifter (jfr punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL) med avgifter som ”fallit bort”. Som på andra ställen i IL har ”fallit bort” ersatts med uttrycket ”sätts ned”. I regeringens förslag har dessutom, för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa, uttrycket ”genom ändrad debitering” ersatts med ”det beskattningsår då debiteringen ändras”.

Bestämmelserna i *andra stycket* om avdrag för avkastningsskatt på kontoavsättningar är hämtade från 11 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. De avser emellertid inte beskattningen till avkastningsskatt utan avdrag vid inkomstbeskattningen och bör därför såsom kommittén föreslagit placeras i IL. Den grundläggande bestämmelsen om avdragsrätt kom till genom 1990 års skattereform (då placerad i 6 §). Samma år förtydligades bestämmelsen och regeln om att avdrag

fick ske oberoende av avräkning av utländsk skatt lades till (prop. 1990/91:54, 1990/91:SkU10, SFS 1990:1448). I samband med införandet av det individuella pensionssparandet flyttades bestämmelserna med redaktionella ändringar till 11 § lagen om avkastningsskatt (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:947).

Utländska skatter

18 och 19 §§

SLK:s förslag (18 och 19 §§): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anför att man åtminstone borde hänvisa till avräkningsmöjligheten i detta sammanhang.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att utländska skatter under vissa förutsättningar räknas som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL. De infördes år 1951 som en ensidig svensk åtgärd för att mildra internationell dubbelbeskattning när det inte fanns några avtalsbestämmelser (SOU 1950:35, prop. 1951:171, bet. 1951:BevU45, SFS 1951:324). Första–tredje styckena i anvisningspunkten har inte ändrats sedan dess men år 1966 gjordes vissa justeringar i fjärde stycket för att markera att skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt var två skilda metoder för att eliminera eller mildra effekterna av internationell dubbelbeskattning. I 1966 års lagstiftning utformades bestämmelserna så att omkostnadsavdrag vägrades inte bara när internationell dubbelbeskattning undanröjdes genom avtal utan också när den bara lindrades (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729). Detta gjordes i samband med att avräkningsregler infördes i 24–28 §§ SIL som en generell metod att lindra internationell dubbelbeskattning när det inte finns något skatteavtal. Avräkningsförfarandet regleras numera i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

År 1989 ändrades fjärde stycket så att samma regler skulle gälla för avdragsmöjlighet oavsett om avräkning medgavs enligt avräkningslagen eller på grund av bestämmelser i ett skatteavtal. Rätten till avdrag kom därmed att gälla i samtliga de fall då den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller skatteavtal (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1039).

SLK har inte i detta sammanhang hänvisat till lagen om avräkning av utländsk skatt. En sådan hänvisning finns i stället i 65 kap. 16 §. I 65 kap. finns övriga regler som behandlar skatteberäkningen. Regeringen delar kommitténs bedömning att det är naturligt att man hänvisar till lagen om avräkning av utländsk skatt i 65 kap. En möjlighet är att i förtydligande syfte även hänvisa till lagen i samband med att avdragsmetoden behandlas. Upprepingar leder enligt regeringens mening till att lagstiftningen blir onödigt tung och otymplig. Regeringen har därför inte föreslagit någon hänvisning till lagen om avräkning av utländsk skatt i samband med bestämmelserna om avdragsmetoden.

Intäktregeln avseende återbetald skatt bygger på punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL som dock inte direkt är utformad för utländsk skatt. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 6 (tidigare 7) av anvisningarna till 18 § KL där den infördes år 1966 (Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, bet. 1966:BevU42, SFS 1966:274). Eftersom avdragsrätten är knuten till att skatten betalas, har återföringen knutits till att den återbetalas.

Förluster av kontanta medel

20 §

SLK:s förslag (19 a §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om förluster i verksamheten är hämtade från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1997 (SOU 1995:137, prop. 1996/97:154, bet. 1997/98:SkU2, SFS 1997:851). Den nuvarande bestämmelsen inleds med en regel om att förluster som uppkommer i näringsverksamheten räknas som kostnad i näringsverksamheten om inte annat följer av de särskilda bestämmelserna om kapitalförluster vid avyttring eller särskilda skäl föreligger. Införandet av bestämmelsen kan närmast ses som en ytterligare markering av att upphävandet av reglerna om kapitalförlust i 20 § andra stycket och punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL innebär en definitiv brytning med den ursprungliga principen att avdrag medges endast för normala utgifter. SLK har inte föreslagit någon motsvarande bestämmelse i IL. Regeringen har inte heller föreslagit en sådan regel i lagrådsremissen. Lagrådet anför att den skattemässiga behandlingen av olika typer av förluster i näringsverksamhet har sedan lång tid tillbaka vållat problem vid rättstillämpningen. Olika uppfattningar har enligt Lagrådet rått om i vilken omfattning avdrag kan medges för exempelvis skadestånd och förluster i samband med borgensåtaganden och utlåning vid sidan av den egentliga verksamheten. Någon praxis som belyser i vad mån den nyligen införda bestämmelsen i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL om avdrag för förluster som uppkommit i näringsverksamheten har betydelse i avdragshänseende finns ännu inte. Lagrådet anser att sloandet av denna bestämmelse kommer att uppfattas som en begränsning av avdragsrätten. Regeringen kan inte se att sloandet av den särskilda bestämmelsen om förluster i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL innebär en begränsning av avdragsrätten. I förslaget har tvärtom avdragsbegränsningen och den oklarhet som ligger i uttrycket ”om inte särskilda skäl föreligger mot detta föreligger” tagits bort. Avdragsrätten för förluster i näringsverksamhet skall bedömas enligt huvudregeln. Av huvudregeln i 1 § följer att alla förluster är avdragsgilla om de är att anse som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Beträffande beviskraven i den nuvarande andra meningen anför Lagrådet att avsikten torde vara att det skall gälla ett strängare beviskrav än normalt. Lagrådet förordar att beviskravet formuleras om i bestämmel-

sen. Regeringen har utformat bestämmelsen i denna del i enlighet med Lagrådets förslag.

Brandförsäkringar för all framtid

21 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om brandförsäkring för all framtid är hämtad från punkt 31 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns den i punkt 5 av anvisningarna till 25 § KL, i inkomstslaget annan fastighet (tidigare punkt 4, numreringen ändrad genom SFS 1981:295). Bestämmelsen fanns med redan vid KL:s tillkomst och har inte ändrats sedan dess.

Hälso- och sjukvård m.m.

22 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hälso- och sjukvård är hämtade från punkt 34 första och andra styckena av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1995 (SOU 1994:98, prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, SFS 1995:651) men har sin bakgrund i de avdragsbegränsningar som fanns för vård ”för vilken ersättning inte utges enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring” i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. Dessa avdragsbegränsningar infördes år 1987 (Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303).

Bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL gällde enbart arbetsgivarens kostnader för anställdas hälso- och sjukvård. När bestämmelsen flyttades (år 1995) till inkomstslaget näringsverksamhet (20 § KL gällde formellt samtliga inkomstslag) fick även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag rätt till avdrag för vårdkostnader i samband med arbete utomlands. I lagrådsremissen hade några mindre ändringar gjorts i SLK:s förslag som regeringen numera anser vara obehövliga. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

23 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om bl.a. företagshälsovård är hämtad från punkt 34 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1995 (förarbeten, se kommentaren till 23 §). Tidigare fanns avdragsrätten för kostnader för företagshälsovård i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL, en bestämmelse som infördes år 1987 (förarbeten se 23 §). I fråga om enskilda näringsidkare fanns avdragsrätten för kostnader för företagshälsovård (”egen hälsovård”) i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns

denna bestämmelse bl.a. i punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL (inkomstslaget rörelse). Avdragsrätten för enskilda näringsidkare infördes år 1981 (bet. 1980/81:SkU25 och bet. 1980/81:SkU47, SFS 1981:295).

24 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om rehabilitering och förebyggande behandling är hämtad från punkt 34 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1995 (förarbeten, se 23 §). Tidigare var avdragsrätten för rehabilitering ”eller liknande” reglerad i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. Dessa bestämmelser infördes år 1987 och gällde enbart arbetsgivarens avdrag för kostnader för anställdas rehabilitering (förarbeten se 23 §). Avdragsrätten var knuten till huvudavtal på arbetsmarknaden. Efter ändringen år 1995 omfattas även enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag av avdragsrätten. Samtidigt togs kopplingen till huvudavtalen bort.

Grupplivförsäkringar

25 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* och *Bokföringsnämnden* anför att ordet *enskild* bör läggas till före *näringsidkare* eftersom bestämmelsen bara gäller fysiska personer.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för grupplivförsäkringar är hämtad från punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Avdragsrätten infördes år 1976 (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094) för inkomstslaget rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL) och jordbruksfastighet (punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL). Tidigare fick avdrag göras enbart om det rymdes inom det starkt begränsade s.k. försäkringsavdraget. Regeln gäller även för delägare i handelsbolag.

Reseskyddsförsäkringar

26 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för reseskyddsförsäkringar är hämtad från punkt 23 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Avdragsrätten infördes år 1992 (SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1598).

Utgifter med resor med egen bil

27 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer, med undantag för några redaktionella ändringar och en justering på grund av en senare lagändring, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om bilresor är hämtade från punkt 32 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna i *första stycket* infördes genom 1990 års skattereform. Beloppet höjdes från 1 krona och trettio öre till 1 krona och femtio öre genom lagstiftning år 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950).

Bestämmelserna i *andra stycket* infördes år 1996 i samband med nya regler om bilförmån (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208).

Arbetsresor

28 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till inkomstslaget tjänst för resor till och från arbetet är hämtad från punkt 23 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och fanns t.o.m. 1990 års skattereform i punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL (prop. 1980/81:118 bil 2, bet. 1980/81:SkU50, SFS 1981:388).

År 1992 när avdraget i inkomstslaget tjänst begränsades till att avse endast kostnader överstigande ett visst belopp infördes i punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL en hänvisning även till 33 § 2 mom. KL (prop. 1991/92:150, bet. 1991/92:FiU30, SFS 1992:841). Samtidigt reglerades i denna anvisningspunkt den situationen att den skattskyldige har kostnader för arbetsresor i båda inkomstlagen.

Egenavgifter

29 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om egenavgifter är hämtad från punkt 13 av anvisningarna till 22 § och punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL.

Tidigare fick debiterade egenavgifter i inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet dras av som allmänt avdrag och inte som omkostnad i förvärvskällan. Att avdraget skedde utanför inkomstslaget och med ett års fördröjning hade flera nackdelar, bl.a. beräknades avgifter på ett underlag

utan hänsyn till avgifterna (avgift-på-avgiftseffekten). Avdragsfördröjningen (eftersläpningseffekten) ledde ibland till oskäliga skatte- och avgiftsutfall (Pomperipossaeffekten).

År 1976 skedde en genomgripande förändring av den skattemässiga hanteringen av egenavgifter. Ett schablonavdrag för egenavgifter infördes (prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68, SFS 1976:460). Avdraget skedde alltså under det aktuella beskattningsåret. Avdraget gjordes också i inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet och inte som ett allmänt avdrag. En avstämning skedde senare mellan schablonavdraget och de faktiskt påförda avgifterna. Bestämmelserna om schablonavdrag för egenavgifter fördes in i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § (jordbruksfastighet) och punkt 9 a av anvisningarna till 29 § (rörelse) KL.

Systemet med schablonavdrag ersattes år 1981 med en rätt till avdrag för belopp som avsätts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna (Ds B 1980:15, prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU9, SFS 1981:1150).

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna över till det nya inkomstslaget näringsverksamhet (punkt 19 av anvisningarna till 23 §). Samtidigt gjordes de tillämpliga även på den särskilda löneskatten enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Enligt punkt 13 av anvisningarna till 22 § KL räknas som intäkt avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. Av punkt 19 av anvisningarna till 23 § framgår att avdrag för avsättning för de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna skall återföras till beskattning nästa beskattningsår. Det får anses onödigt att på två ställen ange att avdraget för avsättning för egenavgifter skall återföras till beskattning. Därför föreslås att detta regleras på ett ställe, nämligen i detta kapitel. I den förstnämnda bestämmelsen anges vidare att om avgifterna sätts ned genom ändrad debitering skall motsvarande del av avdraget återföras till beskattning. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 15 av anvisningarna till 21 § (jordbruksfastighet) och punkt 10 av anvisningarna till 28 § (rörelse) KL. Bestämmelserna infördes år 1976 men hade föregångare i det äldre systemet när avdrag för egenavgifter gjordes som ett allmänt avdrag och restituerade, avkortade eller avskrivna avgifter togs upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (35 § 1 mom. KL).

Bestämmelsen reglerar en viss intäktssituation och den är i dag placerad bland intäktsbestämmelserna i näringsverksamheten. Skattebestämmelserna om egenavgifter har till uppgift att reglera avdrag för egenavgifter. I de fall egenavgifter skall tas upp som intäkt har avdrag tidigare skett. Med hänsyn till intäktregelns nära samband med avdragsbestämmelserna har SLK valt att placera regeln i utgiftskapitlet tillsammans med övriga bestämmelser om egenavgifter. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag bortsett från ett par redaktionella ändringar.

I andra stycket har hänvisningarna till GBFL och jordbruksbokföringslagen (1979:141) ändrats till att avse NBFL. Införandet av NBFL föreslås i prop. 1998/99:130.

I 15 kap. 7 § har tagits in en hänvisning till intäktsbestämmelsen i detta kapitel.

30 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag av att senare lagändringar har beaktats i regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om underlaget för avdraget är hämtad från punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981. Föregångare till bestämmelsen var schablonavdraget för egenavgifter som infördes år 1976 (jfr kommentaren till 29 §). Bestämmelsen i andra stycket har ändrats år 1997 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:950) då procentsatsen höjdes från 18 till 20 % för sådana inkomster för vilka särskild löneskatt utgår. Bestämmelsen i första stycket 2 ändrades senast år 1998 (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13 och SfU14, SFS 1998:684) då definitionen av uttrycket *inkomst av anställning* flyttades från 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring till 2 kap. 3–5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

31 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om handelsbolag är hämtad från punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL. Föregångare till bestämmelsen var schablonavdraget för egenavgifter som infördes år 1976 (jfr kommentaren till 30 §) och vad som gällde för handelsbolag förtydligades senare under det året (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094).

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

32 §

SLK:s förslag (31 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om pensionsförsäkringar m.m. är hämtad från punkt 21 av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform. Tidigare fick avdrag göras för pensionsförsäkringar bara som ett allmänt avdrag, dvs. utanför näringsverksamheten.

Som en följd av den år 1993 införda möjligheten till individuellt pensionssparande utvidgades avdragsrätten till att gälla även inbetalning på eget pensionssparkonto (Ds Fi 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938).

SLK har i ett andra stycke tagit med villkoret om obegränsad skattskyldighet. I regeringens förslag har villkoret i stället placerats i 59 kap. 16 §.

Avgifter till arbetslöshetskassa

33 §

SLK:s förslag (32 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden ”och liknande avgifter” inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för avgifter till arbetslöshetskassa är hämtad från punkt 23 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

En särskild avdragsrätt infördes år 1979 (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1157). Tidigare var avgiften avdragsgill inom ramen för kapitalförsäkringsavdraget medan utfallande belopp beskattades sedan år 1974.

Av 12 kap. 35 § andra stycket framgår att även avgifter till utländska motsvarigheter till arbetslöshetskassa skall dras av. Bestämmelserna infördes år 1997 (se förarbeten i kommentaren till den paragrafen). I regeringens förslag har därför *och liknande avgifter* lagts till här. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

Arbete i bostaden

34 §

SLK:s förslag (33 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för arbetsrum e.d. i bostaden är hämtad från punkt 27 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1985 tillsammans med annan lagstiftning som särskilt tog sikte på kulturarbetare (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225). Bestämmelsen om avdragsrätt för utgifter för arbetsutrymme som särskilt inrättats för näringsverksamheten kan sägas motsvara tidigare praxis.

Ursprungligen gällde avdragsrätten arbetsrum i den skattskyldiges bostad. Genom 1990 års skattereform fick avdragsrätten en mer generell utformning och gäller del av privatbostad eller annan bostad som särskilt inrättats för näringsverksamheten. Samtidigt angavs också vilka typer av utgifter som får dras av.

35 §

SLK:s förslag (34 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om schablonmässigt avdrag för arbetsutrymme i bostaden är hämtad från punkt 27 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se kommentaren till 34 §). Beloppen har aldrig ändrats.

Ökade levnadskostnader för yrkesfiskare

36 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Bestämmelsen har dock en annan formulering i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att formuleringen bör ändras så att det klart framgår att det är fiske under yrkesutövning som kan berättiga till avdrag för ökade levnadskostnader.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för yrkesfiskares ökade levnadskostnader är hämtad från punkt 29 av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 19 av anvisningarna till 29 § KL.

Avdraget infördes år 1974 (prop. 1974:115, bet. 1974:SkU33, SFS 1974:294). Vid 1990 års skattereform infördes kravet på att fiskeresan skulle vara förenad med övernattnings utom hemorten.

Enligt bestämmelsen krävs för avdrag att yrkesfiskaren under längre tidsperioder personligen bedrivit fiske. Avdraget byggde nämligen på att fiske bedrevs under omkring 150 fiskedagar om året. Sedan kravet på övernattnings införts, styrs avdragsrätten av antalet övernattnings utanför hemorten, och kravet är inte längre relevant utan bör tas bort. Inte heller kan det behöva anges att yrkesfiskaren personligen bedrivit fisket.

Något sådant förtydligande som RSV efterlyser, att det är resor i samband med fiske under yrkesutövning som berättigar till avdrag, behövs inte. Om fiskaren gör privata fiskeresor är utgifterna för dessa privata levnadskostnader som enligt 9 kap. 2 § inte får dras av. Eftersom uttrycket i *näringsverksamheten* finns i flera paragrafer har det ändå lagts till i regeringens förslag.

Utgifter innan en näringsverksamhet startar

37 §

SLK:s förslag (14 kap. 11 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen för avdrag i efterhand för utgifter innan en näringsverksamhet har påbörjats är hämtad från punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL.

Avdragsrätten infördes år 1985 efter förslag från Kulturskattekommissionen (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225). Bestämmelsen gäller alla näringsidkare men ansågs vara av särskild betydelse för uppfinnare och konstnärer.

Regeln togs in i en ny anvisningspunkt 18 b av anvisningarna till 29 § KL och fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform. Då skedde också en anpassning till systemet med rullande underskottsavdrag.

Lagrådet anför att enligt tredje stycket skall avdrag som avses i denna paragraf göras bara om den skattskyldige kan visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Avsikten med denna formulering torde enligt Lagrådet vara att det skall gälla ett strängare beviskrav än normalt. Be-

stämelsen har mot bakgrund av vad Lagrådet anfört formulerats om i enlighet med Lagrådets förslag.

Regeringen har även i övrigt gjort några redaktionella ändringar i förhållande till det remitterade lagförslaget.

Resekostnader i konstnärlig verksamhet

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I punkt 28 av anvisningarna till 23 § KL anges att vid utövande av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet kan resor ingå som ett naturligt led i verksamheten och att kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.

Bestämmelsen infördes år 1985 (SOU 1983:53, prop. 1984/85:93, bet. 1984/85:SkU28, SFS 1985:225) och bakgrunden var att bedömningen av konstnärers och författares avdragsyrkanden varierade starkt. Det fanns därför ett intresse av att få en enhetlig tillämpning samtidigt som betydelsen av resor för kulturarbetares verksamhet markerades. Avsikten var därför närmast att göra klart att skattskyldiga med litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet ofta har ett behov av resor för att förvärva och bibehålla inkomsterna i sin verksamhet och att avdragsrätten för utgifterna skall prövas enligt samma grunder som gäller i fråga om annan verksamhet. Detta förhållande framgår också av rättsfallet RÅ 1992 ref. 101.

SLK ifrågasätter behovet av bestämmelsen. Som nämnts skall avdraget prövas enligt samma grunder som för annan näringsverksamhet. Regeln synes däremot slå fast att kulturarbetare ofta har ett yrkesmässigt behov av resor och ett större behov än andra näringsidkare. Det är en ovanlig metod i skattesammanhang att i lagtexten konstatera vissa behov, egenskaper m.m. I stället brukar sådana bakomliggande förhållanden ligga till grund för materiella bestämmelser och i det enskilda fallet vara föremål för bevisning. Det är i hög grad tveksamt om bestämmelsen fyller någon funktion. SLK föreslår därför att bestämmelsen inte tas med i IL. *Riksskatteverket* framhåller att regeln sannolikt har inneburit att ifrågavarande yrkesgrupper behandlats förmånligare än andra näringsidkare vad avser reseavdrag. Om regeln tas bort kan det enligt verket uppfattas som en skärpning av gällande regler. Regeringen delar SLK:s bedömning att det kan ifrågasättas om regeln fyller någon funktion. Avsikten med regeln har såsom ovan framgått inte varit att behandla kulturarbetare förmånligare vid beskattningen än andra näringsidkare. Regeringen föreslår därför att en sådan bestämmelse inte tas med i IL.

17 kap. Lager och pågående arbeten

Kapitlet innehåller bestämmelser om lager och pågående arbeten. I fråga om lager är det inte bara egentliga lagervärderingsreglerna utan också bestämmelserna om sammanläggning och delning av värdepappersfonder.

I SLK:s förslag finns bestämmelser om internationella aktiebyten i 13–17 §§ och om internationella fusioner och fissioner i 18 §. Bestäm-

melserna upphävdes år 1998 och andra bestämmelser infördes i nya lagar, FUL och UBA (prop. 1998/99:28, bet. 1998/99SkU8, SFS 1998:1601 och 1603). De senare bestämmelserna har tagits in i 37 kap. respektive 49 kap. i IL.

Bakgrund

Bestämmelserna om lager och kontraktsnedskrivning fanns ursprungligen i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. År 1979 delades punkten upp i tre anvisningspunkter (prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Punkt 1 behandlade bokföringsmässig inkomstberäkning. Punkt 2 innehöll de allmänna reglerna om lagervärdering samt om kontraktsnedskrivning. Punkt 3 innehöll de särskilda värderingsreglerna i fråga om lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar. (De tidigare punkterna 2 och 3 fick ändrad numrering.)

Bestämmelser om pågående arbeten infördes i punkt 3 a av anvisningarna till 24 § KL år 1981 (förarbeten, se nedan).

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades samtliga värderingsregler från punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 41 § KL till punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelserna om pågående arbeten flyttades från punkt 3 a av anvisningarna till 41 § KL till punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL.

Enligt de ursprungliga bestämmelserna i KL var lagervärderingen fri och några särskilda skatterättsliga lagervärderingsregler fanns inte. I stället skulle den i räkenskaperna gjorda värdesättningen ligga till grund för beskattningen och ”endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås ...” (punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL). Rätten till fri lagervärdering begränsades alltså endast av bokföringslagens bestämmelse om att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Bestämmelserna om nedskrivning på rätten till leverans av lagertillgångar som har köpts in men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning) infördes år 1945 (förarbeten, se nedan).

År 1955 slopades den fria lagervärderingen (förarbeten, se nedan). I stället tilläts att lagret skrevs ned till 40 % av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans (huvudregeln). Alternativt kunde lagret skrivas ned på grundval av medeltalet av lagervärdena vid utgången av de två närmast föregående åren (suppletärregel I). För rå- eller stapelvaror fanns ytterligare en alternativ nedskrivningsmöjlighet (suppletärregel II). Enligt denna fick lagret tas upp till lägst 70 % av värdet beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Slutligen fanns en möjlighet att värdera lagret till ett lägre värde än enligt de beskrivna reglerna om den skattskyldige kunde visa att det var påkallat med hänvisning till prisfallsrisk.

Inkuransavdrag (prisfall) fick schablonmässigt göras med 5 % eller med det högre procenttal som RSV fastställde för vissa branscher.

Samtidigt infördes också bestämmelser om värdering av lager av fastigheter samt om värdering av bl.a. försäkringsföretags placeringar i aktier m.m.

År 1981 infördes särskilda värderingsregler för lager av aktier (förarbeten, se nedan).

År 1983 sänktes bolagsskattesatsen samtidigt som möjligheten att skriva ned värdet på lager begränsades och fick ske endast till 50 % av värdet (Ds Fi 1983:21, prop. 1983/84:64, bet. 1983/84:SkU14, SFS 1983:983).

I och med att ett första steg togs mot 1990 års skattereform under år 1989 begränsades ytterligare rätten till lagernedskrivning för bl.a. aktiebolag (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017). Ändringen innebar att nedskrivning av värdet på lager fick ske till 60 % av värdet. Motsvarande begränsning gjordes beträffande övriga lagervärderingsregler med undantag av supplementärregel II.

Nedskrivningsreglerna ändrades radikalt genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Det schablonmässiga inkuransavdraget avskaffades. Supplementärregel I och II togs bort. Efter en ändring år 1992 får lagret värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet på balansdagen (förarbeten, se nedan).

När det gäller lager i djur skedde stora förändringar åren 1951 och 1972 i samband med att jordbruken gick över till bokföringsmässig inkomstredovisning (förarbeten, se nedan). I renskötsel företagen skedde övergången till bokföringsmässig inkomstredovisning år 1976 (förarbeten, se nedan).

År 1978 fick inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder ske även i inkomstslaget annan fastighet (förarbeten, se nedan).

År 1995 skedde en frikoppling mellan bokföring och beskattning av försäkringsföretagens placeringstillgångar samt av vissa omsättningstillgångar hos kreditinstitut och värdepappersbolag (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1945 Kontraktsnedskrivning, prop. 1945:377, bet. 1945:BevU64, SFS 1945:778

1951 Lagervärdering av bl.a. djur i jordbruk vid övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, SOU 1946:29, prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790

1955 Den fria lagervärderingen ersattes av huvudregeln och supplementärreglerna samt regler för lager av fastigheter och försäkringsföretags m.fl. placeringar, SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255

- 1966 Skatteflyktsregel mot Lundintransaktioner, SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724
- 1972 Lagervärdering av bl.a. djur i samtliga jordbruk på grund av övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741
- 1976 Lagervärdering av djur i renkötselrörelse, prop. 1975/76:107, bet. 1975/76:SkU2, SFS 1976:924
- 1978 Lagervärdering även för inkomstslaget annan fastighet i samband med övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, Ds B 1978:7, prop. 1978/79:42, bet. 1978/79:SkU17, SFS 1978:942
- 1981 Värderingsregler för lager av fastigheter m.m. och inkomstredovisning av pågående arbeten, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295
- 1990 1990 års skattereform, nya regler för lagernedskrivning, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650
- 1992 Värdering av lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet, prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30, SFS 1992:693
- 1995 Frikoppling mellan redovisning och beskattning för placerings-tillgångar i försäkringsföretag m.m., SOU 1995:43, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår att kapitlet behandlar dels lager, dels pågående arbeten.

Anskaffningsvärde och verkligt värde

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från att hänsyn har tagits till senare föreslagen lagstiftning, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att hänvisningen till årsredovisningslagen m.fl. lagar inte är oproblematisks mot bakgrund av de diskussioner som förts om successiv vinstavräkning för

pågående arbeten. Samfundet anser att denna problematik bör utredas särskilt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till lagstiftning om redovisning när det gäller begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde. Bestämmelserna finns i dag i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL och 2 § 6 a mom. SIL. Bestämmelserna i KL infördes år 1992 och ändrades år 1995 samtidigt som bestämmelserna i SIL infördes. SLK:s förslag är ingen ändring i förhållande till gällande regler. Såsom Svenska Revisorsamfundet SRS anfört måste eventuella problem vad avser värderingen av pågående arbeten utredas särskilt. Det finns därför inte skäl att nu frångå kommitténs förslag.

I prop. 1998/99:130 föreslås emellertid en ny bokföringslag. I NBFL hänvisas i fråga om värderingen av omsättningstillgångar till 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL. Regeringen har anpassat sitt förslag i denna paragraf till de föreslagna bestämmelserna i den nämnda propositionen.

Lager

Huvudregler

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om lagervärdering i *första stycket* är hämtad från punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform. Enligt denna regel fick lagret inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt vissa bestämmelser i BFL. Tidigare lagervärderingsregler finns beskrivna ovan i avsnittet om bakgrunden.

Eftersom den nya lagervärderingsregeln ledde till tillämpningsproblem ändrades bestämmelsen år 1992.

Bestämmelsen i *andra stycket* om först-in-först-ut-principen är hämtad från punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Den infördes år 1955.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från en redaktionell ändring, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om alternativregeln (97-procentsregeln) är hämtade från punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelserna infördes genom 1990 års skattereform.

Djur

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund* anför att innebörden av uttrycket *verkligt värde* bör klargöras.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om djur i jordbruk och renskötsel är hämtad från punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL.

År 1951 fick jordbrukare uttryckligen möjlighet till bokföringsmässig inkomstberäkning under förutsättning att räkenskaper fördes. För de jordbrukare som gick över till en sådan inkomstberäkning räknades samtliga djur i jordbruket som lager. Tidigare skedde en uppdelning av djuren så att vissa räknades som inventarier och andra som lager. Detsamma gällde år 1972 då samtliga jordbrukare gick över till bokföringsmässig inkomstberäkning.

År 1976 anknöts värderingen av djur i renskötselrörelse till vad som gällde i jordbruk i samband med övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning.

Den ursprungliga fria lagervärderingen fick tillämpas utom för lager av djur. Dessa skulle normalt tas upp till vissa minimivärden, i praktiken värden motsvarande 80 % av genomsnittspriserna.

År 1979 infördes produktionskostnaden som värderingsgrund (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612).

Bestämmelsen om djurens sammanlagda saluvärde infördes år 1987 (prop. 1986/87:132, bet. 1986/87:SkU46, SFS 1987:337).

Genom 1990 års skattereform begränsades nedskrivningsrätten till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden.

Av den nuvarande bestämmelsen framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden för varje taxeringsår. Delegationsbestämmelsen infördes år 1951. Värderingen av dyrbara avelsdjur e.d. som det inte fastställts några värden för reglerades samma år. SLK föreslår att delegationsbestämmelsen och knytningen till denna tas bort eftersom den inte är tillfredsställande från grundlagsmässig synpunkt. Regeringen delar SLK:s uppfattning.

Av nuvarande bestämmelse följer att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. I kommitténs förslag har termen *saluvärde* bytts ut mot *verkligt värde*. Med *verkligt värde* avses detsamma som i 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL. Lantbrukarnas Riksorganisation och Skogsägarnas Riksförbund anser att innebörden av begreppet bör klargöras. Med *verkligt värde* avses enligt nämnda lagrum försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Det verkliga värdet får i vissa fall bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed. Regeringen anser inte att den bör närmare ange vad som är god redovisningssed vid lagervärderingen av djur.

Andelar som förvärvas genom vissa utdelningar och utskiftningar

6 och 7 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att det innehåller ordet *genomsnittliga* före *anskaffningsvärdet* i 6 § *första stycket*. Vidare använder SLK ordet *erhålla* i stället för *förvärva* såväl i rubriken som i paragraferna. Slutligen använder SLK i 6 § uttrycket ”anses som anskaffningsvärde” och i 7 § ”skall som anskaffningsvärde för aktierna anses”.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att begreppet ”genomsnittligt anskaffningsvärde” är nytt och det har inte kommenterats särskilt. Förbundet förutsätter att begreppet inte innebär någon ändring i sak.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragraferna finns kompletterande bestämmelser till 42 kap. 16 och 20 §§. Dessa paragrafer behandlar den situationen att ett aktiebolag delar ut eller en ekonomisk förening skiftar ut aktier i ett dotterbolag (se vidare kommentaren till de paragraferna). Enligt dessa lagrum behöver den som får aktierna till sig under vissa förutsättningar inte ta upp värdet av dem som intäkt. Men om aktierna blir lagertillgångar hos mottagaren skall värdet av aktierna enligt 24 kap. 3 § tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Det framgår i dag av 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena samt 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Hur värdet skall bestämmas framgår av punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL. Som anskaffningsvärde för de utdelade aktierna skall anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen av marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Av prop. 1990/91:167 s. 25 framgår att förändringen av marknadsvärdet skall beräknas enligt samma princip som tillämpas vid fördelningen av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktier som inte utgör omsättningstillgångar. Därmed har man inte avsett att genomsnittsmetoden skall tillämpas. För att undvika förväxlingar har regeringen tagit bort ordet *genomsnittliga* före *anskaffningsvärdet* i 6 §.

Att de utdelade aktierna blir lagertillgångar kan bara förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet. Därför har intäktsbestämmelserna placerats i 24 kap. 3 § i stället för i inkomstslaget kapital. Här regleras hur anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna skall beräknas.

Bestämmelserna i 6 § infördes år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:411) och bestämmelserna i 7 § år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Ordet *erhålla* har i båda paragraferna i regeringens förslag ersatts med ordet *förvärva*. Regeringen har också skrivit om bestämmelserna så att de är formulerade på samma sätt i de båda paragraferna. Regeringen har valt uttrycket ”skall som anskaffningsvärde anses”. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

Lagrådet anser att den s.k. Lundinlagstiftningen framstår som ett udda och svårtillämpat inslag i företagsbeskattningen. Med hänsyn till att en särskild utredare tillkallats att se över reglerna (Dir. 1998:55) motsätter sig inte Lagrådet att reglerna i sak förs över till IL.

Vissa andra andelsförvärv

8–10 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Skatteflyktsreglerna är hämtade från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1966 och har sedan dess enbart genomgått redaktionella förändringar med undantag av ett tillägg (se kommentaren till 11 §).

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ekonomiska föreningar och utländska juridiska personer är hämtad från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Regleringen om ekonomiska föreningar är från år 1966.

Som en följd av det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet, som syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt skall betalas, infördes år 1994 ett tillägg som tog sikte på nedskrivning av aktier eller andelar i utländska juridiska personer (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1858).

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken ordning medel skall anses ha tagits i anspråk för utdelning är hämtad från punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL och tillkom också den år 1966.

Fusioner och fissioner

13 §

SLK:s förslag (14 §): Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning till 37 kap. 29 § om fusioner och fissioner (se kommentaren till nämnda paragraf). Ordet *kvalificerade* har lagts till i förhållande till det till Lagrådet remitterade förslaget eftersom bestämmelsen i 37 kap. 29 § bara gäller vid kvalificerade fusioner och fissioner.

Delägarätter i före detta investmentföretag

14 §

SLK:s förslag (16 §): Rubriken och bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning. Bestämmelserna om avskattning av andelarna när ett investmentföretag upphör att vara investmentföretag infördes år 1998 (förarbeten se kommentaren till 39 kap. 18 §).

Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

15 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelserna om sådana andelar i svenska värdepappersfonder som är lagertillgångar är hämtade från 1 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond. Den infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31). Resten av lagen har placerats i 39 kap. 20 § (fondernas beskattning) och 48 kap. 18 § (kapitalvinstbeskattningen).

Andelsbyten

16 §

SLK:s förslag : Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning till 49 kap. som behandlar uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Bestämmelserna infördes år 1998 (se avsnittet Bakgrund i nämnda kapitel).

Försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag

17 och 18 §§

SLK:s förslag (20 och 21 §§): Överensstämmer, bortsett från en redaktionell ändring i 17 § med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Försäkringsförbundet* anför att eftersom det definitionsmässigt är skillnad mellan lagertillgångar och omsättningstillgångar kan ordet omsättningstillgång inte utan vidare bytas ut mot lagertillgångar i 17 § (20 § i SLK:s förslag). Förbundet anför att bestämmelsen i stället bör utformas på följande sätt ”Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag får tas upp till det lägsta ...”

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om försäkringsföretags placeringstillgångar är hämtade från 2 § 6 a mom. första och andra styckena SIL.

Bestämmelserna infördes år 1995 och var en följd av att nya årsredovisningslagar infördes år 1995, bl.a. lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I IL har, såsom redovisats i allmänmotiveringen, avsnitt 7.2.7, ordet *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. Regeringen delar inte förbundets bedömning att termen i förevarande fall inte kan bytas ut mot lagertillgång. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

19 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värderingen av lager av överlåtbara värdepapper för kreditinstitut och värdepappersbolag är hämtad från 2 § 6 a mom. tredje stycket SIL.

Bestämmelsen infördes år 1995 som en följd av ny lagstiftning om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

20 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Justeringsregeln vid byte av värderingsmetod är hämtad från 2 § 6 a mom. femte stycket SIL.

Bestämmelsen infördes år 1995 som en följd av frikopplingen mellan redovisning och beskattning i fråga om värdering av vissa värdepapper hos kreditinstitut och värdepappersbolag samt placeringstillgångar hos försäkringsföretag.

21 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att bestämmelsen i SLK:s förslag är formulerad som så att 17 och 19 §§ inte skall tillämpas *i den mån* företaget delat ut medel eller på annat sätt förfogat över vinst med för stort belopp.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att den nuvarande formuleringen uttrycker tydligare vad som gäller, nämligen att om bara en del av övervärdet har gjorts till föremål för utdelning skall endast ett belopp motsvarande den delen återföras. Delegationen anför att det inte är meningen att man vid varje överträdelse av utdelningsförbudet beträffande obeskattade värdeökningar skall frångå lägsta värdets princip och i stället fullt ut använda det värde som tagits fram i räkenskaperna.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att en lägre skattemässig värdesättning inte godtas i den mån överskjutande belopp används för vinstutdelning eller liknande är hämtad från 2 § 1 mom. nionde stycket SIL. Bestämmelsen tillkom år 1995.

Regeringen anser i likhet med Näringslivets skattedelegation att SLK:s formulering kan synas oklar. Det bör av bestämmelsen klart framgå att värdet vid taxeringen skall höjas i motsvarande mån som företaget förfogat över vinsten på ett sätt som inte hade varit möjligt om samma värdering gjorts i räkenskaperna som vid inkomsttaxeringen. Bestämmelsen har därför förtydligats i regeringens förslag.

Kontraktsnedskrivning

22 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer, med undantag för ett par redaktionella ändringar i första meningen, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* framhåller att det blir tydligare i första meningen om *köpts in* ersätts med bara *köpts*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kontraktsnedskrivning är hämtad från punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Rätten till kontraktsnedskrivning infördes år 1945. Nedskrivning fick ske på grund av såväl prisfallsrisk som konstaterat prisfall. Kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk slopades genom 1990 års skattereform.

Bestämmelserna om kontraktsavskrivning på inventarier, som i dag finns i samma stycke, har placerats i kapitlet om inventarier (18 kap. 23 §).

Orden *köpts in* har här ersatts med ordet *köpts*. Några ytterligare redaktionella ändringar har gjorts i SLK:s förslag.

Pågående arbeten

Huvudregler

23 och 24 §§

SLK:s förslag (26 och 27 §§): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om pågående arbeten är hämtade från punkt 3 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelserna om pågående arbeten infördes år 1981. Bakgrunden var bl.a. den bristande överensstämmelsen mellan redovisning och beskattning. Enligt god redovisningssed ansågs resultatredovisning kunna ske först när arbetet var slutfört, men vid beskattningen ansågs resultatberäkning kunna ske löpande genom beskattning av dellikvider.

Löpande räkning eller fast pris

25 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen på de två formerna av pågående arbeten är hämtad från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är från år 1981.

Löpande räkning

26 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att orden ”i stället” i *andra meningen* är överflödiga och bör tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om arbeten på löpande räkning är hämtad från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och innehåller den s.k. faktureringsmetoden, nämligen att intäktsredovisning sker i takt med faktureringen.

Lagrådet anför att det remitterade förslaget synes innebära att den skattskyldige kan, med verkan i skattehänseende, antingen aktivera värdet av de pågående arbetena eller ta upp fakturerade belopp. Lagrådet föreslår att bestämmelsen ges en annan formulering om avsikten är att åstadkomma en reglering som sakligt överensstämmer med dagens regler. Regeringen har inte avsett att ändra den materiella innebörden av gällande regler. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen utformas med utgångspunkt i Lagrådets förslag och på samma sätt som i dag i KL.

Fast pris

27 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag men saknar ordet *lägst* före 97 procent.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Näringslivets skattedelegation* framhåller att ordet *lägst* bör läggas till före 97 % eftersom varje värde inom 97–100 % godtas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värdering av pågående arbeten till fast pris är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och till en början fick arbetena tas upp till lägst 85 % av kostnaderna. Då kunde även en motsvarighet till den för lagertillgångar gällande supplementärregel I tillämpas (jämförelse med medelvärdet på pågående arbeten under de närmast två föregående åren). För hantverks- och konsultrörelser fick värdet minskas med ett basbelopp. Basbeloppsregeln och supplementärregeln togs bort genom 1990 års skattereform.

Före 1990 års skattereform gjordes skillnad mellan direkta och indirekta kostnader. Indirekta kostnader var omedelbart avdragsgilla det år de uppkom. 1990 års skattereform innebar att värderingen i stället görs som för lager.

Regeringen gör ingen annan ändring i SLK:s förslag än att ordet *lägst* läggs till före 97 procent.

28 §

SLK:s förslag (31 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om á conto-betalningar för arbeten till fast pris är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 24 §. Den tillkom år 1981.

29 §

SLK:s förslag (32 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att värdet av den egna arbetsinsatsen m.m. inte skall räknas in är hämtad från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

30 §

SLK:s förslag (33 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeln om intressegemenskap är hämtad från punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

31 §

SLK:s förslag (34 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Skatteflyktsregeln är hämtad från punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen är från år 1981.

Justering

32 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avvikelser från de tidigare redovisade reglerna för inkomstberäkning är hämtad från punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 24 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

Hänvisningar

33 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till andra ställen i lagen med bestämmelser som innehåller särskilda regler om anskaffningsvärde för lager och pågående arbete.

18 kap. Inventarier

I kapitlet finns bestämmelserna om inventarier och tillgångar som skrivs av som inventarier. I kapitlet om byggnader (19 kap.) respektive mark-

anläggningar (20 kap.) finns ytterligare bestämmelser om inventarier (byggnads- och markinventarier). Byggnads- och markinventarier räknas som inventarier och skrivs följaktligen av enligt bestämmelserna i detta kapitel. Bestämmelserna om mark- och byggnadsinventarier tar emellertid närmast sikte på att avgränsa dessa från vad som är byggnader respektive mark. Därför har bestämmelserna samlats i byggnads- respektive markkapitlet och kommenteras närmare där.

Bakgrund

Den ursprungliga avskrivningsmetoden i KL kallades för bunden, normal eller *planenlig avskrivning*. Enligt denna metod var de årliga värde-minskningsavdragen så avpassade att anskaffningsvärdet i sin helhet drogs av under den tid som tillgången beräknades vara ekonomiskt användbar.

År 1938 (förarbeten, se nedan) infördes ytterligare en avskrivningsmetod vid sidan av den planenliga nämligen *fria avskrivning*. Den fria avskrivningen gällde enbart för aktiebolag och vissa andra juridiska personer. Den fria avskrivningen var inte bunden till någon plan. Avdrag medgavs i stället med samma belopp som i räkenskaperna.

År 1955 (förarbeten, se nedan) avskaffades den fria avskrivningen och i stället infördes den *räkenskapsenliga avskrivningen*. Den räkenskapsenliga avskrivningen innebär bl.a. att avdraget begränsas till högst 30 % per år. I övrigt bygger den räkenskapsenliga avskrivningen i hög grad på den fria avskrivningen. För enskilda näringsidkare samt för jordbrukare som redovisade inkomst enligt bokföringsmässiga grunder innebar den räkenskapsenliga avskrivningen väsentligt ökade avskrivningsmöjligheter. Den räkenskapsenliga avskrivningen är fortfarande den allmänt förekommande metoden.

Restvärdesavskrivningen infördes i inkomstslaget jordbruksfastighet år 1972 samtidigt som jordbruken gick över till beskattning enligt bokföringsmässiga grunder (SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741).

Den planenliga avskrivningsmetoden avskaffades år 1981 (förarbeten, se nedan) och restvärdesmetodens tillämpningsområde utvidgades till att avse även inkomstslaget rörelse. Samtidigt togs ett tidigare krav på anknytning till räkenskaperna bort.

År 1981 skedde även en mindre redigering av de aktuella bestämmelserna i inkomstslaget rörelse. Tidigare hade avskrivningsreglerna funnits i punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 § KL. Dessa bestämmelser flyttades till punkterna 3–6 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelserna fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Med något undantag skedde inte några materiella förändringar genom skattereformen.

Före 1990 års skattereform fanns i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet hänvisningar till avskrivningsreglerna i inkomstslaget rörelse. Av punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL framgick att bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning gällde även inkomstslaget jordbruksfastighet. En hänvisning gjordes till

punkt 4 och 5 av anvisningarna till 29 § KL (rörelse). Av punkt 3 av anvisningarna till 25 § KL framgick att punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 § KL gällde även inkomst av annan fastighet. Dessa inkomstslag gick upp i inkomstslaget näringsverksamhet genom 1990 års skattereform.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1938 Fri avskrivning infördes, SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368
- 1955 Den räkningsenliga avskrivningen infördes och den fria avskrivningen avskaffades, SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255
- 1966 Räkningsenlig avskrivning för patent m.m., SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724
- 1981 Restvärdesmetoden infördes för rörelse och den planliga avskrivningen avskaffades, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Tillämpningsområde

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser inte att det finns några skäl att begränsa rättigheterna i andra stycket 1 till förvärvade rättigheter. Enligt samfundets mening torde motsvarande begränsning inte finnas i nuvarande bestämmelser.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* anges att bestämmelserna gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Bestämmelsen finns i punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I första stycket erinras också om att byggnads- och markinventarier räknas som inventarier. I inledningen till detta kapitel motiveras varför bestämmelserna om byggnads- och markinventarier finns i fastighets- respektive markkapitlet.

Bestämmelserna i *andra stycket 1* om koncessioner, patent m.m. är hämtade från punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL. De fick sin nuvarande utformning år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1613).

Bestämmelserna om värdeminskingsavdrag för *patenträtt m.m.* har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Från början tillämpades den planerliga avskrivningen. Genom lagstiftning år 1966 fick patent m.m. skrivas av enligt räkenskapsenlig avskrivning.

I de nuvarande bestämmelserna anges att det för avdragsrätten för patenträtt och liknande är utan betydelse om den förvärvade rättigheten utnyttjas vid tillverkning eller om näringsidkaren tillgodogör sig den genom att överlåta utnyttjandet till någon annan. Ursprungligen var det så att patenträtt och liknande rättigheter som näringsidkaren utnyttjade genom att överlåta tillverkningen till någon annan ansågs som en vara (omsättningstillgång) och inte som ett inventarium (punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL). Ett sådant patent kunde alltså inte skrivas av. Efter lagändring år 1966 räknades även patent som exploaterades av andra som anläggningstillgång. Det fanns då ett behov av att upplysa om att det för avdragsrätten var betydelselöst att tillverkningen skedde hos någon annan. Eftersom det inte kan anses vara någon skillnad att hyra ut en anläggningstillgång jämfört med att upplåta rätten att utnyttja ett patent saknar bestämmelsen numera betydelse. Den har därför tagits bort.

Från början medgavs avdrag för värdeminskning på *varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur* enbart i den mån värdet var begränsat till viss tid. Ersättning vid överlåtelse av goodwillvärdet beskattades enligt kapitalvinstreglerna. År 1951 (SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761) infördes en generell avskrivningsrätt, i normalfallet under en tioårsperiod. Samtidigt föreskrevs att ersättningen vid avyttring skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. År 1966 togs möjligheten bort att omedelbart skriva av hyresrätter. Hyresrätter kom att bedömas som andra rättigheter av goodwills natur. Samtidigt fick goodwill skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning.

Bestämmelsen i *andra stycket punkt 1* är i förslaget utformad så att den bara omfattar rättigheter som har förvärvats från någon annan. Lagrådet anser att varken nuvarande lagtext eller dess förarbeten (prop. 1995/96:104 s. 52 och 54) ger stöd för att begränsa bestämmelsens tillämplighet till förvärv från utomstående. Lagrådet anför vidare att det inte heller finns några rättsfall som ger vid handen att punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL inte kan tillämpas på egenproducerade immateriella rättigheter och hänvisar till RÅ 1993 ref 92 och RÅ 1994 ref. 94. Lagrådets slutsats är att avskrivningsreglerna för inventarier enligt nuvarande system även gäller för egenproducerade immateriella rättigheter och att förslaget innebär en avvikelse i förhållande till gällande regler.

Lagrådet konstaterar att eftersom förslaget inte innehåller några särskilda regler för egenproducerade rättigheter synes den goda redovisningsseden komma att styra den skattemässiga behandlingen. Lagrådet anser att det inte finns bärande skäl för att aktiverade egenproducerade rättigheter skall behandlas på annat sätt än liknande rättigheter som förvärvas från utomstående. Lagrådet framhåller att införande av ytterligare en metod för reglering av avdrag för utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar ökar problemen vid upprättande och kontroll av deklARATIONER.

Regeringen vill till att börja med peka på att lagtexten enligt dagens lydelse inte är tydlig på denna punkt. Regeringens uppfattning är dock att egenproducerade rättigheter inte omfattas av dagens bestämmelser och att det är den goda redovisningsseden som, i avsaknad av skatterättsliga regler, får styra avskrivningarna av dessa rättigheter. Regeringen vill inte i detta sammanhang ta ställning till om reglerna borde ändras på sätt som Lagrådet föreslår. Frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning har behandlats av Redovisningskommittén i delbetänkandet *Sambandet redovisning – beskattning* (SOU 1996:167). Förslaget bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Det är enligt regeringens bedömning lämpligt att frågan om egenproducerade immateriella rättigheter och sambandet mellan redovisning och beskattning övervägs i ett sammanhang.

Bestämmelserna om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i *andra stycket 2* är hämtade från punkt 17 av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1975 i inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse (prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Före 1990 års skattereform fanns huvudregeln i punkt 11 av anvisningarna till 22 § KL. Hänvisningar till detta kapitel finns för tydlighetens skull i byggnadskapitlet och markkapitlet.

Hänvisningen i SLK:s förslag i *andra stycket* till vad som sägs om inventarier är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för dessa tillgångar. Kommittén har därför valt att i stället särskilt ange när något annat gäller. Regeringen anser att kommitténs lösning är ändamålsenlig och följer kommitténs förslag bortsett från att *andra stycket* har formulerats om. Ändringen i SLK:s förslag har gjorts för att bestämmelserna skall vara uppbyggda på ett enhetligt sätt i IL.

Reparation och underhåll

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att ordet *skall* används i stället för *får*.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* ifrågasätter om en ”reparationsbestämmelse” behövs för varje tillgångsslag. Även *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelsen är obehövlig eftersom avdragsrätten täcks in av den generella avdragsrätten. *Näringslivets skattedelegation* och Svenska Revisorsamfundet SRS anför att bestämmelsen bör omformuleras så att aktivering av kostnaderna kan ske vid beskattningen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av inventarier är ny. Däremot anges utgifterna som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns detta för inkomstlaget rörelses del i 29 § 1 mom. KL. Där hade det funnits sedan KL:s tillkomst.

Utgifter för underhåll och reparationer får enligt god redovisningssed ibland aktiveras i räkenskaperna. Kommitténs förslag innebär dock att utgifter för underhåll och reparationer vid taxeringen alltid skall dras av omedelbart. Enligt gällande praxis får utgifterna ibland fördelas på flera år även vid inkomsttaxeringen. Så kan t.ex. vara fallet om utgifterna har aktiverats i räkenskaperna. I regeringens förslag har därför ordet ”*skall*” bytts ut mot ”*får*”.

Lagrådet anför att eftersom det i förslaget saknas uttryckliga regler om hur aktiverade utgifter av ifrågavarande slag skall behandlas, avdrag i stället skall medges enligt de principer som följer av god redovisningssed. Lagrådet anser att det är oförenligt med ett starkt schabloniserat system som regleringen i kapitlet innebär att avstående från tillämpning av regeln om direktavdrag skulle leda till att ytterligare en metod för värdeminskning skulle få användas. Enligt Lagrådets mening talar övervägande skäl för att bestämmelserna i detta kapitel skall innehålla en uttömmande reglering av rätten till avdrag för utgifter för anskaffning och förbättring av inventarier. Lagrådet föreslår mot denna bakgrund att en bestämmelse införs som anger att utgifter som inte dragits av omedelbart skall dras av enligt bestämmelserna i 3 §.

Regeringen konstaterar att det inte i dag finns någon bestämmelse motsvarande den som Lagrådet föreslår. Regeringen vill inte i detta lagstiftningsärende ta ställning till om en sådan bestämmelse bör införas. Såsom regeringen anför i kommentaren till föregående paragraf bör frågor som rör sambandet mellan redovisning och beskattning lösas i ett sammanhang.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningssavdrag

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att regeln om konstverk bör ges en annan utformning så att begränsningen i avdragsrätten tar sikte på att inventarierna ifråga inte är föremål för värdeminskning utan anses ha ett bestående värde. Det avgörande bör vara att inventarierna inte minskar i värde, inte att de är konstverk eller liknande.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om årliga värdeminskningssavdrag i *första stycket* är hämtad från punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Av *andra stycket* framgår att värdeminskningssavdrag inte får göras för konstverk och andra föremål som kan anses ha ett bestående värde. Bestämmelsen är ny. Som framgår av redovisningen nedan har bestämmelsen en historisk bakgrund i KL samtidigt som syftet är att kodifiera praxis.

Ursprungligen angavs i 29 § 1 mom. KL att avdraget avsåg ”värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest”. Detta förtydligande togs bort år 1981. Av 15 § andra stycket BFL framgår att anläggningstillgångar som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak skall skrivas av.

Värde­minskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Det har funnits olika orsaker till denna praxis. Ibland har tillgångarna saknat samband med verksamheten. I andra fall har de inte anskaffats för stadigvarande bruk. I dessa fall har konstverken inte ansetts som inventarier. Men det finns fall där konstverken är inventarier men där värde­minskningsavdrag vägrats på grund av att konstverken inte ansetts sjunka i värde. Det är denna fråga som den föreslagna regeln tar sikte på. I Rege­ringsrättens praxis har det slagits fast att värde­minskningsavdrag eller omedelbart avdrag skall vägras för konstföremål och dylikt när föremålen kan bedömas vara värdebeständiga (RÅ 1951 not. Fi 674 och 738, R77 1:60 och RÅ 1991 not. 113). Det bör därför framgå i inventariekapitlet att värde­minskningsavdrag inte får göras för konstverk och andra föremål som kan beräknas ha ett bestående värde. I regeringens förslag har andra stycket förtydligats så att det klart framgår att det avgörande för bestämmelsens tillämplighet är att föremålen inte minskar i värde.

Omedelbart avdrag

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* anser att utredningens förslag i *andra meningen* är felaktigt från materiell synpunkt. Förbundet anför att i lagens lydelse enligt SFS 1966:724 hänvisades från punkt 5 i anvisningarna till 29 §, som behandlade rättigheter, till punkt 3 av vilken framgick att omedelbart avdrag medgavs. I specialmotiveringen (prop.1980/81:68) angavs endast följande om den nya punkt 6 av anvisningarna till 19 §. ”Innehållet har med språkliga och redaktionella ändringar som föranleds av förslagen i övrigt förts över från den nuvarande anvisningspunkten 5”. Sålunda fanns i sammanhanget inte någon avsikt att ändra avskrivningsreglerna för ”korttidsrättigheter” (jfr prop. s. 114). Det kan därför ifrågasättas om den nya punkten 6 av anvisningarna till 29 § genom lagändringen 1981 (SFS 1981:295) fick den lydelse den borde ha haft när den saknade hänvisning till punkt 3, där omedelbart avdrag fortfarande reglerades. Samfundet framhåller att andra meningen i förtydligande syfte i stället borde ha följande lydelse ”Detta gäller även sådana rättigheter som avses i 1 § andra stycket.” Även *Föreningen Auktoriserade revisorer FAR*, *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Näringslivets skattedelegation* anser att lagen bör ändras så att reglerna för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde är fullt ut tillämpliga på immateriella rättigheter.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om inventarier med kort livslängd eller av mindre värde är hämtade från punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om omedelbart avdrag för korttidsinventarier har funnits i KL sedan dess tillkomst. Av 29 § KL framgick då att värde­minskningsavdrag avsåg inventarier av längre varaktighet. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL medgavs omedelbart avdrag för inventarier som förbrukades eller förslets snabbt, vilket i regel var fallet när varaktigheten beräknades till högst tre (ursprungligen fem) år.

Bestämmelsen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde infördes först år 1981.

En fråga var tidigare i vad mån omedelbart avdrag kunde göras som för korttidsinventarier i fråga om sådana tillgångar som finns i punkt 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL (1 § andra stycket i förslaget). Frågan fick sin lösning genom rättsfallet RÅ 1993 ref. 92. Regeringen delar kommitténs bedömning, mot bakgrund av rättsfallet, att bestämmelserna om omedelbart avdrag för korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde inte omfattar sådana tillgångar som avses i punkt 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL. Den omständigheten att målet handlade om ett s.k. skatteupplägg kan enligt regeringens bedömning inte ha varit av avgörande betydelse. Regeringen tar inte i detta lagstiftningsärende ställning till huruvida bestämmelsen även bör vara tillämplig på immateriella rättigheter m.fl. tillgångar. Av tidsskäl måste den frågan övervägas i ett annat sammanhang. Förslaget till lagtext har utformats i enlighet med detta.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som avyttras, utrangeras eller dylikt under samma år. Bestämmelsen finns i punkt 13 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1955.

Av systematiska skäl har bestämmelsen brutits ut från avskrivningsreglerna och placerats i början av kapitlet tillsammans med de andra föreskrifterna om omedelbart avdrag.

Nyttjanderättshavares avdragsrätt

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till byggnadskapitlet vad gäller arrendators och annan nyttjanderättshavares avdragsrätt för anskaffning av inventarier. Dessa bestämmelser finns i punkt 15 av anvisningarna till 23 § KL.

Anskaffningsvärde

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att ordet *egen tillverkning* inte finns med i *första meningen*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om inventariers anskaffningsvärde. Bestämmelserna finns i nuvarande punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Om inventarier anskaffats genom egen tillverkning skall i avskrivnings-

underlaget inräknas direkta och indirekta tillverkningsutgifter. I regeringens förslag har ett tillägg gjorts i förtydligande syfte enligt vilket anskaffningsvärdet för egentillverkade inventarier utgörs av utgiften för förvärvet.

Bestämmelserna infördes ursprungligen år 1938.

8 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några ändringar på grund av senare lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse om anskaffningsvärdet på inventarier som har ingått i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvat genom ett benefikt fång. Bestämmelsen finns i punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen tillkom år 1938 i samband med att den fria avskrivningen infördes. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1604). Ändringen år 1998 innebär att bestämmelsen endast omfattar bodelning med anledning av makes död. Benefika överlåtelser genom gåva och bodelning av annan anledning än makes död omfattas av reglerna i den år 1998 införda underprislagen 1998:1600 (23 kap. i IL).

9 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse om anskaffningsvärdet när kontraktsnedskrivning skett. Bestämmelsen finns i nuvarande punkt 13 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1955. Att anskaffningsvärdet reduceras med det tidigare medgivna avdraget för kontraktsnedskrivning gällde från början inte vid tillämpning av kompletteringsregeln. Sedan år 1981 reduceras anskaffningsvärdet även när kompletteringsregeln tillämpas. Efter Lagrådets granskning har ordet *kontraktsavskrivning* ersatts med det rätta ordet *kontraktsnedskrivning* eftersom det är fråga om en nedskrivning.

10 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om karaktärsbyte.

I *första stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om avskattning i 14 kap. 16 § som infördes genom 1990 års skattereform. I förtydligande syfte har orden ”från ägarens privategendom” lagts till.

I *andra stycket* finns bestämmelser om anskaffningsvärdet när avskattning inte sker vid karaktärsbyte. Bestämmelsen finns i punkt 12 fjärde

stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes genom 1990 års skattereform.

11 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en jämningsregel som finns i nuvarande punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1938. Bakgrunden till bestämmelsen var att överlåtaren kunde undgå skatt eller bli lindrigt beskattad enligt den tidens kapitalvinstregler samtidigt som förvärvaren erhöll ett högt avskrivningsunderlag.

Numera hänförs enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL till intäkt av näringsverksamhet vad som inflyter vid avyttring av inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag.

I samband med 1990 års skattereform uttalades att behovet av en jämningsregel minskade i det nya systemet men att den kunde behövas undantagsvis (prop. 1989/90:110 s. 55).

Av redovisningen framgår att de motiv som ligger till grund för jämningsregeln försvagats. Emellertid kan det finnas fall där en jämningsregel kan vara motiverad. Det kan således finnas skäl att i ett annat sammanhang se över bestämmelsen tillsammans med annan lagstiftning som tar sikte på överföring av anläggningstillgångar. Regeringen följer SLK:s förslag.

Hänvisningar

12 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer delvis med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till andra ställen i lagen med bestämmelser som innehåller särskilda föreskrifter om anskaffningsvärde m.m.

Hänvisningarna har justerats i regeringens förslag med hänsyn till de ändringar som infördes när det gäller beskattningen vid omstruktureringar år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1600 f.).

Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

Huvudregel

13 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS och Näringslivets skattedelegation anför att lagtexten bör omformuleras så att den anknyter

till den bruttoredovisning som numera är god redovisningssed där skillnaden mellan planenliga och skatterättsliga avskrivningar kommer till uttryck i en obeskattad reserv.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om både den räkningskapsenliga avskrivningen och restvärdesavskrivningen. Bestämmelsen om räkningskapsenlig avskrivning innehåller den s.k. huvudregeln som finns i punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Restvärdesavskrivningen finns i punkt 14 av anvisningarna till 23 § KL.

Restvärdesavskrivningen infördes ursprungligen i inkomstslaget jordbruksfastighet som en förenklad variant till den räkningskapsenliga avskrivningen. Trots att restvärdesmetoden i stora delar bygger på den räkningskapsenliga var det nödvändigt att relativt utförligt beskriva restvärdesavskrivningen i inkomstslaget jordbruksfastighet eftersom bestämmelserna om de båda avskrivningsmetoderna fanns på olika ställen i KL. För att inte restvärdesmetoden skulle bli svår att tillämpa dubblerades vissa moment av bestämmelserna om räkningskapsenlig avskrivning. När restvärdesavskrivningens tillämpningsområde utvidgades till att även omfatta inkomstslaget rörelse flyttades bestämmelserna till en egen anvisningspunkt i rörelseavsnittet. Nu föreslås en omredigering där huvuddelen av bestämmelserna samlas till en paragraf. Härigenom framgår tydligare likheterna och skillnaderna mellan metoderna.

Av den nuvarande lydelsen framgår att avdrag för avskrivning får göras med högst 30 % oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats. Vid den planenliga avskrivningen togs hänsyn till hur länge inventarierna varit i bruk under anskaffningsåret. Möjligen fanns det ett historiskt motiv att i förhållande till den planenliga avskrivningen redovisa den viktiga skillnaden att hänsyn inte tas till när under året inventarierna anskaffades. Detta förtydligande har inte ansetts nödvändigt när det gäller kompletteringsregeln eller restvärdesavskrivningen. Den räkningskapsenliga avskrivningen är till sin natur en schabloniserad metod och det framstår därför som onödigt att behöva påpeka att det för avskrivningen saknar betydelse när inventarierna anskaffades under året. Bestämmelsen finns därför inte med i IL. Enligt bestämmelsen i dess nuvarande lydelse som motsvarar den föreslagna lydelsen består avskrivningsunderlaget vid tillämpning av räkningskapsenlig avskrivning av värdet enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång. Svenska revisorsamfundets SRS och Näringslivets skattedelegation anser att bestämmelsen bör formuleras så att den anknyter till den bruttoredovisning som numera är god redovisningssed. Redovisningskommittén har i betänkandet *Sambandet Redovisning – Beskattning* (SOU 1995:43) föreslagit att kopplingen till räkenskaperna skall slopas. Betänkandet bereds inom Finansdepartementet. Det finns inte skäl att nu föregå detta arbete. Regeringen ansluter sig därför till SLK:s förslag. En anpassning till gällande skrivregler är att bokstaven s binder ihop restvärde med avskrivning och metod (restvärdesavskrivning och restvärdesmetod).

Andra stycket punkten 1 har i förhållande till förslaget i lagrådsremissen gjorts om till strecksatser för att bestämmelsen skall bli tydligare.

14 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade revisorer FAR* anför att begreppet *ordnad bokföring* bör tas bort eftersom det utmönstrats i 14 kap. 3 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att man skall få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen finns i nuvarande punkt 13 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Det föreskrivs att den skattskyldige skall ha ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut. Kravet på ordnad bokföring infördes år 1938 i samband med att den fria avskrivningen infördes för bl.a. aktiebolag (prop. 1938:258, s. 249, där ett allmänt krav på räkenskaperna uppställdes). Uttryckligen infördes kravet på ordnad bokföring samt att bokföringen skulle avslutas med vinst- och förlustkonto när den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955. Vidare föreskrivs att avdraget skall motsvara avskrivningen i räkenskaperna. Bestämmelsens ursprung är att finna i förutsättningarna för att få tillämpa reglerna om s.k. fri avskrivning som infördes år 1938.

Ett företag kan mista rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning om nämnda förutsättningar inte är uppfyllda (RÅ 1979 1:68).

I punkt 13 första stycket c av anvisningarna till 23 § KL finns ytterligare en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning nämligen ”att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde”. Det skattemässiga värdet är inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningssavdrag. Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden bygger på att värdeminskningssavdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Vidare ställs krav på ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut. Föreligger inte tillfredsställande utredning om det skattemässiga värdet kan bokföringen knappast anses som ordnad. Bestämmelsen framstår därför som onödigt och bör kunna tas bort.

Föreningen Auktoriserade revisorer FAR anser att uttrycket *ordnad bokföring* bör tas bort eftersom det tagits bort i 14 kap. 4 §. Om inga särskilda krav på bokföringen finns i den skatterättsliga lagstiftningen, anses bokföringen ordnad om den är förd i enlighet med god redovisningssed. Uttrycket bör finnas kvar här av kontrollskäl.

I punkt 13 första stycket d av anvisningarna till 23 § KL framgår ytterligare en förutsättning för att få tillämpa den räkenskapsenliga avskrivningen nämligen ”att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning”.

Av förarbetena (prop. 1938:258 s. 249) framgår bl.a. följande.

”Det erfordras vidare trygghet för att vid avyttring av tillgången möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering. Detta innebär vissa

krav såväl på räkenskaper som på företedd utredning. Om räkenskaperna fylla de i bokföringslagen uppställda villkoren på specifikation, bör i regel denna förutsättning föreligga, därest räkenskaperna eljest äro tillförlitliga. Däremot är det tydligt att så ej är fallet exempelvis om, såsom stundom lärer ske, indirekt avskrivning användes och en gemensam avskrivningsfond utan specifikation finnes för byggnader och inventarier. Trygghet för beskattning av framtida försäljningsvinster är den förutsättning, varpå den fria avskrivningsrätten i allmänhet vilar, varpå denna punkt bör tillmätas stor vikt.”

Samtidigt som den fria avskrivningen infördes år 1938 ändrades bestämmelserna om beskattning av avyttring av inventarier. Inkomster vid avyttring av inventarier skulle redovisas i rörelsen för aktiebolag och andra juridiska personer som hade rätt att tillämpa bestämmelserna om fri avskrivning. Det var därför naturligt att stort avseende fästes vid denna redovisning. Numera beskattas samtliga inkomster vid avyttring av inventarier i näringsverksamheten. Vidare har en utveckling ägt rum på redovisningsområdet. Den form av indirekta avskrivningar som anges i förarbetena förekommer inte längre. I dag får kravet på ordnad bokföring anses innebära att redovisningen sköts på ett sådant sätt att vinster inte undgår beskattning. Bestämmelsen bör därför kunna avskaffas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den mängd krav som ställs för att få tillämpa den räkenskapsenliga avskrivningen har sin historiska bakgrund i bestämmelserna om fri avskrivning som infördes år 1938. Till skillnad mot den då tillämpade planenliga avskrivningen innebar den fria avskrivningen en påtaglig liberalisering och det var därför naturligt att stora krav ställdes för att få tillämpa metoden. Den räkenskapsenliga metoden är sedan länge den allmänt förekommande avskrivningsmetoden och är obetydligt fördelaktigare än restvärdesmetoden. Det framstår därför som angeläget att minska antalet krav.

Det finns ytterligare en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. I nuvarande punkt 13 första stycket e av anvisningarna till 23 § KL finns en föreskrift som reglerar övergången till räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen har brutits ut från förutsättningarna för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning och har placerats bland bestämmelserna som reglerar övergångsfrågor till räkenskapsenlig avskrivning. Se vidare författningskommentaren till 20 §.

Avyttringar

15 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att det bör tydligare framgå att det särskilda avdraget skall reducera avskrivningsunderlaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om den s.k. nettometoden. Bestämmelserna finns i punkt 13 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1955. Men redan tidigare hade en form av nettometod tillämpats inom ramen för den planliga avskrivningen. Detta hade således skett utan lagstöd.

Att det särskilda avdraget på grund av avyttring eller försäkringsfall inte medges med högre belopp än vad som motsvarar underlaget för avskrivning enligt närmast föregående paragraf före avdraget reglerades år 1981. Men justeringen ansågs inte innebära någon ändring i sak (prop. 1980/81:68 s. 213).

Näringslivets skattedelegation framhåller att det vore önskvärt att det tydligare framgår att det särskilda avdraget skall minska avskrivningsunderlaget. Av 13 § *andra stycket* 3 framgår att det särskilda avdraget minskar avskrivningsunderlaget. Enligt regeringens mening behövs inget ytterligare förtydligande. Regeringen följer SLK:s förslag.

Särskilt hög utgift

16 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för en särskilt hög utgift för inventarier (överpris) är hämtad från punkt 13 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1938. När den infördes ansågs det möjligt att enligt gällande lagstiftning få avdrag för överpris eller merutgift även om det var oklart hur långt rätten sträckte sig (prop. 1938:258, s. 248). Avdrag för överpris hade tidigare föreslagits utan att leda till lagstiftning (SOU 1927:23).

Reglerna utvidgades till att avse även den räkningsenliga avskrivningen när den metoden infördes år 1955 och gäller även för restvärdesavskrivning sedan år 1981.

I den nuvarande lydelsen anges att bestämmelsen gäller vid fall av ett *särskilt högt pris* eller eljest en särskilt hög utgift och att avdraget medges för *sådant överpris* eller sådan merutgift. Bestämmelsen framstår som onödigt nyanserad och därför har de kursiverade delarna tagits bort. I förhållande till förslaget i lagrådsremissen har uttrycket "för ett särskilt arbetstillfälle" ersatts med "under en tillfällig konjunktur".

Det kan möjligen ifrågasättas om det numera finns något behov av överprisavskrivning. Liksom SLK har regeringen emellertid stannat för att behålla bestämmelsen eftersom det inte kan uteslutas att det finns ett behov.

Kompletteringsregel

17 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag bortsett från att det inte finns någon bestämmelse som anger att kompletteringsregeln måste tillämpas på samtliga tillgångar enligt 1 § *första stycket*, *andra stycket punkt 1* eller *andra stycket punkt 2*.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade revisorer FAR* anser att lagtexten bör förtydligas så att det framgår att olika metoder får användas för inventarier och immateriella rättigheter.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den s.k. kompletteringsregeln är hämtad från punkt 13 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Kompletteringsregeln infördes år 1955 i samband med den räkningskapsenliga avskrivningen.

Såsom Föreningen Auktoriserade revisorer FAR framhållit får olika avskrivningsmetoder tillämpas för inventarier enligt 1 § första stycket, andra stycket punkt 1 samt andra stycket punkt 2. Samma metod måste dock tillämpas på samtliga tillgångar inom respektive grupp. I regeringens förslag har ett tillägg gjorts med detta innehåll i en ny *andra mening*. Ytterligare några redaktionella ändringar har gjorts i SLK:s förslag.

Lågt verkligt värde

18 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avskrivning ned till det verkliga värdet infördes år 1938 som ett komplement till den planens avskrivningen. När det gäller den räkningskapsenliga avskrivningen infördes bestämmelsen år 1955 och finns i punkt 13 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Vid restvärdesavskrivning finns bestämmelsen i punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Möjligheten att göra ytterligare avskrivning om det verkliga värdet understeg det skattemässiga restvärdet infördes år 1981.

Som ett led i att den räkningskapsenliga avskrivningen och restvärdesmetoden lagts samman till en huvudbestämmelse har de båda bestämmelserna om nedskrivning till det verkliga värdet förts samman till en paragraf.

Lagrådet anser att förhållandet mellan uttrycken ”det skattemässiga värdet” och *restvärdet* är oklart. Lagrådet förordar att uttrycket ”det skattemässiga värdet efter avdrag enligt övriga bestämmelser i detta kapitel” ändras till det ”skattemässiga värdet”. Eftersom det varit fråga om en felskrivning i lagrådsremissen har regeringen ändrat formuleringen på det sätt som Lagrådet föreslagit. Lagrådet tar vidare upp frågan om sådana inventarier som dras av omedelbart skall räknas med vid jämförelsen mellan det verkliga värdet och det skattemässiga värdet. Lagrådet påpekar att det inte finns någon praxis som belyser problematiken. Lagrådet anser att från tillämpningssynpunkt kan en lämplig lösning vara att helt bortse från förekomsten av värdet på inventarier som dras av omedelbart. Jämförelsen bör bara ta sikte på sådana inventarier som skrivs av reguljärt. Lagrådet föreslår att bestämmelser om detta införs i ett nytt andra stycke. Regeringen har utformat andra stycket i enlighet med Lagrådets förslag.

För stora avskrivningar i räkenskaperna

19 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överavskrivning av inventarier är hämtad från punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1955.

Det tidigare kravet på att taxeringen skulle ha blivit slutligt avgjord för att medge avdrag för överavskrivning togs bort som en följd av det nya taxeringsförfarandet (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

20 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att hänvisningen till 13 § andra stycket 1 inte finns med i SLK:s förslag i *första stycket*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen reglerar vilket bokfört värde inventarierna skall anses ha vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning när det inte finns något årsbokslut. I de två följande paragraferna behandlas övergången till räkenskapsenlig avskrivning när det finns ett årsbokslut.

Bestämmelsen finns i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981.

Bestämmelsen utgör en av flera förutsättningar för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Bestämmelsen är därför i dag placerad i uppräkningsdelen av förutsättningar för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning (punkt 13 första stycket e av anvisningarna till 23 §). Den nuvarande lydelsen är följande. Som förutsättning för räkenskapsenlig avskrivning gäller ”att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestäms med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång”.

Föreskriften tar alltså sikte på det fall då den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret. I dessa fall saknas ett ingående värde på inventarierna i räkenskaperna för beskattningsåret. I praktiken utgick man från det skattemässiga restvärdet vid beskattningsårets ingång vid bestämmande av det bokförda värdet. Detta tillvägagångssätt lagfästes som en förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning (prop. 1980/81:68, s. 213).

Bestämmelsen är egentligen inte någon förutsättning för att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, eftersom en annan förutsättning är att räkenskaperna avslutas med årsbokslut. I stället skall den gälla vid ett enda tillfälle, nämligen vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning, och reglera vilket värde inventarierna då skall tas upp till. Bestämmelsen har därför placerats vid övriga föreskrifter som gäller övergångsfrågor.

I regeringens förslag har i *första stycket* i förtydligande syfte lagts till orden ”vid tillämpning av 13 § andra stycket”. Regeringen ansluter sig i övrigt till SLK:s förslag.

21 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om behandlingen av avskrivningar som gjorts i räkenskaperna före övergången till räkenskapsenlig avskrivning men som inte dragits av vid taxeringen. Bestämmelsen motsvarar nuvarande punkt 13 tionde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Sitt ursprung har regeln i den fria avskrivningen år 1938. Bestämmelsen ändrades i samband med att den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955. Från början skulle dessa avskrivningar dras av antingen på en gång eller enligt plan. Sedan år 1981 bestäms avdraget till 20 % per år.

22 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av värdeminskningssavdrag som i samband med övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstigit avskrivningarna i räkenskaperna. Bestämmelsen motsvarar nuvarande punkt 13 elfte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Sitt ursprung har regeln i den fria avskrivningen från år 1938. Bestämmelsen ändrades i samband med att den fria avskrivningen ersattes av den räkenskapsenliga avskrivningen år 1955.

Kontraktshandling

23 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att orden *av värdet* bör skjutas in efter avskrivning samt ordet *högst* efter det avtalade priset.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelserna om kontraktshandling. Dessa finns i nuvarande punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Dit flyttades bestämmelserna vid 1990 års skattereform från punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Ursprungligen fick avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av inventarier ske för såväl faktiskt som befarat prisfall. Genom skattereformen togs reserveringen för prisfallsrisk bort.

Bestämmelserna infördes år 1948 (prop. 1948:42, bet. 1948:BevU21, SFS 1948:120). Ett sista stycke lades till punkt 4 av anvisningarna till

29 § KL. Där hänvisades till de materiella bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

Lagstiftningsingripandet år 1948 hade sin grund i att den fria avskrivningen ansågs utan inskränkning ge rätt till fri avskrivning av värdet på rättighet till leverans av inventarier. Regleringen innebar en inskränkning i avdragsrätten genom att avdrag enbart medgavs för prisfall eller prisfallsrisk.

I regeringens förslag har orden *av värdet* lagts till efter *nedskrivning* i *första meningen* och *högst* efter *det avtalade priset* i *andra meningen*. Paragrafen har samma utformning som motsvarande bestämmelse för lagertillgångar i 17 kap. 22 §. Vidare har ordet *kontraktsavskrivning* ersatts med ordet *kontraktsnedskrivning* eftersom det är fråga om en nedskrivning.

19 kap. Byggnader

I detta kapitel finns bestämmelser om byggnader. Flertalet tar sikte på värdeminskningssavdrag.

Vidare finns i slutet av kapitlet bestämmelser som handlar om en nyttjanderättshavares förbättringar på en fastighet. Det är fråga om nyttjanderättshavarens avdragsrätt för förbättringsutgifter och fastighetsägarens beskattning för dessa. Bestämmelserna om nyttjanderättshavarens förbättringar gäller även markanläggningar och inventarier (även byggnads- och markinventarier). Det är lämpligt att dessa bestämmelser är samlade, men de är för få för att bilda ett eget kapitel. Därför bör de placeras i något av kapitlen om anläggningstillgångar. De bör lämpligast ingå i byggnadskapitlet eftersom det är vanligast med förbättringar på byggnader i samband med arrenden m.m.

I kapitlet finns även bestämmelser om reparation och underhåll som utförts med stöd av statliga räntebidrag för bostadsändamål. Bestämmelserna om de statliga bidragen för bostadsändamål finns i 29 kap. om näringsbidrag men en hänvisning finns i detta kapitel.

Bakgrund

Bestämmelser om avdrag för utgifter för reparation och underhåll av byggnader har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Detta gäller även bestämmelser om värdeminskningssavdrag för byggnader.

Byggnadsvärdet skrivs av efter en enhetlig procentsats avvägd efter livslängden (linjär avskrivning). Från början skedde avskrivningen på byggnadens värde. Ofta motsvarade avskrivningsunderlaget taxeringsvärdet. Avskrivningarna var därför ”eviga” eftersom procentsatserna var låga och taxeringsvärdena höjdes.

Avgörande för vad som skulle behandlas som mark, byggnader och inventarier var med något undantag det skatterättsliga fastighets- och byggnadsbegreppet som kom till uttryck i 4 § KL. Enligt denna bestämmelse avsågs med fastighet ”vad enligt allmän lag är att hänföra till fast egendom”. Gränsdragningen grundade sig i huvudsak på lagen (1895:36 s. 1) angående vad till fast egendom är att hänföra. Det skatterättsliga

fastighetsbegreppet skilde sig från det civilrättsliga begreppet fast egendom genom att även byggnad på annans mark alltid hänfördes till fastighet.

Till inventarier räknades sådant som inte var fast egendom. Till marken hörde sådana tillgångar som utgjorde fast egendom men som inte räknades till byggnad. Avskrivning medgavs för byggnader men däremot inte för mark eller markanläggningar, som ansågs ha ett bestående värde.

Vid fastighetstaxeringen fastställdes ett särskilt värde (särskilt maskinvärde) på s.k. fasta maskiner. Dessa skrevs av som inventarier.

Genom lagändring år 1969 (förarbeten, se nedan) ändrades avskrivningsreglerna för rörelsefastigheterna i syfte att anpassa reglerna till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet och att bättre beakta byggnadernas ekonomiska livslängd. De förbättrade avskrivningsreglerna hängde i hög grad samman med en ändrad gränsdragning mellan mark, byggnader och inventarier. Viktiga förändringar var att en generell avdragsrätt infördes för markanläggningar (se kapitlet om mark) och att betydligt fler tillgångar fick skrivas av som inventarier än vad som tidigare hade gällt. Begreppet inventarier utvidgades således. År 1972 (förarbeten, se nedan) anpassades även jordbrukets fastigheter till de nya bestämmelserna som gällde för inkomstslaget rörelse.

För inkomstslaget jordbruksfastighet fanns bestämmelserna om värdeminskningssavdrag på byggnader ursprungligen i 22 § 1 mom. KL och punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelserna flyttades till punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL år 1962 och till punkt 3 år 1972 (förarbeten, se nedan).

För inkomstslaget annan fastighet fanns bestämmelserna i 25 § 1 mom. KL och punkt 2 och 3 av anvisningarna till 25 § KL. Bestämmelserna i anvisningspunkten flyttades till punkt 2 a, 2 b och 7 år 1969 (förarbeten, se nedan).

För inkomstslaget rörelse fanns bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL och punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelserna i anvisningspunkten flyttades till punkt 7 år 1938 (förarbeten, se nedan).

Genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) flyttades bestämmelserna till punkt 1 och 6 av anvisningarna till 23 § KL. Samtidigt slopades äldre bestämmelser om särskild avskrivning på maskinell utrustning, fördelning på tre år av avdrag för reparations- eller underhållskostnader i inkomstslaget annan fastighet och procentsatser för värdeminskningssavdrag på bostadsbyggnader.

Riksskatteverket har i remissyttrandet tagit upp vissa mervärdesskattefrågor i samband med frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet. Utredningen om Översyn av mervärdesskattereglerna vid fastighetsuthyrning har lämnat förslag till ändrade regler när det gäller frivilligt inträde i betänkandet Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet (SOU 1999:47). Förslaget har remissbehandlats och bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Regeringen tar därför inte nu ställning till dessa frågor.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1938 Utrangeringsavdrag, föregångsreglerna till byggnadsinventarier och jämkningsregeln, SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368
- 1969 Utvidgning av kretsen avskrivningsbara tillgångar, omfördelning av olika tillgångar på rörelsefastigheter och det utvidgade reparationsavdraget, SOU 1968:26, prop. 1969:100, bet. 1969:BeU45, SFS 1969:363
- 1972 Avskrivning av byggnader i jordbruk, nyttjanderättshavares förbättringskostnader, SOU 1963:52, SOU 1968:26, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741
- 1973 Avskrivning av byggnader i jordbruk, prop. 1973:162, bet. 1973:SkU70, SFS 1973:1099
- 1979 Inskränkningar i avdragsrätten för reparation och underhåll av andelshus och vid lån med räntebidrag, Ds B 1978:7, prop. 1978/79:209, bet. 1978/79:SkU11, SFS 1979:1017
- 1981 Ändringar avseende försäkringsersättningar m.m., SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att ordet förbättringar inte finns med i andra strecksatsen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. I *andra stycket* hänvisas till 26–29 §§. I dessa paragrafer finns bestämmelser om nyttjanderättshavares anskaffningar och förbättringar. I regeringens förslag har ordet förbättringar lagts till här i andra strecksatsen.

Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

Huvudregel

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att det är ologiskt att bestämmelserna om reparation och underhåll kommer före bestämmelserna om avdrag för anskaffningsvärdet. Enligt verkets mening borde bestämmelserna om reparation och underhåll placeras efter 16 § (17 § i SLK:s förslag). *Byggentreprenörerna, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges fastighetsägareförbund* och *Näringslivets skattedelegation* anför att bestämmelsen bör omformuleras så att det är möjligt att aktivera utgifter för reparationer och underhåll som enligt god redovisningssed kan aktiveras. Fastighetsägareförbundet anför vidare att bestämmelsen om det utvidgade reparationsavdraget har fått ett vidare tillämpningsområde genom att uttrycket ”i den bedrivna verksamheten” har strukits. Förbundet önskar få klarlagt att bestämmelserna har denna vidare innebörd.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av byggnader är ny. Däremot anges dessa utgifter som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Motsvarande bestämmelser har funnits sedan KL:s tillkomst.

Riksskatteverket anser att bestämmelsen om reparationer borde placeras efter 16 §. Kapitlet är uppbyggt på samma sätt som kapitlen om lager och inventarier. Regeringen anser att det underlättar för läsaren om kapitlen följer samma systematik. Regeringen finner därför inte skäl att flytta bestämmelserna om reparation och underhåll utan följer SLK:s förslag.

Regeringen delar remissinstansernas inställning att utgifterna för reparation och underhåll vid beskattningen i vissa fall får fördelas på flera år. Så kan vara fallet t.ex. om det följer av god redovisningssed att utgifterna aktiveras i räkenskaperna. I regeringens förslag har därför ordet *skall* bytts ut mot ordet *får*. Lagrådet har tagit upp frågan om vad som skall gälla, om den skattskyldige inte gör avdrag omedelbart utan aktiverar utgifterna. Lagrådet har anfört motsvarande synpunkter beträffande inventarier, se kommentaren till 18 kap. 2 §, och förordat att regleringen görs heltäckande samt att det inte ges något utrymme att falla tillbaka på god redovisningssed. Lagrådet pekar dock på skillnaderna mellan avdragsreglerna för inventarier och avdragsreglerna för byggnader. Avdragsrätten för inventarier är starkt schabloniserad och tillämpas på inventarierna som kollektiv medan avdragsrätten för byggnader innebär att en individuell bedömning skall göras av den enskilda tillgångens ekonomiska livslängd. Det är enligt Lagrådet inte systemfrämmande på samma sätt som i fråga om inventarier att tillämpa en särskild avskrivningsmetod som bygger på god redovisningssed när det gäller aktiverade utgifter för reparation och underhåll. Lagrådet framhåller att en koppling till god redovisningssed medför ett helt nytt inslag vad gäller den skattemässiga behandlingen av byggnadsinvesteringar och finner därför att aktiverade utgifter för reparation och underhåll bör dras av enligt de principer som gäller enligt 5 §. Å andra sidan anser Lagrådet att reglerna om värdeminskningsskatt avdrag avseende reparationer och underhåll bör samordnas med motsvarande regler avseende till- eller ombyggnad. Såväl reparationer som tillbyggnader kan ha en betydligt kortare ekonomisk livslängd än byggnaden i sin helhet. Värdeminskningsskatt avdrag för en tillbyggnad borde

därför kunna beräknas med hänsyn till tillbyggnadens ekonomiska livslängd. Lagrådet anser att det är tveksamt om lagtexten ger utrymme för en sådan ordning.

Regeringen instämmer i det resonemang som Lagrådet fört beträffande en tillbyggnads eller reparationers ekonomiska livslängd. Dagens regler ger dock enligt regeringens mening inte utrymme för att tillämpa olika procentsatser för olika delar av en byggnad. Regeringen kan av tidsbrist inte i detta lagstiftningsärende ta ställning till om reglerna bör justeras i detta avseende.

Flera remissinstanser har anfört att reparationer i vissa fall får aktiveras även vid beskattningen. Några regler som anger vad som gäller om utgifterna inte dras av omedelbart finns inte idag. Det är enligt regeringens bedömning inte omöjligt att det i avsaknad av skatteregler redan idag är möjligt att falla tillbaka på god redovisningssed. När det gäller kopplingen till redovisningen har regeringen i kommentaren till 18 kap. 1 § förklarat varför den inte nu tar ställning till frågor som rör sambandet redovisning och beskattning.

I andra stycket finns bestämmelsen om det s.k. utvidgade reparationsbegreppet som infördes år 1969. Bestämmelsen finns i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL. Jämfört med dagens lydelse föreslås att bestämmelsen kortas ner. Någon utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde är inte avsedd. För att markera detta har regeringen, i förhållande till förslaget i lagrådsremissen, bytt ut ordet *näringsverksamheten* mot *den bedrivna verksamheten*.

Andelshus

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Andra stycket finns dock inte med.

Remissinstanserna: *Byggentreprenörerna* anser att bestämmelsen bör förses med en hänvisning till 13 § eftersom 13 § kompletterar den förevarande bestämmelsen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om reparation och underhåll av andelshus finns i dag i punkt 5 av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i 25 § 2 mom. 1 st c KL.

Belopp som enligt denna särskilda bestämmelse inte får dras av omedelbart får i stället aktiveras (jfr 13 §). I regeringens förslag har som en upplysning i ett andra stycke fogats en hänvisning till 13 §. Definitionen av andelshus finns i 2 kap. 16 §.

Bestämmelserna infördes år 1979.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningssavdrag

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att lagtexten i IL i vissa fall blir för uppstyckad och därigenom klumpig att arbeta med. Enligt fakultetens mening är 4 – 7 §§ ett sådant exempel.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värdeminskningssavdrag är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan dess tillkomst, i 22 § (jordbruksfastighet), 25 § (annan fastighet) och 29 § (rörelse). Härefter har bestämmelserna flyttats in i anvisningspunkterna enligt vad som framgår av inledningen.

Uppdelningen av bestämmelserna om avdrag för utgifter för anskaffning har gjorts på samma sätt som motsvarande bestämmelser avseende inventarier i 18 kap. Regeringen anser att det är en fördel för läsaren att likartade kapitel är uppbyggda på samma sätt. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från att någon bestämmelse om förbättringar inte finns med. Vidare används i SLK:s förslag ”den tid då byggnaden anses kunna utnyttjas” i stället för ”byggnadens ekonomiska livslängd”.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* framhåller att lagtexten bör innehålla en bestämmelse som klargör metoden för beräkning av värdeminskningssavdrag då det ursprungliga anskaffningsvärdet har ökat med kostnader för till- och ombyggnader. *Sveriges fastighetsägareförbund* anför att det bör markeras att det är den ekonomiska livslängden och inte den fysiska livslängden för en byggnad som är avgörande för procentsatsens storlek. För att markera att det är den ekonomiska livslängden som avses finns i den nuvarande lydelsen angivet sådana omständigheter som skall beaktas i sammanhanget. Förbundet anser att den nuvarande lydelsen bör kvarstå.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att värdeminskningssavdrag beräknas enligt avskrivningsplan är hämtad från punkt 6 första och sjunde styckena av anvisningarna till 23 § KL.

Vid bestämmande av utnyttjandetiden behandlade KL ursprungligen (punkt 3 av anvisningarna till 29 §) fall då rörelsen kunde antas ”komma att fortsätta blott ett jämförelsevis litet antal år” (t.ex. byggnad vid begränsad malmfyndighet) eller byggnad på annans grund. Bestämmelsen om att hänsyn skulle tas till den ekonomiska livslängden infördes år 1955 som en följd av att praxis inte ansågs ha tagit tillräcklig hänsyn till teknikens snabba utveckling (SOU 1954:19, prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255).

De nuvarande utförliga anvisningarna får anses onödiga eftersom det får anses som självklart att de faktorer som anges beaktas vid bestämmande av avskrivningstiden. Det borde därför räcka med att det framgår att procentsatsen bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. För att markera att det är den ekonomiska livslängden som är avgörande och inte den fysiska livslängden för en viss byggnad har kommitténs förslag ändrats såtillvida att uttrycket ”med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas ersatts med uttrycket ”med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd”. Enligt nuvarande lydelse görs

beräkningen av värdeminskingsavdrag från den tidpunkt byggnaden färdigställts. Som ett förtydligande har SLK lagt till att avdragen beräknas även från den tidpunkt då byggnaden förvärvades. Härigenom korresponderar bestämmelsen bättre med föreskrifterna om beräkning av anskaffningsvärdet när en redan befintlig byggnad har förvärvats tillsammans med den mark som den ligger på.

Vid till- och ombyggnader beräknas enligt nuvarande regler värdeminskingsavdragen särskilt för varje investering. I förtydligande syfte har kommitténs förslag kompletterats med en ny *sista mening* enligt vilket värdeminskingsavdrag på utgifter för förbättringar enligt 13 § beräknas för sig enligt särskilda avskrivningsplaner.

Lagrådet har i sitt yttrande tagit upp frågan om värdeminskingsavdrag för till- och ombyggnader, se kommentaren till 2 §.

Omedelbart avdrag

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen, som nu finns i punkt 6 första stycket av anvisningarna till 23 § KL, behandlar byggnader som är avsedda att användas bara ett fåtal år. Bestämmelsen har funnit i KL sedan lagens tillkomst (tidigare i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL).

Utrangering

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelsen om utrangeringsavdrag som nu finns i punkt 6 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1938.

Enligt nuvarande lydelse får vid utrangering avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial eller dylikt i samband med utrangeringen.

Grunden för att bestämmelsen föreskriver att utrangeringsavdrag medges i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial torde vara att beskattning av sådan avyttring skedde enligt kapitalvinstreglerna. Detta innebar då i praktiken skattefrihet när tillgången var äldre än fem år för inventarier och tio år för byggnader.

Under tidens lopp med en utvidgad beskattning av vad som såldes från rörelse torde uppfattningen ha spritt sig att försäljningsintäkten skulle beskattas. Ofta torde en bruttoredovisning ske så att erhållna belopp intäktsredovisas och allt som återstår oavskrivet dras av. RSV har också anvisat detta förfaringsätt i sin Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering, s. 528.

Därför föreslås att nettoredovisningen vid utrangering tas bort. In-
täktsbestämmelsen i 15 kap. 1 § har utformats på det sättet att den även
täcker inkomster vid avyttring av byggnadsmaterial.

Anskaffningsvärde

Huvudregler

8 §

SLK:s förslag (9 § första stycket): Överensstämmer med regeringens
förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns
bestämmelser om anskaffningsvärdet när en byggnad har uppförts av den
skattskyldige. Bestämmelserna finns i punkt 6 femte stycket av anvis-
ningarna till 23 § KL.

Som framgår av den inledande översikten i början av författnings-
kommentaren till detta kapitel skedde avskrivningarna till en början på
byggnadens värde. År 1951 infördes för jordbruksfastigheternas del att
byggnadens värde skulle vara lika med anskaffningskostnaden (punkt 2
av anvisningarna till 22 § KL). För hyresfastigheternas del infördes år
1969 föreskriften att som anskaffningsvärde ansågs den verkliga kostna-
den (punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL). Samtidigt föreskrevs för
rörelsefastigheterna att anskaffningsvärdet bestämdes enligt de grunder
som gällde för inventarier, dvs. den verkliga kostnaden för anskaffandet
(punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL).

9 §

SLK:s förslag (10§): Överensstämmer i princip med regeringens förslag
bortsett från att *andra stycket* inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om
hur anskaffningsvärdet beräknas när en byggnad förvärvas genom ett
oneröst fång är hämtade från punkt 6 femte stycket av anvisningarna till
23 § KL.

Ursprungligen saknade KL bestämmelser om hur anskaffningsvärdet
skulle beräknas. Sedermera hänvisades till vad som gällde för inventarier
(punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL).

Avskrivningsunderlaget skulle motsvara den faktiska kostnaden. Sak-
nades utredning om anskaffningskostnaden lades det taxerade byggnads-
värdet till grund för värdeminskningssavdragens beräkning.

Kunde anskaffningskostnaden för jordbruksfastigheter inte visas fanns
särskilda bestämmelser där avskrivningen baserades på en kvotdel av
bl.a. det taxerade jordbruksvärdet.

År 1969 togs möjligheten bort för rörelsefastigheter och annan fastig-
het att beräkna värdeminskningssavdrag på det taxerade byggnadsvärdet.
Avskrivningarna skulle i princip göras på det faktiska anskaffningsvär-
det. För inkomstslaget annan fastighet gällde tidigare att en byggnads
värde enligt huvudregeln skulle anses vara det taxerade byggnadsvärdet

under beskattningsåret. År 1972 skedde en motsvarande anpassning för jordbruksfastigheterna även om vissa särregler behölls.

Andra stycket har utformats som en hänvisning.

Byggnadsinventarier och ledningar

10 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer, bortsett från en redaktionell ändring, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att bestämmelsen om anskaffningsvärdet bör komma före bestämmelsen om värdeminskningssavdrag, dvs. före 4 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om byggnadsinventarier är hämtade från punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och hänvisningen i *andra stycket* om markanordningar som räknas till byggnad från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

En hänvisning sker också till bestämmelsen i detta kapitel om byggnadsinventarier. Bakgrunden är följande. I KL finns bestämmelser om att ledningar för vatten m.m. antingen anses som byggnadsinventarier (punkt 6 av anvisningarna till 23 §), markinventarier (punkt 7 av anvisningarna till 23 §) eller skall räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden. För att underlätta överblicken över dessa bestämmelser och hur de griper in i varandra har hänvisningar tagits in i paragrafen.

Såsom regeringen framhållit i kommentaren till 4 § är det enligt regeringens mening ändamålsenligt att likartade kapitel är uppbyggda på samma sätt. Regeringen finner därför inte skäl att i detta kapitel avvika från den disposition som SLK föreslagit.

Förvärv av byggnad med mark

11 och 12 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragraferna regleras beräkningen av anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvats tillsammans med mark. Proportioneringsreglerna finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL (före 1990 års skattereform fanns de i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL) och regeln om samfälligheter i punkt 3 av anvisningarna till 41 a § KL.

Proportioneringsreglerna infördes för inkomstlagen rörelse och annan fastighet år 1969. För inkomstlaget jordbruksfastighet infördes motsvarande regler åren 1972 och 1973 (punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL) och ersatte en provisorisk proportioneringsmetod. Nuvarande bestämmelser är en sammanslagning genom 1990 års skattereform av bestämmelserna i de tre tidigare inkomstlagen.

En bestämmelse som har ett likartat syfte finns i kapitlet om skogsfrågor och tar sikte på att bestämma anskaffningsvärdet på skog vid ett för-

värv som omfattar även annan egendom, t.ex. åkermark och olika slag av byggnader (nuvarande punkt 10 av anvisningarna till 23 § KL).

Syftet med bestämmelserna är att kunna jämkna det schablonmässigt beräknade anskaffningsvärdet. Bestämmelserna skiljer sig emellertid åt på några punkter. I fråga om anskaffningsvärdet för skog krävs för jämkning att schablonregeln inte kan tillämpas eller att det är *uppenbart* att den skulle ge ett värde som *avviker* från det verkliga vederlaget för skogen. När det gäller byggnader krävs för jämkning att det schablonmässigt beräknade värdet för byggnaden *visas mera avsevärt* över- eller understiga värdet av mark m.m. SLK har ifrågasatt om dessa skillnader i förutsättningarna är befogade men har inte ansett sig ha underlag för att föreslå en samordning. Regeringen instämmer i SLK:s bedömning att man kan ifrågasätta om skillnaderna är befogade. Ett ställningstagande kräver emellertid ytterligare överväganden. Regeringen anser därför att frågan är av sådan art att den inte kan åtgärdas i detta lagstiftnings sammanhang.

Bestämmelsen om samfälligheter infördes år 1975 (prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259).

Förbättringar m.m.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Byggentreprenörerna* frågar sig vad det värde kallas som man får när man till anskaffningsvärdet lagt till de uppräknade utgifterna. *Byggentreprenörerna* anser att det i stället för ”till anskaffningsvärdet *skall läggas*” bör stå ”... till anskaffningsvärdet *räknas* ...”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar till- och ombyggnad samt vissa fall när byggnadsarbeten utförs av en nyttjanderättshavare. Slutligen tar paragrafen upp frågor om anskaffningsvärdet för andelshus eller när statligt räntebidrag för bostadsändamål utgått. Bestämmelserna finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om utgifter för till- eller ombyggnad infördes år 1969 och bestämmelsen om nyttjanderättshavarens förbättringar infördes år 1973.

Bestämmelserna om utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medgetts fanns tidigare i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL och infördes år 1979.

Regeringen anser i likhet med *Byggentreprenörerna* att ordet *skall läggas* bör bytas ut till *räknas*. Regeringen har valt att uttrycka det som så att ”i anskaffningsvärdet skall också räknas in”.

Justering av anskaffningsvärdet

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ytterligare en jämningsregel finns, av mer generell natur. Den finns i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes för inventarier (punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL) år 1938. Jämningsregeln placerades vid bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet på inventarier skulle fastställas. Eftersom bestämmelserna om avskrivning på byggnader (punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL) hänvisade till inventarieavsnittet när det gällde anskaffningsvärdet kom jämningsregeln att tillämpas även för byggnader. Först år 1981 infördes en egen jämningsregel till byggnadsbestämmelserna som ett led i en omfattande omredigering av dessa bestämmelser. I författningskommentaren till inventariekapitlet beskrivs bakgrunden till jämningsregeln.

Enligt förarbetena till 1990 års skattereform skall jämningsregeln endast tillämpas undantagsvis i det nya skattesystemet (prop. 1989/90:110 s. 557–558). Genom skattereformen har motiven för jämningsregeln försvagats. Vinsten vid fastighetsavyttring beskattas i större utsträckning. Ett högre avskrivningsunderlag hos köparen motsvaras därför av en beskattning hos säljaren. Emellertid kan det finnas fall där en jämningsregel är motiverad.

Hänvisningar

15 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer delvis med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen hänvisar till särbestämmelser för bestämmande av anskaffningsvärden.

Hänvisningarna har justerats i regeringens förslag med hänsyn till de ändringar som infördes när det gäller beskattningen vid omstruktureringar år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1600 f.).

Bestämmelsen om räntor som finns i 14 kap. 4 § i SLK:s förslag finns inte med i regeringens förslag. Hänvisningen till denna har därför tagits bort.

Karaktärsbyte

16 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser som tar sikte på karaktärsbyte och infördes i punkt 6 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL vid 1990 års skattereform.

Arbeten i byggnadsrörelse

SLK:s förslag: Rubriken finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i 27 kap. 8 § om arbeten i byggnadsrörelse gäller inte bara om en byggnad uppförs av den skattskyldige utan även i fråga om förbättringsutgifter. Bestämmelsen som var placerad som ett andra stycke i 9 § i SLK:s förslag har därför flyttats ut till egen paragraf med en egen rubrik. Sin nuvarande placering och utformning har den fått på förslag av Lagrådet.

17 §

SLK:s förslag (9 § andra stycket): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL (27 kap. 8 § i SLK:s förslag) innehåller bestämmelser om beskattning när en fastighet som inte utgör lagertillgång varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelsen. Värdet av sådana byggnadsarbeten skall tas upp som intäkt av byggnadsrörelsen (uttagsbeskattning).

I KL saknas det en uttrycklig bestämmelse att det belopp som tagits upp som intäkt anses som anskaffningsvärde för byggnaden och således kan ligga till grund för avdrag. I förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 209) till bestämmelsen om byggnadsrörelse uttalas att motsvarande belopp – som alltså tagits upp som intäkt – enligt allmänna regler får behandlas som en utgift i den förvärvskälla där fastigheten används.

Däremot finns en uttrycklig bestämmelse att uttagsbeskattade byggnadsarbeten beaktas vid kapitalvinstberäkningen. Av 25 § 4 mom. SIL framgår att som förbättringskostnad räknas förbättringsarbeten eller därmed jämförliga reparations- eller underhållsarbeten i ägarens byggnadsrörelse. En hänvisning sker till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Som förbättringskostnader räknas alltså det belopp som har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Såsom SLK föreslår regeringen att det införs ett förtydligande i IL. I fråga om arbeten i byggnadsrörelse räknas således som utgift det belopp som tagits upp som intäkt enligt reglerna om byggnadsrörelse. I SLK:s förslag är bestämmelsen placerad i paragrafen som behandlar anskaffningsvärdet om den skattskyldige uppför byggnaden. Eftersom motsvarande gäller i fråga om förbättringar har regeringen flyttat bestämmelsen till en egen paragraf. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Arv, gåva m.m.

18 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 § inte finns med.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att förslaget inte omfattar värdehöjande reparationer och underhåll.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om avskrivningsunderlaget när en byggnad förvärvats ge-

nom ett benefikt fång. Bestämmelsen finns i punkt 6 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Ursprungligen saknade KL bestämmelser om förvärvarens avskrivningsunderlag. Sedermera hänvisades till vad som gällde för inventarier (punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL). Bestämmelsen innebar bl.a. att förvärvaren övertog överlåtarens skattemässiga restvärde. Det var ett degressivt avskrivningssystem som vid upprepade benefika överlåtelser kunde leda till mycket låga avskrivningar. Först år 1981 infördes en egen bestämmelse för byggnader i samband med en större omredigering.

SLK har formulerat bestämmelsen så att den endast avser värdeminskningssavdrag. Enligt regeringens uppfattning omfattas även förbättrande reparationer och underhåll av reglerna i punkt 6 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. I regeringens förslag har orden ”förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §” lagts till.

Byggnadsinventarier

19 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med undantag av en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Sveriges fastighetsägareförbund* anser att exemplifieringen i den nuvarande lagtexten belyser gränsdragningen på ett tydligare sätt än förslaget till lagtext. *Sveriges fastighetsägareförbund* anser att det finns en risk att tillämpningen kommer att ändras om exemplifieringen tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I första stycket finns bestämmelser om vad som räknas till byggnadsinventarier. Bestämmelserna finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

År 1938 infördes en bestämmelse att vid fastställandet av avskrivningsunderlaget för byggnad skulle värdet av sådana fasta maskiner som vid fastighetstaxeringen åsatts eller skulle komma att åsättas särskilt maskinvärde räknas bort från byggnadsvärdet. Dessa tillgångar behandlades i avskrivningshänseende som inventarier och fick skrivas av enligt avskrivningsmetoderna för inventarier.

Inventarier som vid fastighetstaxeringen räknades in i byggnadsvärdet fick då skrivas av enligt byggnadsreglerna. Enligt praxis medgavs emellertid ett högre avdrag för dyrbarare anordningar som luftkonditioneringsanläggningar trots att värdet för dessa ingick i byggnadsvärdet. För s.k. fasta maskiner och andra fasta inventarier i driftbyggnader på jordbruksfastigheter kunde värdeminskningssavdrag medges separat enligt de för byggnad gällande reglerna men efter en högre procentsats.

År 1969 skedde genomgripande förändringar när det gäller indelningen mellan byggnader, mark och inventarier. I en byggnads anskaffningsvärde inräknades inte värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften. Motsvarande infördes för inkomstslaget jordbruksfastighet år 1972. Reformerna innebar att fler tillgångar skrevs av som inventarier. Först år 1981 betecknades dessa tillgångar som byggnadsinventarier.

För inkomstslaget annan fastighet fanns särskilda bestämmelser om avskrivning av maskinell utrustning som togs bort i samband med skatte-reformen 1990.

När gränsdragningen mellan vad som skulle hänföras till byggnader, mark eller inventarier ändrades fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vad som skulle skrivas av som inventarier. Nuvarande bestämmelse är därför mycket detaljerad. Behovet i dag av de utförliga beskrivningarna måste ifrågasättas. Regeringen delar denna bedömning. Regeringen anser därtill att exemplifieringen i dagens lagtext är föråldrad. SLK:s förslag innebär enligt regeringens bedömning ingen ändring i sak. Regeringen delar inte Sveriges fastighetsägareförbunds farhågor att tillämpningen kommer att ändras och följer därför SLK:s förslag i detta avseende.

I *andra stycket* hänvisas till vad som gäller om inventarier. Bestämmelsen är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 23 § som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för byggnadsinventarier. I enlighet med SLK:s förslag anges i stället särskilt när något annat gäller.

20 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en proportioneringsregel för att fördela anskaffningsvärdet av en ledning mellan byggnad och inventarier. Den infördes år 1981 och finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Av nuvarande lydelse framgår att anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning skall fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till ”hur stor del av ledningen” som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Av uttryckssättet kan man möjligen få intrycket av att det skulle gå att särskilja olika delar av ledningsnätet. Detta är naturligtvis inte meningen. Ett förtydligande har därför gjorts att uppdelningen görs i förhållande ”till den omfattning i vilken ledningen tillgodoser verksamheten respektive byggnadens allmänna användning”.

21 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. SLK:s förslag innehåller exemplen ”oljecisterner och siloanläggningar”.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om vissa gränsdragningsfrågor mellan byggnad och byggnadsinventarier. Bestämmelsen finns i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1969.

SLK har i regel utelämnat exemplen som finns i nuvarande lagtext. Regeringen anser i likhet med kommittén att exemplen normalt är överflödiga och därför bör tas bort även i denna bestämmelse.

Några redaktionella ändringar har också gjorts i förhållande till SLK:s förslag.

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

22 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en hänvisning till kapitlet om inventarier när det gäller avdrag för avskrivning på anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.

Statliga räntebidrag

23 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en hänvisning till kapitlet om näringsbidrag när det gäller statliga räntebidrag.

Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag

24 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att *andra stycket* inte finns.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om reparation och underhåll vid byggnadsarbeten med statliga räntebidrag är hämtade från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna om avdrag m.m. i samband med räntebidrag infördes år 1979 och fanns före 1990 års skattereform i 25 § 2 mom. KL och punkt 7 (punkt 8 från år 1981) av anvisningarna till 25 § KL. Ändringar har gjorts bl.a. år 1991 som en följd av att nya bestämmelser infördes för bostadsfinansieringen m.m. (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832).

I ett nytt *andra stycke* har regeringen, i syfte att underlätta för läsaren, lagt in en hänvisning till 13 §.

25 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser som tar sikte på situationen att bidragsunderlaget ändras genom ett senare beslut. Bestämmelserna finns i punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1979. De genomgick vissa förändringar år 1991 (förarbeten, se under 23 §).

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelserna i 25 § 2 mom. KL och punkt 8 (före år 1981 punkt 7) av anvisningarna till 25 § KL.

Gemensamt för dessa bestämmelser är att det egentligen borde vara de tidigare taxeringarna som skulle rättas. Av praktiska skäl infördes föreskriften att de aktuella justeringarna av de tidigare beskattningsåtgärderna genomförs vid taxeringen för det beskattningsår under vilket det nya lånebeslutet meddelades.

Nuvarande bestämmelser i tredje och fjärde styckena har vissa brister. I tredje stycket talar man om *hur* man skall göra när för lågt omedelbart avdrag har medgetts. I fjärde stycket talar man om *när* rättelse skall göras när tidigare omedelbara avdrag varit för höga.

I båda fallen bör framgå hur rättelse skall göras och när den skall ske. Bestämmelsen har därför ändrats i kommitténs förslag. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Eftersom bestämmelserna är komplicerade kan följande exempel åskådliggöra åtgärderna.

Förutsättningar (avskrivningsprocenten har satts till 5 för att få jämna belopp)

- Ursprungligt bidragsunderlag: 80
- Kostnader: 120
- Omedelbart avdrag: $(120-80=)$ 40
- Underlag för värdeminskingsavdrag: 80
- Värdeminskingsavdrag år 1 (5 %): 4
- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 1: $(80-4=)$ 76

År 2 ändras bidragsunderlaget. I exempel 1 sänks det med 20. I exempel 2 höjs det med 20.

Exempel 1 (sänkt underlag, paragrafens andra stycke)

- För lågt omedelbart avdrag: 20
- Avdrag i näringsverksamhet år 2: 19 (Avdraget minskas med för högt värdeminskingsavdrag år 1 jämfört med om underlaget hade bestämts till 60 redan från början)
- Underlag för värdeminskingsavdrag: 60
- Värdeminskingsavdrag år 2: 3
- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 2: 54 (Det nya underlaget 60 minskat med två års värdeminskingsavdrag. Detta värde kan också erhållas genom att det skattemässiga restvärdet år 1, 76, minskas med sänkningen 20, ökas med 1, motsvarande för högt värdeminskingsavdrag år 1 som återförts genom att avräknas mot det omedelbara avdraget, minskas med årets värdeminskingsavdrag)

Exempel 2 (höjt underlag, paragrafens tredje stycke)

- För högt omedelbart avdrag: 20

- Intäkt av näringsverksamhet år 2: 19 (Återföring av för högt omedelbart avdrag minskat med det ytterligare värdeminskningssavdrag som skulle ha gjorts år 1 om underlaget hade bestämts till 100 redan från början)
- Underlag för värdeminskningssavdrag: 100
- Värdeminskningssavdrag år 2: 5
- Skattemässigt restvärde vid utgången av år 2: 90 (Det nya underlaget 100 minskat med två års värdeminskningssavdrag. Detta värde kan också erhållas genom att det skattemässiga restvärdet år 1, 76, ökas med höjningen 20, minskas med 1, motsvarande för lågt värdeminskningssavdrag år 1 som avräknats mot återföringen, minskas med årets värdeminskningssavdrag).

Nyttjanderättshavarens förbättringar

Nyttjanderättshavarens beskattning

26 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från ett par redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* framhåller att det bör vara möjligt att göra avsteg från den föreskriva avskrivningstiden om detta är förenligt med god redovisningssed.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om nyttjanderättshavarens avdrag för förbättring av en fastighet. Bestämmelsen finns i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Enligt praxis fick en arrendator omedelbart avdrag för förbättringskostnader (inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse) under förutsättning att äganderätten till vad som utförts tillkom jordägaren. Detta var ett betydelsefullt undantag från principen att utgifter för ny-, till- eller ombyggnad fick dras av genom värdeminskningssavdrag.

Området reglerades år 1972 såvitt avsåg inkomstslaget jordbruksfastighet (då i punkt 4 av anvisningarna till 21 § och punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL). Genom 1990 års skattereform utsträcktes bestämmelsernas tillämpningsområde till att gälla generellt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Regeringen delar Svenska Revisorsamfundets SRS uppfattning att det bör vara möjligt att göra avsteg från den föreskrivna avskrivningstiden. Denna avskrivningstid får dock inte vara kortare än vad som följer av lagtexten men kan väl vara längre. I regeringens förslag har därför ordet *skall* bytts ut mot ordet *får* efter ordet *täckdiken* samt ordet *högst* lagts till framför procentsatserna.

27 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om nyttjanderättshavarens avdrag för byggnads- och

markinventarier eller andra inventarier. Bestämmelserna finns i punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL).

28 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer bortsett från en par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om beskattning när nyttjanderättshavaren fått ersättning från fastighetsägaren för förbättringen eller anskaffningen. Bestämmelsen finns i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL).

I paragrafen finns vidare bestämmelser som reglerar nyttjanderättshavarens avdragsrätt när ersättning utgått från fastighetsägaren eller när nyttjanderätten upphör. Bestämmelserna finns i punkt 15 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen om avdragsrätt när ersättning utgått från jordägaren infördes år 1978 (prop. 1978/79:44, bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:944) och bestämmelsen om avdrag för oavskriven del vid nyttjanderättens upphörande år 1972 (då i punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL).

När det gäller bestämmelsen om nyttjanderättshavarens beskattning synes nuvarande lydelse enbart omfatta ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet och alltså inte beskattning av ersättning för inventarier.

I propositionen (prop. 1972:120) reglerades enbart ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet men däremot inte inventarier. I utskottsbetänkandet uttalas att det inte är ovanligt att arrendeupplåtelse omfattar även inventarier (bet. 1972:SkU67 s. 11). Genom utskottet infördes därför bestämmelsen om avdrag för en arrendators utgifter för inventarier.

Något som emellertid inte reglerades var när nyttjanderättshavaren fick ersättning av fastighetsägaren för de inventarier som hade anskaffats. En sådan föreskrift finns, som tidigare nämnts, när nyttjanderättshavaren fick ersättning av fastighetsägaren för förbättringar på fastigheten. Orsaken torde vara ett förbiseende. Det föreslås därför att även inventarier omfattas av bestämmelsen om att nyttjanderättshavaren skall ta upp som inkomst ersättningar från fastighetsägaren.

Fastighetsägarens beskattning

29 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om beskattning av fastighetsägaren för nyttjanderättshavarens förbättringar (ny- till- eller ombyggnad). Bestämmelserna finns i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1972 (då i punkt 4

av anvisningarna till 21 § KL). Nuvarande bestämmelse reglerar inte det fallet att fastigheten efter att förbättringen utförts går över till en ny ägare genom ett benefikt fång. Avsikten är att den nya ägaren skall träda i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller beskattningen av värdet av förbättringarna. I regeringens förslag har i en ny *andra mening* lagts till en bestämmelse som anger att den nya ägaren i sådana fall skall ta upp intäkten. Tillägget har gjorts efter lagrådsföredragningen.

I vissa äldre rättsfall beskattades jordägaren (jordbruksfastighet) för värdet av arrendatorns förbättringsutgifter redan i samband med att arbetena utfördes. Under 1950-talet ändrades praxis och frågan om beskattning avgjordes i regel först när arrendet upphörde.

I inkomstslaget annan fastighet var praxis oklarare och under vissa förutsättningar beskattades fastighetsägaren omedelbart för förbättringsåtgärderna. Genom 1990 års skattereform utsträcktes bestämmelsernas tillämpningsområde till att gälla generellt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vid införandet av reglerna om arrendators avdragsrätt för utgifter för inventarier tog utskottet (bet. 1972:SkU67) upp frågan om beskattning av jordägaren men fann inte någon sådan motiverad, eftersom jordägaren med en sådan regel på förhållandevis kort tid skulle kunna skriva av motsvarande belopp genom årliga värdeminskingsavdrag.

20 kap. Markanläggningar och substansminskning

I detta kapitel finns olika typer av bestämmelser om avskrivning och avdrag som rör mark. De gäller markanläggningar med markinventarier, frukt- och bärodlingar samt avdrag vid utvinning av naturtillgångar (substansminskning).

Bestämmelserna om skog (t.ex. skogsavdrag) finns i ett särskilt kapitel. Det är främst två orsaker till varför denna lösning har valts. Hade även bestämmelserna om skog ingått skulle kapitlet ha blivit onödigt stort. Vidare är skattereglerna kring skog ett avgränsat område som lämpar sig väl för ett eget kapitel.

Bakgrund

Markanläggningar

Tidigare räknades markanläggningar till det markvärde som fastställdes vid den allmänna fastighetstaxeringen och fick inte skrivas av. Orsaken var att markanläggningar ansågs ha ett bestående värde. Avdrag medgavs däremot för reparation och underhåll av markanläggning. Till skillnad från vad som gällde i fråga om byggnader fick inte bara ett utbyte av delar av en markanläggning utan även utbyte av en hel sådan anläggning dras av som underhåll eller reparation. Olikheten hade sin grund i att markanläggningar inte fick skrivas av.

Enligt 29 § 4 mom. KL fick avdrag inte göras för egendom som hörde till mark. Med utgångspunkt från att markanläggningar ofta har ett nära funktionellt samband med byggnader eller inventarier och därigenom får

karaktären av naturliga tillbehör till dessa kom genom lagstiftning år 1969 (förarbeten, se nedan) vissa anläggningar att behandlas som byggnadstillbehör och andra som inventarier. Sådana markanläggningar som inte omfattades av det utvidgade inventarie- eller byggnadsbegreppet fick skrivas av enligt särskilda bestämmelser som nu finns i detta kapitel. Det var genom denna reform som avskrivningsrätt infördes för markanläggningar. I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknades även markarbeten.

År 1972 (förarbeten, se nedan) anpassades även inkomstslaget jordbruksfastighet till de nya gränsdragningar som några år innan hade skett i inkomstslaget rörelse. Dessa förändringar genomfördes i samband med att jordbruken gick över till beskattning enligt bokföringsmässiga grunder.

Efter 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) får värdeminskningsskatt på markanläggningar beräknas på hela anskaffningsvärdet i stället för som tidigare på 75 % av värdet.

Ytterligare en förändring genom skattereformen var att markanläggningar på fastigheter med hyreshus fick skrivas av enligt de bestämmelser som gäller för näringsverksamhet. Detta var en naturlig konsekvens av att inkomstslaget annan fastighet gick upp i det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Tidigare ingick planteringar, parkeringsplatser m.m. i avskrivningsunderlaget för själva byggnaden i inkomstslaget annan fastighet.

Täckdiken, skyddsdikning och skogsvägar

För täckdikningsanläggningar samt skyddsdikning i skog fanns särskilda regler i inkomstslaget jordbruksfastighet redan år 1928. Omedelbart avdrag medgavs för iståndsättande eller omläggning av befintlig täckdikningsanläggning. Däremot var nyanläggning inte avdragsgill. Avdrag medgavs vidare för skyddsdikning i skog. Dessa möjligheter var undantag från principen att avdrag inte medgavs för avskrivning av markanläggningar. Direktavdraget för arbeten (iståndsättning och omläggning) på befintliga täckdikningsanläggningar togs bort när avskrivningsrätt infördes för täckdikningsanläggningar och skogsvägar år 1962 (förarbeten, se nedan). Däremot medgavs avdrag för reparation och underhåll. För skogsvägar fick till en början enbart en tredjedel av kostnaderna skrivas av och avskrivningsprocenten var 5 %. År 1972 höjdes underlaget för avskrivning till tre fjärdedelar av anskaffningskostnaden (förarbeten, se nedan). Efter lagändring år 1982 får hela utgiften skrivas av under tio år (förarbeten, se nedan).

Numera är hela utgiften för markanläggningar avdragsgill. Det som skiljer täckdiken och skogsvägar från andra markanläggningar är en högre avskrivningstakt (10 % i stället för 5 %).

Frukt- och bärodlingar

Avdrag medgavs inte tidigare för den första anskaffningen av träd och buskar (anläggningstillgångar). Däremot medgavs avdrag vid ersätt-

ningsanskaffning, dvs. då träd eller buskar byttes ut mot nya på samma brukningsenhet.

Den nuvarande regleringen om avdrag för frukt- och bärödlingar infördes år 1972 i punkt 1 av anvisningarna till 29 § KL (förarbeten, se nedan).

Substansminskning

För inkomstslaget rörelse har KL innehållit bestämmelser om avdrag för substansminskning sedan lagens tillkomst.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet gällde i princip att rätt till avdrag för substansminskning förelåg när naturfyndighet på fastigheten utnyttjades. Såvitt avsåg jordbruksinkomst som redovisades enligt bokföringsmässiga grunder var avdragsrätten reglerad på samma sätt som vid inkomst av rörelse. Hänvisningen till rörelsebestämmelserna tillkom år 1951 i samband med att jordbrukare fick möjlighet att övergå till bokföringsmässig redovisning (prop. 1951:191, bet. 1951:BevU63, SFS 1951:790). Något motsvarande stadgande fanns inte beträffande kontantmässigt redovisade jordbruk men avdrag medgavs ändå enligt praxis. I samband med att de sista kontantredovisande jordbruken gick över till bokföringsmässig taxering år 1972 infördes nya bestämmelser för substansminskning motsvarande dem som gällde för rörelse (förarbeten, se nedan).

Även inkomstslaget annan fastighet saknade till en början uttryckliga bestämmelser men avdrag medgavs ändå enligt praxis. Lagreglering infördes först år 1981 (förarbeten, se nedan).

Olika regler tillämpades på rörelse och jordbruk vid bestämmande av avskrivningsunderlaget. År 1972 infördes enhetligare bestämmelser (förarbeten, se nedan).

Anskaffningsutgiften kunde beräknas antingen enligt huvudregeln till så stor del av anskaffningsutgiften för hela fastigheten som belöpte sig på fyndigheten vid förvärvstillfället eller enligt en schablon (60 % av marknadsvärdet).

År 1981 ändrades bestämmelserna om avdrag för substansminskning (förarbeten, se nedan). De nya bestämmelserna tillämpas i de fall utvinningen av en naturtillgång påbörjades efter utgången av mars 1981. De nya bestämmelserna innebar bl.a. en ändrad schablonregel som anknöt till kapitalvinstbestämmelserna vid bestämmande av anskaffningsvärdet.

Bestämmelser om substansminskning fanns för jordbruksfastighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL, för annan fastighet i punkt 10 av anvisningarna till 25 § KL och för rörelse i punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL dit de flyttades från punkt 6 år 1938. Genom 1990 års skattereform samlades bestämmelserna i punkt 11 av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1962 Värdeminskningsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar i inkomstslaget jordbruksfastighet, prop. 1962:56, bet. 1962:BevU40, SFS 1962:163
- 1969 Avskrivning för markanläggningar på rörelsefastigheter samt ändrad gränsdragning mot inventarier, SOU 1968:26, prop. 1969:100, bet. 1969:BeU45, SFS 1969:363
- 1972 Avskrivning för egentliga markanläggningar i inkomstslaget jordbruksfastighet, valrätt för frukt- och bärödlingar, anskaffningsvärde vid substansminskningsavdrag, SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741
- 1981 Nya och för inkomstlagen enhetliga bestämmelser om substansminskning, Ds B 1980:9, SOU 1977:86, prop. 1980/81:104, bet. 1980/81:SkU40, SFS 1981:256
- 1982 Utvidgad avdragsrätt för skogsvägar, SOU 1981:81, prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Dessutom finns en hänvisning till bestämmelserna om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i 18 kap.

Definition

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att exemplifieringen i nuvarande lagtext har betydelse för att tydliggöra gränsdragningen för det avdragsgilla området varför den, i en förkortad version, bör ingå även i fortsättningen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. I paragrafen regleras vad som är markanläggningar. Motsvarande bestämmelser finns i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1969 och fanns före skattereformen år 1990 i punkt 4 till 22 § och punkt 16 till 29 § KL.

Reformen år 1969 innebar för inkomstslaget annan fastighet att kostnaderna för markanläggningar (plantering, parkeringsplats eller annan jämförlig anläggning) ingick i avskrivningsunderlaget för byggnaden (punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL). Orsaken till att dessa kostnader inte skrevs av i särskild ordning var att markanläggningar på hyresfastigheter i allmänhet var av liten omfattning. Efter 1990 års skattereform behandlas markanläggningar på hyresfastigheter på samma sätt som andra markanläggningar i inkomstslaget näringsverksamhet.

Som framgår av inledningen infördes möjligheten att skriva av markanläggningar förhållandevis sent. Vid införandet av de nya bestämmelserna fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vilka arbeten och anläggningar som omfattades. Nuvarande bestämmelser är därför mycket detaljerade. Behovet i dag av de utförliga beskrivningarna kan ifrågasättas. SLK:s förslag innehåller enligt regeringens mening tillräckligt många exempel och en tydlig definition av vad som avses med en markanläggning. Några gränsdragningsproblem torde därför inte uppkomma. Regeringen föreslår liksom SLK att de utförliga exemplifieringarna utmönstras. Någon ändring av gällande rätt är inte avsedd.

Reparation och underhåll

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK använder ordet *skall* i stället för *får*.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att en aktivering av kostnaderna kan vara förenlig med god redovisningssed. Någon möjlighet att aktivera sådana kostnader förefaller inte finnas i förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragstidpunkten för utgifter för reparation och underhåll av markanläggningar är ny. Däremot anges utgifterna som exempel på kostnader i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Denna bestämmelse har funnits i KL sedan lagens tillkomst.

Utgifterna får i räkenskaperna fördelas på flera år om det följer av god redovisningssed. Även beskattningsreglerna bör tillåta att utgifterna aktiveras. I regeringens förslag har därför ordet *skall* bytts ut mot *får*.

Lagrådet har, med samma motivering som Lagrådet anfört i anslutning till 19 kap. 2 §, väckt frågan om avdragsrätten för aktiverade utgifter för reparationer och underhåll bör regleras här i 20 kap. Regeringen har i kommentarerna till 18 kap. 1 § och 19 kap. 2 § närmare redogjort för skälen till varför regeringen inte i detta lagstiftningsärende föreslår särskilda skatteregler när det gäller avdrag för aktiverade utgifter för reparationer och underhåll.

Avdrag för anskaffning

Värdeminskningssavdrag

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdrag för utgifter för att anskaffa markanläggningar sker genom årliga värdeminskingsavdrag är hämtad från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1972.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att ordet *högst* inte finns med framför fem och tio procent.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om värdeminskingsavdrag och olika procentsatser för avdrag är hämtade från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1972 (täckdiken och skogsvägar år 1962). I fråga om skogsdiken utvidgades avdragsrätten år 1982.

Procentsatserna bör enligt regeringens mening ange den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för avskrivningsplanen. Den skattskyldige bör dock kunna välja en lägre procentsats. För att markera detta har i regeringens förslag ordet *högst* lagts till före fem och tio procent. En ytterligare redaktionell ändring har gjorts i SLK:s förslag.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från en redaktionell ändring i första meningen och att bestämmelsen om handelsbolag i sista meningen inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en bestämmelse om att avdrag får göras endast för arbeten som utförts under innehavstiden. Den finns i dag i punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I den nuvarande lydelsen finns också ett krav på att utgifterna skall ha bestritts av den skattskyldige. Orsaken var att statsbidrag utgick till både täckdiktninganläggningar och skogsvägar. Före reglerna om näringsbidrag, fanns det ett behov av att reglera avskrivningsrätten när bidrag utgick. Innebörden är att avskrivningsunderlaget skall minskas med statsbidraget och avdrag därmed medges med enbart vad den skattskyldige själv erlagt (prop. 1962:56 bl.a. s. 58). Genom näringsbidragsreglerna (29 kap. i regeringens förslag), som ger samma resultat, får den aktuella föreskriften om utgifter som bestritts av den skattskyldige anses ha spelat ut sin roll. Det uttryckliga kravet på att utgifterna bestritts av den skattskyldige har därför utmönstrats.

Som behandlats i kommentaren till 5 kap. 1 § har SLK utformat paragraferna så att de passar även för det fallet att det är ett handelsbolag som uppstår inkomster eller har utgifter. Denna paragraf är ett fall där SLK inte har lyckats uppnå en helt tillfredsställande formulering. I regeringens förslag har därför en ny sista mening lagts till enligt vilken motsvarande regler skall gälla om ett handelsbolag är ägare till fastigheten.

7 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. Andra stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om avdrag vid överlåtelse eller utträngning. Bestämmelsen finns i punkt 7 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna infördes år 1969. Att avdrag för oavskriven del av anskaffningsvärdet fick ske vid överlåtelse av täckdikningar och skogsvägar infördes år 1962.

Effekten av avdraget vid överlåtelser har påverkats av de nya regler om återföring av gjorda avdrag vid överlåtelser (26 kap. 2 §) som kom till vid 1990 års skattereform. Det är oklart om samspelet mellan dessa regler då blev föremål för några närmare överväganden. Regeringen anser i likhet med SLK att det finns anledning att överväga om bestämmelserna om avdrag vid överlåtelse längre fyller en funktion. Detta låter sig dock inte göras i detta lagstiftningsärende. Regeringen följer därför SLK:s förslag med undantag av ett par språkliga justeringar i lagtexten.

Andra stycket har utformats som en hänvisning när det gäller benefika fång.

Omedelbart avdrag

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anläggningar som är avsedda att användas endast ett fåtal år är hämtad från punkt 7 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1972.

Nyttjanderättshavares avdragsrätt

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till byggnadskapitlet där det finns bestämmelser som tar sikte på nyttjanderättssituationer och som avser både nyttjanderättshavaren och fastighetsägaren.

Anskaffningsvärde

Markinventarier

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att det finns en risk att tillämpningen kommer att ändras om exemplifieringen i den nuvarande lagtexten tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att utgifterna för markinventarier inte skall räknas in i anskaffningsvärdet för en markanläggning är hämtad från punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1969.

I SLK:s förslag har exemplifieringen i den nuvarande lagtexten utelämnats. I 15 och 16 §§ definieras vad som avses med markinventarier. Regeringen anser att SLK:s förslag på ett utförligt sett anger innebörden av begreppet *markinventarier* och att en exemplifiering är onödig. Någon ändring i sak är inte avsedd. Regeringen delar inte Sveriges Fastighetsägareförbunds farhågor att tillämpningen kommer att ändras. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

Markanläggning som anskaffas av den skattskyldige

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att det bör gälla valfrihet för den skattskyldige att antingen kostnadsföra iståndsättande och omläggning av täckdiken direkt eller att aktivera dem, förutsatt att sådan aktivering är förenlig med god redovisningssed.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om hur markanläggningens anskaffningsvärde beräknas. Dessa finns i dag i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen i *första stycket* infördes år 1969 och bestämmelsen i *andra stycket* år 1972.

Till skillnad mot andra anläggningstillgångar framgår det av gällande regler inte uttryckligen vad anskaffningsvärdet skall vara vid onerösa fång. Möjligen kan detta sägas framgå indirekt genom att avdrag – med vissa undantag – endast får göras för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv. För att anknyta till systematiken i andra kapitel om anläggningstillgångar anges uttryckligen att anskaffningsvärdet är den skattskyldiges utgifter för anläggningen.

I punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL lyder de två sista meningarna: ”I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.”

Från början medgavs inte avdrag för utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av anläggningstillgångar. Således medgavs inte avdrag för nyanläggning av täckdikningar. En särskild bestämmelse fanns däremot som reglerade avdragsrätten för iståndsättande och omläggning (punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL). Iståndsättning torde närmast motsvara reparation eller underhåll och var ändå avdragsgill. Omläggning kunde i vissa fall anses som nyanläggning. När värdeminskningssavdrag infördes för täckdikningar år 1962 ändrades denna bestämmelse. Kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning fick inte i något fall dras av som underhållskostnad. Orsaken var naturligtvis att avdrag inte kunde ske för kostnader som samtidigt skulle aktiveras.

När bestämmelserna om värdeminskningssavdrag infördes diskuterades frågan vad som skulle räknas till en täckdikningsanläggning. Eftersom

det i viss mån kunde vara naturligt att täckta avlopp betraktades som en del av täckdikningsanläggningen infördes en bestämmelse där det framgick att även utgifter för täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning fram till huvudavlopp var avdragsgilla. På grund av att markanläggningar då inte var avdragsgilla fanns ett större behov än i dag att definiera vad som hörde till täckdikningen.

År 1972 infördes en generell rätt till värdeminskningsavdrag för markanläggningar samtidigt som även täckta huvudavlopp räknades till täckdikningsanläggningen. Jordbruksbeskattningskommittén ansåg att ”alla täckta avlopp som har samband med täckdiken skall omfattas av full avdragsrätt”. Eftersom det var nödvändigt att i lagtexten markera att en utvidgning hade skett av vad som hörde till markanläggning kunde inte hela meningen strykas utan enbart bisatsen ”dock ej huvudavlopp”.

Dessa frågor om vad som hör till täckdikningsanläggningen torde numera inte vålla några problem. Den onödiga detaljeringen har till viss del sin förklaring i att täckdikningsanläggningar tidigare fick skrivas av till skillnad mot andra markanläggningar. Det var då viktigt att närmare precisera vad som hörde till täckdikningen. Bestämmelsen bör därför kunna utmönstras.

En annan förändring som ägde rum år 1972 var att kostnader för iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike får räknas in i anskaffningskostnaden. Tidigare föreskrevs att sådana kostnader inte fick dras av omedelbart som underhållskostnader. Ändringen år 1972 kommenteras inte närmare i förarbetena. För täckdikningsanläggningarna innebar 1972 års markanläggningsreform inte några ändringar när det gäller avskrivningsreglerna för täckdikningar. Slutsatsen är därför att det som sägs om iståndsättande och omläggning innebär att omedelbart avdrag inte får göras utan att dessa kostnader skall aktiveras. Bakgrunden till att dessa åtgärder särskilt nämnts har sin förklaring i att avdrag inte fick göras för anskaffning av täckdikningsanläggningar. Ett särskilt undantag fanns emellertid för kostnader för iståndsättning och omläggning. När avdragsrätt infördes för täckdikningsanläggningar fick inte längre direktavdrag ske för iståndsättande och omläggning. Det saknas anledning att i dag ha särregler för åtgärder på täckdikningsanläggningar. Utgifter för iståndsättande och omläggning bör följa de normala reglerna. Utgifterna i fråga får sålunda enligt regeringens förslag dras av enligt 3 § antingen omedelbart eller aktiveras.

Lagrådet anför att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse om att som anskaffningsvärde skall räknas den skattskyldiges förbättringsutgifter. Lagrådet påpekar att i fråga om byggnader finns en bestämmelse om att till anskaffningsvärdet skall räknas bl.a. utgifter för till- eller ombyggnad (19 kap. 13 §). Lagrådet förordar att förevarande paragraf kompletteras i angivet hänseende. Regeringen har med anledning härav i *första stycket* lagt till orden *eller förbättra*.

Arv, gåva m.m.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att bestämmelsen om förbättrande reparationer och underhåll inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om benefika överlåtelse är hämtad från punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1969.

SLK har formulerat bestämmelsen så att den endast avser värdeminskningssavdrag. Enligt regeringens uppfattning omfattas även förbättrande reparationer och underhåll av reglerna i punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. I regeringens förslag har orden ”förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §” lagts till.

Hänvisningar

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till andra bestämmelser om anskaffningsvärde. Hänvisningarna har justerats i regeringens förslag med hänsyn till de ändringar som infördes när det gäller beskattningen vid omstruktureringar år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1600 f.).

Bestämmelsen om ränta som finns i 14 kap. 4 § i SLK:s förslag finns inte med i regeringens förslag. Hänvisningen till denna har tagits bort.

Karaktärsbyte

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS anser att begreppet *karaktärsbyte* som förekommer i rubriken ger föga ledning om bestämmelsens innehåll och bör bytas ut mot en term som tar sikte på byte av beskattningsnatur.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om karaktärsbyte. Bestämmelsen infördes i punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL genom 1990 års skattereform.

Karaktärsbyte är inte definierat i IL. Ordet används i rubrikerna före 14 kap. 16 §, 19 kap. 16 § och före denna paragraf. Med karaktärsbyte avses byte av beskattningsnatur eller att en tillgång kommer att höra till ett annat inkomstslag. Regeringen delar inte Svenska Revisorsamfundets SRS bedömning att begreppet bör bytas ut mot en annan term som tar sikte på beskattningsnatur.

Markinventarier

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som är markinventarier är hämtade från punkt 7 tredje stycket av

anvisningarna till 23 § KL. *Första stycket* har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Genom lagändring år 1969 utvidgades inventariebegreppet. I KL exemplifierades vilka anordningar som direkt tjänade verksamheten och som räknades till inventarier. Härigenom kom investeringar i miljöförbättrande åtgärder i form av t.ex. reningsbassänger och avloppsledningar att räknas till inventarier och inte som tidigare till mark eller byggnader.

När gränsdragningen mellan vad som skulle hänföras till byggnader, mark eller inventarier ändrades fanns ett behov av utförliga bestämmelser om vad som skulle skrivas av som inventarier. Nuvarande bestämmelse är därför mycket detaljerad. Behovet i dag av de utförliga beskrivningarna kan ifrågasättas. Det föreslås därför att exemplifieringarna utmönstras.

I *andra stycket* hänvisas till vad som gäller om inventarier. Bestämmelsen är mer allmän än nuvarande hänvisning i punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL som bara avser reglerna om avskrivning. Oftast gäller vad som sägs om inventarier även för markinventarier. I förslaget anges i stället när något annat gäller.

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en proportioneringsregel för att fördela anskaffningsvärdet av en ledning mellan markinventarier och byggnad. Bestämmelsen finns i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1969. Den ändrades till sitt nuvarande innehåll år 1972 och med vissa mindre ändringar år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU47, SFS 1981:295).

Av nuvarande lydelse framgår att anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna näringsverksamheten som byggnadens allmänna användning skall fördelas mellan markinventarier och byggnad i förhållande till ”hur stor del av ledningen” som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Av uttryckssättet kan man få intrycket av att det skulle gå att särskilja olika delar av ledningsnätet. Detta är naturligtvis inte meningen. Ett förtydligande har därför gjorts att uppdelningen görs i förhållande ”till den omfattning i vilken ledningen tillgodoser verksamheten respektive byggnadens allmänna användning.”

Uttrycket ”bedrivna näringsverksamheten” har ersatts med ”näringsverksamhet som bedrivs” i *första stycket*. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

Frukt- och bärodlingar

17–19 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragraferna finns bestämmelser om omedelbart avdrag eller värdeminskingsavdrag för frukt- och bärödlingar. Bestämmelserna finns i dag i punkt 8 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Ursprungligen medgavs inte avdrag vid den första anskaffningen. Inte heller medgavs värdeminskingsavdrag. Avdrag medgavs i stället vid ersättningsanskaffning när träd eller buskar byttes ut. De nuvarande bestämmelserna infördes år 1972 samtidigt med andra ändringar inom inkomstslaget jordbruksfastighet. Men redan tidigare hade den föråldrade ordningen med avdrag vid ersättningsanskaffning setts över (prop. 1962:56).

Avdrag för substansminskning

Förutsättningar för avdrag

20 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i första stycket om avdrag för substansminskning är hämtade från punkt 11 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Förutsättningen för avdrag, att fastigheten är kapitaltillgång, är ny men överensstämmer enligt regeringens uppfattning med gällande rätt. Det bör därför, på liknande sätt som i fråga om skogsavdrag, av lagtexten framgå att avdrag inte medges för fastigheter som är lagertillgångar.

Bestämmelserna i andra stycket om vem som behandlas som ägare vid tillämpning av bestämmelserna om substansminskning finns i dag i punkt 11 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981 som ett förtydligande.

Inträffad substansminskning

21 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket framhåller att bestämmelsen blir tydligare om man i stället skriver ”Har substansminskning inträtt på grund av utvinning av naturtillgång får avdrag göras med högst ...”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller huvudregeln för avdrag för substansminskning och finns i punkt 11 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981.

Regeringen delar Riksskatteverkets bedömning att bestämmelsen blir tydligare om den omformuleras. Regeringen föreslår att bestämmelsen inleds med orden ”Vid substansminskning på grund av ...”.

Framtida substansminskning

22 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om avdrag för avsättning för framtida substansminskning och finns i punkt 11 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1981.

23 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse i fråga om avtal mellan parter i intressegemenskap m.m. Den finns i dag i punkt 11 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1981.

Anskaffningsvärde m.m.

24 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller *huvudregeln* för att beräkna anskaffningsvärdet för en naturtillgång och finns i punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna infördes år 1981 och motsvarar i allt väsentligt tidigare regler (år 1972) som i sin tur bygger på den ursprungliga lydelsen år 1928.

25 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, dock har *andra meningen* en annan formulering.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en schablonregel – *alternativregeln* – för att bestämma anskaffningsvärdet för en naturtillgång. Bestämmelsen finns i punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1981 och ersatte en schablonregel från år 1972.

Andra meningen har formulerats om i regeringens förslag. Ändringen har gjorts för att bestämmelsen skall vinna i läsbarhet.

26 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsvärdet när tillstånd getts för utvinning av ett område är hämtad från punkt 11 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1979.

Tillägget ”eller annan författning” har gjorts för att det inte skall bli nödvändigt att, om det rör en fastighet i utlandet, göra en bedömning om en utländsk författning motsvarar en svensk lag.

27 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att orden ”beräknats enligt” på sista raden bör bytas ut mot *anges i* eller *avses i* eftersom reglerna för beräkning om omkostnadsbeloppet inte framgår av 25 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om exploateringsutgifter är hämtad från punkt 11 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen om exploateringsutgifter infördes år 1981. Redan de ursprungliga bestämmelserna om substansminskning i KL reglerade sådana utgifter.

Med anledning av vad Näringslivets skattedelegation anför har orden ”beräknat enligt” på sista raden bytts ut mot ”avses i”. I SLK:s förslag har några ytterligare redaktionella ändringar gjorts.

28 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om benefika fång av en fastighet där utvinning pågår är hämtade från punkt 11 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna tillkom år 1962.

21 kap. Skogsfrågor

Kapitlet innehåller huvudsakligen bestämmelserna om skogsavdrag samt skogskonto och skogsskadekonto. Föreskrifterna om skogsavdrag är hämtade från KL medan skogskonto och skogsskadekonto regleras i skogskontolagen (1954:142). Därutöver finns inledningsvis ett par andra bestämmelser som också tar sikte på skogsbeskattningen. I slutet av kommentaren behandlas vissa frågor om uppgiftslämnande rörande skogskonto och skogsskadekonto.

Bestämmelserna om skogsavdrag är relativt omfattande. Bortsett från bestämmelserna om avdrag för substansminskning (punkt 11 av anvisningarna till 23 §) liknar de inte några andra regelsystem i KL. Bestämmelserna om skogsavdrag skulle kunna bilda ett eget kapitel även om detta skulle bli relativt kortfattat. Samtidigt finns det andra bestämmelser om skog i IL, t.ex. om skogskonto.

Bestämmelserna om skogskonto och upphovsmannakonto liknar varandra men systematiskt passar de inte ihop eftersom de behandlar helt skilda typer av inkomster och vänder sig till olika användare. Det finns därför goda skäl att låta bestämmelserna om skogsavdrag och skogskonto bilda ett kapitel tillsammans med några andra bestämmelser om skog. Andra bestämmelser som tar sikte på markanvändning (substansminskning, markanläggningar) bildar ett eget kapitel (20 kap.).

Bakgrund

Skogsavdrag

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare skall beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte skall beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten skall kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget.

De ursprungliga bestämmelserna i KL innebar att uppdelningen mellan skattepliktig avkastning och skattefria kapitaluttag i princip gjordes på det sättet att den skattskyldige från intäkter på grund av avverkningar m.m. fick avdrag för den del av skogens ingångsvärde som kunde anses ha tagits i anspråk genom avverkningen. För att ett sådant avdrag skulle kunna ges krävdes att skogens värde eller volym efter avverkningarna understeg skogens ingångsvärde eller skogens ingående virkesförråd.

År 1979 (1979:2, förarbeten, se nedan) infördes nuvarande regler på skogsbeskattningsområdet. Syftet var att förenkla och schablonisera avdragsberäkningen.

De centrala bestämmelserna om skogsavdrag fanns ursprungligen i punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 22 § KL (som avsåg inkomst av jordbruksfastighet). I samband med den omfattande reformen år 1972 då jordbruken gick över till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder flyttades bestämmelserna till punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § KL (SOU 1971:78, prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741). Punkt 5 och senare punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL innehöll regler som tog sikte på när växande skog avyttrades i samband med avyttring av marken. När kapitalvinstreglerna ändrades år 1976 upphävdes anvisningspunkt 8 (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343).

De nya bestämmelserna om skogsavdrag togs in i punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § KL år 1979 (1979:2, förarbeten, se nedan). Bestämmelserna flyttades genom 1990 års skattereform till punkterna 9 och 10 av anvisningarna till 23 § KL (förarbeten, se nedan).

Skogskonto och skogsskadekonto

Som ett led i den ekonomiska politiken infördes år 1951 tillfälliga bestämmelser om obligatorisk insättningskyldighet på investeringskonto

för skog (SFS 1951:783). Även frivilliga insättningar kunde göras. År 1954 infördes möjligheten till avsättning till skogskonto och det är regler som fortfarande gäller (förarbeten, se nedan).

Tidigare hade genom tillfällig lagstiftning skogsägare som drabbats av stormfällning, insektsangrepp eller liknande skador fått uppskov med större belopp. Permanenta regler infördes fr.o.m. 1979 års taxering (1979:1, förarbeten, se nedan). Skogsskadekonto infördes år 1982 (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1954 Skogskontolagen, prop. 1954:14, bet. 1954:BevU25, SFS 1954:142
- 1979:1 Större uppskov vid stormfällning, brand och liknande, Ds B 1978:2, prop. 1978/79:81, bet. 1978/79:SkU28, SFS 1979:77
- 1979:2 Omläggning av skogsbeskattningen, omedelbart avdrag för anläggning av ny skog, Ds B 1978:2, prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500
- 1982 Skogsskadekonto, omedelbart avdrag för dikning som främjar skogsbruket, överlåtelse, SOU 1981:81, prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323 och 325
- 1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Ersättningar för avverkningsrätt under flera år

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om när intäkter från en upplåtelse av avverkningsrätt skall tas upp till be-

skattning är hämtad från punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 1 (tidigare i punkt 2) av anvisningarna till 41 § KL. Den har funnits med sedan KL:s tillkomst och behållits när bokföringsmässig redovisning infördes för jordbruket (SOU 1946:29, s. 205, prop. 1951:191, s. 167).

Anläggning av skog och diken

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om omedelbart avdrag för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk är hämtad från punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

I *andra stycket* finns en hänvisning till kapitlet om mark när det gäller skogsvägar och andra markanläggningar.

Före 1979 års reform på skogsbeskattningens område (1979:2) medgavs avdrag endast för utgifter för plantering av skog på mark som varit skogbärande. Denna bestämmelse hade funnits sedan KL:s tillkomst.

Skogsplantering på mark som under en längre tid inte varit skogbärande – nyplantering – ansågs däremot utgöra grundförbättring. Avdrag för nyplantering medgavs därför varken omedelbart eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. De nya reglerna innebar att utgifter för anläggning av ny skog fick dras av som driftkostnad.

Bestämmelsen fanns från början i 22 § 1 mom. KL och senare, före 1990 års skattereform, i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Redan år 1928 fanns föreskrifter om omedelbart avdrag för dikning i skog i form av skyddsdikning. Till sådan dikning räknades åtgärder som syftar till att vidmakthålla skogsmarkens avkastningsförmåga. Dikning som höjer produktionsförmågan räknades som annan dikning och följde reglerna om avskrivning av markanläggningar. Efter ändringar år 1982 görs ingen skillnad på olika former av dikningsåtgärder i skogsbruket. Således medges omedelbart avdrag för utgifter för all dikning som främjar skogsbruket.

Bestämmelsen fanns från början i 22 § 1 mom. och senare, före 1990 års skattereform, i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Skogsavdrag

Huvudregler

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller vissa grundläggande förutsättningar för skogsavdrag och har därför placerats i inledningen till avsnittet.

I paragrafens *första stycke* definieras skogsavdrag som ett avdrag på grund av avyttring av skog på en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet. Bestämmelsen finns i punkt 9 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Av bestämmelsen framgår också att en förutsättning för skogsavdrag är att fastigheten inte är lagertillgång. Nuvarande bestämmelser i punkt 10 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL lyder: "Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet." Resultatet av bestämmelsen är att skogsavdrag inte kan göras. Detta bör framgå tydligare och redan i inledningen till bestämmelserna om skogsavdrag föreskrivs därför att skogsavdrag bara får göras för fastigheter som är kapitaltillgångar.

Kravet på att fastigheten skall vara taxerad som lantbruksenhet innebär enligt SLK:s förslag att endast fastigheter i Sverige omfattas av bestämmelserna. Med anledning av vad Lagrådet anför i anslutning till 2 kap. 2 § och den ändring som har gjorts i 2 kap. 15 § har orden *i Sverige* lagts till.

Andra stycket innehåller en föreskrift om att rätten till skogsavdrag inte föreligger för intäkter som tas upp till beskattning sedan all skogsmark förvärvats av ny ägare. Bestämmelsen finns i punkt 9 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

5 och 6 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från att SLK använder uttrycket *återstående anskaffningsvärde* i stället för *avdragsutrymme*, med regeringens förslag. Ett par redaktionella ändringar har också gjorts i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att uttrycket "det återstående anskaffningsvärdet" endast ger besked om hur stor del av anskaffningsvärdet före kvotering som har utnyttjats. Verket föreslår att definitionen ändras så att den tar sikte på hur stor del av det avdragsgrundande utrymmet som har utnyttjats. *Näringslivets skattedelegation* anför att enligt punkt 9 första stycket av anvisningarna till 23 § KL hänförs bl.a. "ett värde motsvarande skogsprodukter som den skattskyldige tillgodogjort sig för eget bruk eller i annan förvärvskälla" till avdragsgrundande skogsintäkt. I kommitténs förslag anges som avdragsgrundande skogsintäkt bl.a. "uttag av skogsprodukter". Begreppet uttag har definierats i 15 kap. 2 § i SLK:s förslag. Enligt delegationen förefaller begreppet *uttag* något vidare än det som i dag gäller vid bestämmande av avdragsgrundande skogsintäkt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om de tre centrala begreppen för beräkning av skogsavdrag är hämtade från punkt 9 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. I stället för uttrycket *gällande ingångsvärde* använder SLK *återstående anskaffningsvärde*,

eftersom uttrycket *ingångsvärde* i övrigt inte används. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att uttrycket gällande ingångsvärde bör bytas ut mot ett uttryck som tar sikte på hur stor del av det avdragsgrundande utrymmet som har utnyttjats. Regeringen föreslår därför att uttrycket ersätts med *avdragsutrymme*.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL och infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Som avdragsgrundande skogsintäkt räknas bl.a. värdet av skogsprodukter som skogsägaren tillgodogjort sig i en annan förvärvskälla. År 1993 ändrades förvärvskälleindelningen så att praktiskt taget all enskild näringsverksamhet räknas som en enda förvärvskälla (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 f.). Den ändrade förvärvskälleindelningen medför att tillämpningsområdet minskar.

I enlighet med regleringen i 22 kap. (15 kap. 2 § i SLK:s förslag) använder SLK här begreppet uttag. Någon ändring i sak är inte avsedd. Näringslivets skattedelegation anser att tillämpningsområdet utvidgas genom begreppsbytet. Lagrådet anför att uttag som avses i 22 kap. 5 § i lagrådsremissen (2 § i propositionen) omfattas av det nu gällande avdragsutrymmet men knappast sådana uttag som avses i 6 § (3 § i propositionen), dvs. om den skattskyldige överlåter tillgången till någon annan utan ersättning eller ersättning som understiger marknadsvärdet.

Regeringen gör följande bedömning. När bestämmelserna om skogsavdrag infördes var avsikten att uttrycket ”den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i annan förvärvskälla” skulle motsvara uttagsbeskattningssituationerna. Uttagsbeskattningsreglerna har byggts ut och blivit mer omfattande under åren. Det kan naturligtvis finnas situationer som inte omfattas av dagens regler om skogsavdrag men som kommer att omfattas av den föreslagna lydelsen. Regeringen anser dock att det är fråga om en mindre utvidgning av den materiella innebörden. Reglerna blir lättare att förstå om begreppet uttag används här i stället för något annat begrepp som ändå har en snarlik innebörd.

Ett förtydligande har gjorts i definitionen av avdragsgrundande skogsintäkt, nämligen att intäkten även kan vara försäkringsersättning för skog och skogsprodukter. En sådan bestämmelse finns nämligen till reglerna om skogskonto och skogsskadekonto. När bestämmelserna om skogsavdrag från KL och skogskonto från SkkL placeras tillsammans i ett kapitel betonas olikheten på denna punkt. Eftersom det inte är någon skillnad behövs ett förtydligande.

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för juridiska personer

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för handelsbolag

7 och 8 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur stora skogsavdrag som en juridisk person får göra under innehavstiden är hämtad från punkt 9 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL och den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Eftersom bestämmelserna om juridiska personer vanligen inte skall tillämpas på handelsbolag (2 kap. 3 §) har uttryckliga regler införts för dessa (8 §).

Avdragsutrymmet och avdragets storlek för fysiska personer

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om hur stora sammanlagda och årliga skogsavdrag som en fysisk person får göra under innehavstiden.

Eftersom vad som sägs om fysiska personer i IL tillämpas generellt i fråga om dödsbon (4 kap. 1 och 2 §§), behövs det inte som i dag någon särskild regel om att vad som gäller för en fysisk person också gäller för ett dödsbo. Eftersom reglerna för juridiska personer inte skall tillämpas på dödsbon (2 kap. 3 §) behövs i stället en uttrycklig särregel om att detta likväl skall göras för fastigheter som förvärfvas av dödsbon.

Bestämmelserna finns i punkt 9 andra, fjärde och femte styckena av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelserna i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. De infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om rationaliseringsförvärv är hämtad från punkt 9 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Enligt den nuvarande lydelsen skall den skattskyldige visa genom intyg från länsstyrelsen (tidigare var det lantbruksnämnden) eller på annat sätt att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Bakgrunden till bestämmelsen är bl.a. följande (prop. 1978/79:204, s. 58).

”Det bör regelmässigt ankomma på den skattskyldige att styrka att visst förvärv kan anses utgöra ett rationaliseringsförvärv. Normalt synes denna bevisskyldighet kunna fullgöras på det sättet att den skattskyldi-

ge bifogar ett yttrande från lantbruksnämnden, vari nämnden intygar att förvärvet utgjort ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Taxeringsmyndigheterna bör dock inte undantagslöst vara bundna av lantbruksnämndens uppfattning rörande förvärvets karaktär. Det ligger emellertid enligt min mening i sakens natur att lantbruksnämndens inställning regelmässigt blir avgörande för taxeringsmyndigheternas bedömning.”

Det framstår som onödigt att bestämmelsen innehåller en vägledning om på vilket sätt den skattskyldige bör visa att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Det är också ovanligt i skattelagstiftningen att det uttryckligen föreskrivs att ett intyg praktiskt taget skall läggas till grund för tillämpningen av en materiell bestämmelse. I bestämmelsen har därför anvisningen om intyg från länsstyrelsen eller bevisning på annat sätt strukits.

I förhållande till lagrådsremissen har även ordet *visa* strukits (se avsnitt 7.1)

Beloppsgränser

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden ”ett visst beskattningsår” inte finns med i andra stycket.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att skogsbruk definieras i 22 § och att hänvisning bör göras till nämnda paragraf om samma definition är avsedd att gälla vid tillämpning av denna bestämmelse.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De nedre gränserna för skogsavdrag i *första stycket*, som motiverats av administrativa skäl, finns i dag i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2). Sedan dess har beloppsnivåerna höjts.

Ett förtydligande har gjorts i *andra stycket*. Om fråga är att utnyttja den sista delen av avdragsutrymmet – som understiger beloppsgränserna – får avdrag göras med ett lägre belopp än vad som följer av första stycket. I regeringens förslag har lagts till ”ett visst beskattningsår” för att markera att den sista delen av avdragsutrymmet inte får fördelas på flera år.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §. Näringslivets skattedelegation anser att en hänvisning bör göras till denna bestämmelse. Redan i 1 § anges att skogsbruk definieras i 22 §. Regeringen anser att det inte behövs någon ytterligare hänvisning. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Anskaffningsvärde vid köp m.m.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om den s.k. *schablonmetoden* för att bestämma anskaffningsvärdet är hämtad från punkt 10 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2). Bestämmelsen ändrades som en följd av ändringar i fastighetstaxeringsreglerna år 1994 (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, SFS 1994:1912).

Schablonregeln, som bygger på värdena i fastighetstaxeringen, kom till av förenklingsskäl. Enligt den äldre ordningen var utgångspunkten i stället värdet vid förvärvet.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen, som har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag, innehåller den s.k. *jämkningsregeln* som finns i punkt 10 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Jämkningsregeln, som korresponderar med schablonregeln i föregående paragraf, infördes också vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Syftet med bestämmelsen är att kunna jämka det schablonmässigt beräknade anskaffningsvärdet för skogen. I 19 kap. 11 och 12 §§ (nuvarande punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL) finns schablon- och jämningsregler med liknande syfte som för skogsbeskattningen, nämligen att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet på en byggnad och att kunna jämka detta värde. Bestämmelserna skiljer sig åt på några punkter. I fråga om anskaffningsvärdet för skog krävs för jämkning att schablonregeln inte kan tillämpas eller att det är *uppenbart* att den skulle ge ett värde som *avviker* från det verkliga vederlaget för skogen. När det gäller byggnader krävs för jämkning att det schablonmässigt beräknade värdet för byggnaden *visas mera avsevärt* över- eller understiga värdet av mark m.m. Det kan ifrågasättas om dessa skillnader i förutsättningarna är befogade men det finns inte underlag för att föreslå en samordning i detta lagstiftningsärende (jfr kommentaren till 19 kap. 11 och 12 §§).

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK har ett *andra stycke* som innehåller en hänvisning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om fastighetsöverlåtelse inom en koncern är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Den nuvarande hänvisningen omfattar även 20-procentsregeln (16 § fjärde stycket) och står därför i vissa fall i strid med regleringen som

fanns i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL (22 kap. 9 § i SLK:s förslag), där det fanns regler om full kontinuitet vid avyttringar med kapitalförlust till närstående företag. För att erhålla full kontinuitet i samtliga berörda fall och undvika dubbelreglering har SLK *dels* begränsat hänvisningen så att den inte avser 16 § fjärde stycket, *dels* låtit de fall som avsågs i 22 kap. 9 § i SLK:s förslag regleras bara i det kapitlet. Den bestämmelsen upphävdes år 1998 med anledning av ändrade beskattningsregler vid omstruktureringar (prop. 1998/99:28, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1606). Regler om kontinuitet finns på flera olika ställen i IL. Regeringen finner inte att det är nödvändigt att göra undantag för alla dessa. Vid underprisöverlåtelser gäller särskilda bestämmelser enligt 23 kap. I det remitterade lagförslaget finns ett undantag för dem i *andra stycket*. Det finns inte skäl att behandla skogsavdrag särskilt vid underprisöverlåtelser. Regeringen föreslår därför inte att något sådant undantag införs.

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Särbestämmelsen som tar sikte på rationaliseringsförvärv är hämtad från punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid arv, gåva m.m.

16 §

SLK:s förslag (16–17 §§): Överensstämmer i princip med regeringens förslag. I 16 § *första stycket* finns inte orden ”vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme” med i SLK:s förslag. *Andra stycket* har SLK formulerat på så sätt att ”förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation i fråga om skogsavdrag” i stället för att ”förvärvaren skall anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren”. I *tredje stycket* finns i SLK:s förslag också en bestämmelse om att förvärvaren övertar den tidigare ägarens återstående anskaffningsvärde som belöper sig på den förvärvade delen. Bestämmelsen i *tredje stycket* i regeringens förslag om att förvärvaren anses ha gjort lika stora skogsavdrag som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen, finns i 17 § i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur anskaffningsvärdet beräknas vid benefika fång är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Bestämmelsen om vilka skogsavdrag en skattskyldig som förvärvar en fastighet genom ett benefikt fång skall anses ha gjort är hämtad från punkt 10 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL.

SLK har formulerat andra stycket, som behandlar förvärv av hela fastigheten, på så sätt att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation i fråga om skogsavdrag. Om fastigheten förvärvas genom ett benefikt fång övertar förvärvaren den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är antingen 50 eller 25 % av anskaffningsvärdet beroende på om den skattskyldige är en fysisk eller en juridisk person. Om en fysisk person ger i gåva sin skogsfastighet till ett aktiebolag kommer avdragsutrymmet att ändras på grund av överlåtelsen. Förvärvaren anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren har gjort. Om förvärvet avser bara en del av fastigheten skall anskaffningsvärdet och gjorda skogsavdrag proportioneras. Regeringen har formulerat om bestämmelsen i enlighet härmed.

Lagrådet anför att kritik i olika hänseenden kan riktas mot 20-procents regeln och förordar att bestämmelserna ses över i lämpligt sammanhang. Lagrådet anser bl.a. att det är egendomligt att ett skogsinnehav som inte har något som helst organisatoriskt samband med den skogsfastighet som exempelvis en gåva avser, skall påverka den nya ägarens anskaffningsvärde. Lagrådet påpekar också att ändringen av förvärvskälleindelningen medför att reglerna nu har annan innebörd än när de infördes. Regeringen har förståelse för Lagrådets kritik. Frågan är dock för omfattande för att lösas i detta lagstiftningsärende.

Anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring, allframtidssupplåtelse m.m.

17 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme efter delavyttring, fastighetsreglering eller klyvning. Bestämmelserna finns i dag i punkt 10 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL och infördes år 1979 (1979:2).

18 §

SLK:s förslag (19 § och 20 § första stycket): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i punkt 1 tar sikte på situationen att en del av fastigheten blivit lagertillgång i en tomtrörelse och finns i dag i punkt 10 sjunde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Genom hänvisningen till 17 § framgår hur anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet påverkas för den del av fastigheten som inte bytt karaktär och blivit lagertillgång.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

Bestämmelsen i punkt 2 om engångsersättning på grund av allframtidssupplåtelse är hämtad från punkt 10 sjätte stycket av anvisningarna till

23 § KL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

I *andra stycket* anges att skogen och skogsmarken anses ha förvärvats av en ny ägare i fall som avses i första stycket.

19 §

SLK:s förslag (20 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en hänvisning till kapitlet om kapitalvinster på fastigheter som tar sikte på ersättningar för avverkningsrätter och skogsprodukter (nuvarande 25 § 2 mom. tredje stycket SIL).

Hänvisningar

20 §

SLK:s förslag (21 §): SLK:s förslag innehåller hänvisningar till andra lagrum.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 21 § har SLK hänvisningar till bestämmelser som upphävdes år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1600 f.). I regeringens förslag har lagts in sådana hänvisningar som föranleds av de nya bestämmelserna om omstruktureringar och beskattning.

Skogskonto och skogsskadekonto

Huvudregel

21 §

SLK:s förslag (22 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om skogskonto och skogsskadekonto är i dag utformade så att uppskov medges – enligt vissa närmare regler – för intäkt av skogsbruk som sätts in på sådant konto. Något särskilt beslut om uppskov meddelas dock inte som i det tidigare systemet för uppskov med kapitalvinst. För att uppnå enhetlighet med andra system för uppskjuten beskattning, ersättningsfonder, periodiseringsfonder, expansionsfonder och uppskovsavdrag, har bestämmelserna utformats så att avdrag medges för insättning på kontot. Motsvarande ändring har gjorts i fråga om upphovsmannakonto (32 kap.).

Paragrafen innehåller i de grundläggande bestämmelserna om avdraget. De finns i dag i 1 § första stycket SkKL. Skogsskadekonto infördes genom permanent lagstiftning år 1982. Bestämmelserna har funnits sedan skogskontot respektive skogsskadekontot infördes.

Eftersom vad som gäller för fysiska personer skall tillämpas också på dödsbon (4 kap. 1 och 2 §§) behöver dödsbon inte nämnas särskilt. Genom att begreppet *enskild näringsidkare* används behövs inte heller nuvarande undantag för handelsbolag.

Av 1 § femte stycket SkkL framgår att med bank i lagen avses Riksbanken, affärsbank, sparbank samt medlemsbank. Enligt 10 § SkkL kan regeringen besluta att en affärsbank, sparbank eller medlemsbank som inte följer bestämmelserna i lagen eller med stöd av lagen meddelade föreskrifter inte längre skall få ta emot medel på skogskonto eller skogskadekonto.

Enligt uppgift från Riksbanken har banken inte några skogskonton. Vidare används inte termen affärsbank i banklagstiftningen. I bankrörelselagen (1987:617) menas med bank bankaktiebolag, sparbank och medlemsbank. Eftersom skogskontobestämmelserna inte definierar bank på något annat sätt behövs inte bestämmelsen i SkkL. Däremot bör det krävas att det är ett konto hos en svensk bank eller en utländsk banks filial här i landet. Detta tillägg har placerats i 35 §.

I dagens samhälle finns det många kopplingar mellan bankväsendet och skattesystemet. Bankerna innehåller preliminär skatt, lämnar kontrolluppgifter, administrerar pensionssparande m.m. I bankrörelselagen finns bestämmelser om tillsyn och andra frågor för att garantera ett fungerande banksystem. Möjligheten för regeringen att med stöd av den särskilda föreskriften i SkkL ingripa mot banker får anses otidsenlig och obehövlig.

Skogsbruk

22 §

SLK:s förslag (22 § andra stycket): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen innehåller en definition av begreppet *skogsbruk*. SkkL har aldrig innehållit någon definition av skogsbruk men i KL fanns före 1990 års skattereform bestämmelser som i stort sett varit oförändrade sedan KL:s tillkomst. Av punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL framgick bl.a. följande.

”Till *skogsbruk* hänföres egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering. Skogsbruk anses som ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas därför inte som binäring till jordbruk. Avverkning av skog på grund av avverkningsrätt, som den skattskyldige vid överlåtelse av fastighet eller vid fastighetsbildning har förbehållit sig på fastigheten, och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs till skogsbruk. Avverkning på annans mark på grund av särskilt förvärvat avverkningsrätt och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs däremot till rörelse (jfr punkt 5 av anvisningarna till 28 §).”

Rätten till uppskov för medel som sätts in på skogskonto är knuten till intäkt av skogsbruk, och inte till innehav av en skogsfastighet. Genom att definitionen av skogsbruk tagits bort från skattelagstiftningen kan oklar-

het uppkomma vilken verksamhet som kvalificerar till uppskov. Den som köpt en avverkningsrätt och avverkar eller säljer den vidare bedrev inte, enligt den tidigare definitionen, skogsbruk utan rörelse. Vad som gäller i dag är en tolkningsfråga. En definition bör därför återinföras i skattelagstiftningen i huvudsaklig överensstämmelse med den som tidigare fanns i punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Liksom i fråga om skogsavdrag (se kommentaren till 4 §) innebär anknytningen till begreppet lantbruksenhet en begränsning till fastigheter i Sverige som är påkallad av kontinuitetsskäl.

Regeringen har flyttat ut definitionen av skogsbruk till en egen paragraf i syfte att göra lagstiftningen mera överskådlig.

Särskilda bestämmelser om skogsskadekonto

23 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller förutsättningarna för att få avdrag för insättning på skogsskadekonto.

Bestämmelsen infördes år 1982 och motsvarar 1 § andra stycket SkKL.

24 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att kontoformerna inte får kombineras och om särskild rätt till alternativ begäran om avdrag infördes år 1982 och finns i dag i 1 § tredje och fjärde styckena SkKL.

Avdragets storlek

25 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår hur stort avdraget får vara i procent räknat för olika skogsintäkter.

Procentsatserna för intäkterna motsvarar vad som gällde vid lagens tillkomst. Bestämmelsen motsvarar 2 § första stycket SkKL.

Bestämmelsen har anpassats till motsvarande förutsättningar som finns för skogsavdrag när det gäller den avdragsgrundande skogsintäkten (jfr nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 23 § KL).

I punkt 3 anges att avdrag medges avseende skogsprodukter som tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Genom att i stort sett all enskild näringsverksamhet numera hänförs till en enda förvärvskälla (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop.

1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541 f.) har tillämpningsområdet minskat.

Lagrådet konstaterar att utrymmet för en skogsägare att grunda avdrag för kontoinsättningar på uttag till annan näringsverksamhet numera är praktiskt taget obefintligt. Lagrådet ställer frågan om uttrycket ”uttag av skogsprodukter för förädling i annan näringsverksamhet” kan innefatta också verksamhet som bedrivs av annan än skogsägaren, exempelvis ett handelsbolag eller ett aktiebolag. Lagrådet konstaterar att begreppet uttag i IL omfattar också överlåtelser till underpris till utomstående. Enligt Lagrådet är det angeläget att det klargörs i vilken utsträckning olika former av uttag skall få ligga till grund för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto. Lagrådet menar att en lösning är att generellt låta uttag ingå i avdragsunderlaget. Regeringen anser att det av systematiska skäl är lämpligt att – såsom Lagrådet föreslagit – att låta uttag generellt ingå i avdragsunderlaget. Regeringen har utformat punkt 3 i enlighet med detta.

26 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen ansluter till föregående. Skillnaden är att större avdrag medges vid avverkningar som skett på grund av stormfällning, brand eller liknande händelser.

Bestämmelsen infördes år 1979 (1979:1) och motsvarar 2 § andra stycket SkkL. Liksom i 25 § har bestämmelsen anpassats till motsvarande förutsättningar som finns för skogsavdrag. Regeringen ansluter sig i denna del till SLK:s förslag. Lagrådet har, på samma sätt som i föregående paragraf, väckt frågan om i vilken utsträckning olika former av uttag skall få ligga till grund insättningar på skogskonto och skogsskadekonto. Regeringen föreslår att punkt 3 i denna paragraf justeras på samma sätt som i 25 §. Uttag bör generellt få ingå i avdragsunderlaget.

27 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, med undantag för en redaktionell ändring, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag vid ersättningar för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelser motsvarar 2 § tredje stycket SkkL och infördes år 1979 (1979:1).

28 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om försäkringsersättningar motsvarar 2 § fjärde stycket SkkL och infördes år 1979 (1979:1) i samband med skogsskadekontots införande.

29 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utdelning från samfällighet är hämtad från 2 § sjätte stycket SkkL. Bestämmelsen infördes år 1975 i samband med att ändrade regler infördes för beskattning av samfälligheter (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:263).

30 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdraget inte får föranleda underskott är hämtad från 2 § femte stycket SkkL. Bestämmelsen fanns med redan vid lagens tillkomst men fick sin nuvarande lydelse – efter en redaktionell ändring – i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2).

31 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller beloppsgränser som har motiverats av administrativa skäl. Beloppsgränserna gäller för ett visst beskattningsår. Om inte något särskilt anges i IL avses de avdrag som den skattskyldige får göra under ett beskattningsår. Orden ”för ett visst beskattningsår” är därför onödiga och har tagits bort.

Bestämmelsen finns i 3 § SkkL. Lagen har alltid innehållit beloppsgränser. Beloppsgränsen höjdes från 2 000 kronor till 5 000 kronor år 1979 (1979:1). Skogsskadekontots beloppsgräns (50 000 kr) är oförändrad sedan systemets införande år 1982.

Insättning på kontot

32 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens bortsett från att SLK:s förslag innehåller orden ”på det först öppnade kontot” i stället för ”hos den först anlitade banken.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I nuvarande 1 § sjätte stycket SkkL anges i första meningen att insättning får göras på endast ett skogskonto eller skogsskadekonto. I andra meningen anges att om den skattskyldige i strid mot denna bestämmelse har gjort insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än en bank så medges uppskov endast för insättning på det först öppnade kontot. Motsvarande regler finns i fråga om upphovsmannakonto i 5 § UmkL med den skillnaden att förbudet i stället avser insättning i mer än en bank. Av förarbetena framgår att hinder inte skulle föreligga mot insättning på flera konton i samma bank (prop. 1978/79:210 s. 140). Eftersom en sådan utformning

också stämmer bättre överens med regeln i andra meningen i 1 § sjätte stycket SkkL har förbudet ändrats till att avse mer än en bank. Regeringens ändring har gjorts i avsikt att markera detta.

Bestämmelsen har funnits med sedan år 1954.

33 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om senaste tidpunkt för betalning till banken är hämtad från 5 § första stycket SkkL. Den har funnits sedan SkkL:s tillkomst men har genomgått vissa följdändringar när lagstiftningen om deklaration ändrats. Senast ändrades den år 1994 på grund av att beteckningen *allmän självdeklaration* byttes ut mot *särskild självdeklaration* (prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:490). Här har enbart beteckningen *självdeklaration* använts, eftersom det är onödigt med en närmare bestämning.

34 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller vissa bestämmelser som tar sikte på situationen när skogsägaren vägrats avdrag för insättning på skogsskadekonto och i stället begär avdrag för insättning på skogskonto.

Bestämmelsen infördes år 1982 och finns i 5 § andra stycket SkkL.

35 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar olika frågor kring ränta på skogskonto och skogsskadekonto. Bestämmelserna finns i dag i 7 § SkkL.

Bestämmelsen om att skatt utgår på räntan infördes genom 1990 års skattereform. För att förhindra kringgående infördes samtidigt bestämmelsen att enbart konton där räntan gottskrivs årligen eller oftare godtas som skogskonto respektive skogsskadekonto.

Av 7 § SkkL framgår att räntesatsen för medel på skogskonto och skogsskadekonto bestäms av banken. Denna föreskrift har funnits sedan skogskontots respektive skogsskadekontots tillkomst. Det får anses vara en obehövlig upplysning att det är banken som fastställer räntevillkoren. Bestämmelsen har därför tagits bort. Bakgrunden till upplysningen kan möjligen finnas i lagens föregångare, investeringskontot för skog. Enligt denna lag utgick inte ränta under de två första åren. Därefter utgick ränta med en fast räntesats. Upplysningen kan därför ses som en markering gentemot tidigare lagstiftning.

Som angetts i kommentaren till 21 § föreslås det att insättningen skall göras i en svensk bank eller en utländsk banks filial här i landet. Detta är

nödvändigt för att säkerställa räntebeskattningen och kontrollupp-
giftslämnandet.

Uttag från kontot

36 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uttag från skogskonto och skogsskadekonto är hämtade från 6 § SkkL.

Till en början fick skogskontomedlen disponeras fyra månader efter uppsägning i banken vilket år 1969 ändrades till fyra månader efter insättningen av medlen (prop. 1969:152, bet. 1969:BeU71, SFS 1969:714). Motivet för en tidsgräns är att förhindra missbruk av uppskovsrätten, t.ex. att pengarna sätts in på skogskonto någon dag före deklarationens avlämnande och tas ut strax därefter. Orsaken till ändringen till fyra månader efter insättningen var ett önskemål från Bankföreningen att kunna utnyttja en ny kontoform (sparkonto) för skogskonto och att det skulle uppstå tekniska problem om uppsägning krävdes.

Till bestämmelsen om när uttag tidigast får ske finns en dispensmöjlighet i 6 § SkkL. Om särskilda förhållanden föranleder det, får regeringen medge att innestående medel tas ut tidigare. Dispensmöjligheten om förtida uttag infördes år 1957 (prop. 1957:189, bet. 1957:BevU54, SFS 1957:652). Syftet var närmast att bereda jordbrukare som under hösten 1957 drabbats av skördeeskador möjlighet att ta ut medel från skogskonto utan att iaktta uppsägningstiden på fyra månader. Uppsägningstiden medförde att uppsägning måste ha gjorts före augusti 1957 för att uttag skulle kunna ske före årsskiftet och vid denna tidpunkt var skördeutsikterna goda. Då behov av liknande dispenser kunde uppkomma i framtiden infördes en dispens av generell karaktär.

Dispensbehovet torde i hög grad ha minskat i betydelse sedan uttag tilläts ske fyra månader efter insättning – och inte som tidigare – efter uppsägning. Denna ändring gjordes som nämnts av kontotekniska skäl och dispensregeln diskuterades aldrig. Fyra månader är också en kort tid med tanke på att ansökan skall upprättas och därefter behandlas, beslut expedieras m.m. Även med korta handläggningstider blir tidsvinsten marginell. Vidare förekommer praktiskt taget aldrig några dispensansökningar. Regeringen föreslår därför att dispensmöjligheten tas bort.

37 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om beskattning av uttagna belopp m.m. är hämtad från 8 § SkkL. De har funnits med sedan lagens tillkomst. Bestämmelserna i *andra stycket* har funnits sedan 1990 års skattereform.

I det till Lagrådet remitterade förslaget är bestämmelsen utformad på så sätt att avdraget skall återföras till beskattning och resterande ränta skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då utbetalning från kontot sker. Lagrådet anför att termen *återföring* är mindre

träffande när det gäller beskattning av uttag eller utbetalningar från ett bankkonto. Regeringen anser i och för sig att termen *återföring* är korrekt i detta sammanhang eftersom paragrafen i det remitterade förslaget tar sikte på återföring av avdragen. Å andra sidan kan det synas onödigt komplicerat att proportionera ett uttag på ränta respektive återfört avdrag. Regeln blir enklare om den utformas såsom Lagrådet förordar, nämligen att uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto skall tas upp det beskattningsår då uttaget görs. Regeringen har därför utformat bestämmelsen i enlighet med Lagrådets förslag.

Byte av bank

38 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring i *andra stycket* med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse om möjligheten att byta bank utan skattekonsekvenser. Bestämmelsen finns i dag i 8 och 9 a §§ SkkL och infördes år 1988 (prop. 1988/89:41, bet. 1988/89:SkU30, SFS 1988:1520).

Arv, gåva m.m.

39 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att skogskontomedel skall tas upp till beskattning vid vissa benefika äganderättsövergångar är hämtad från 9 § första stycket SkkL.

Vid lagens tillkomst ledde både benefika och onerösa överlåtelser av fastigheten till att medlen skulle tas upp till beskattning. För att skogskontomedel bara skulle beskattas i det fallet att det är den väsentliga delen av förvärvskällan som omfattas av förvärvet infördes enhetliga regler i samband med omläggningen av skogsbeskattningen år 1979 (1979:2). Ytterligare förändringar gjordes år 1982, då nuvarande regler infördes.

Bestämmelsen är vidare knuten till äldre tiders förvärvskälleindelning där jordbruksfastigheten (inkomst av jordbruksfastighet) inte kunde ingå i samma förvärvskälla som t.ex. en hyresfastighet (inkomst av annan fastighet) eller en rörelse (inkomst av rörelse) och talar om att "skattskyldig fastighet" övergår till ny ägare. Eftersom näringsverksamhet numera regelmässigt utgör en förvärvskälla kan man fråga sig i vilka situationer beskattning utlöses.

Ett förtydligande har därför gjorts med innebörd att beskattning sker när den skattskyldiges *lantbruksenhet* övergått till någon annan, om den utgör den övervägande delen av näringsverksamheten för vilken insättning på konto gjorts. I gällande lydelse föreskrivs att den skall vara den väsentliga delen av den förvärvskälla för vilken insättning gjorts. Eftersom här avses mer än hälften har *väsentliga* bytts ut mot *övervägande*.

Överlåtelse och pantsättning

40 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överlåtelse och pantsättning av medel har funnits sedan SkkL:s tillkomst och finns i dag i 9 § andra stycket SkkL.

Deklarationsfrågor m.m.

Av 4 § SkkL framgår att en skattskyldig som begär uppskov skall foga en utredning till självdeklarationen. Även tillgodohavande skall redovisas i deklarationen. Bestämmelser som tar sikte på deklarationen bör inte finnas i IL utan föras över till LSK. Detsamma gäller föreskriften i 9 a § SkkL om att bankerna skall lämna uppgift till skattemyndigheten om medel som betalas ut från konto samt om banken fått kännedom om överlåtelse eller pantsättning av skogskontomedel.

När det gäller kontrolluppgiftsskyldigheten m.m. har SLK konstaterat att det finns skillnader mellan skogskonto och upphovsmannakonto, se vidare 32 kap. om upphovsmannakonto, och ifrågasätter om inte bestämmelserna bör vara mer enhetliga.

22 kap. Uttag ur näringsverksamhet

Detta kapitel innehåller bestämmelser om uttagsbeskattning. Allmänna bestämmelser om uttagsbeskattning infördes genom skattereformen 1990 i punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 § KL. Vidare infördes genom skattereformen bestämmelser om uttagsbeskattning av tjänster och om värderingen och användningen av bil. Bestämmelserna var knapphändiga. Bestämmelserna innebar bl.a. att uttagsbeskattning inte skulle ske om särskilda skäl förelåg. Syftet med undantaget var att möjliggöra omstruktureringar och att klargöra att tidigare undantag i praxis från uttagsbeskattning fortfarande skulle gälla. Denna praxis har efter skattereformen kompletterats med ett betydande antal rättsfall. Nya regler vid uttag av tillgångar och tjänster har införts år 1998 (förarbeten, se nedan). Ändringarna bygger på förslagen i Företagsskatteutredningens slutbetänkande Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1). De nya reglerna innebär att de krav som uppställts i praxis för att uttagsbeskattning inte skall ske vid underprisöverlåtelser av tillgångar har ersatts med en konkret lagreglering. Reglerna har tagits in i en ny lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris (SFS 1998:1600). Bestämmelserna om underprisöverlåtelser har i IL tagits in i 23 kap. Uttagsbeskattningsreglerna som numera finns i de nya anvisningspunkterna, 1 a och b, till 22 § KL tas in i detta kapitel.

Eftersom förslaget till övervägande del i detta kapitel inte bygger på SLK:s förslag utan på de lagändringar som infördes år 1998 redovisas varken SLK:s förslag eller remissinstansernas synpunkter på det i dessa

delar. I kommentarerna tas då bara in upplysningar om var bestämmelserna kommer ifrån.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragrafen hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

1998 Ändrade regler om uttagsbeskattning, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1604

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Vad som avses med uttag

2–5 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av uttag är hämtad från punkt 1 a andra och tredje styckena samt punkt 1 b av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse år 1998. Bestämmelsen om uttag av tjänst i 4 § är hämtad från punkt 1 a sjunde stycket första meningen av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1998.

Bestämmelser om uttagsbeskattning fanns i 28 § KL, om än i begränsad omfattning, redan i KL:s ursprungliga lydelse. Där föreskrevs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom ”värdet av i rörelsen tillverkade eller saluförda produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller (...) annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo.”. Bestämmelsen placerades vid skattereformen 1990 i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Reglerna om uttagsbeskattning har efter skattereformen byggts på med ytterligare bestämmelser. Uttagsbeskattning skall också ske om den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet eller om han inte längre skall beskattas för verksamhet i Sverige (punkt 1 b av anvisningarna till 22 § KL). Bestämmelsen infördes år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1857). Bestämmelserna om tillgångar som förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan i punkt 3 infördes år 1998 (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1604).

Lagrådet anför beträffande 3 § (6 § i lagrådsremissen) att det kan hävdas att det föreligger en motsättning mellan reglerna för uttagsbeskatt-

ning och principerna för kapitalvinstbeskattning. Lagrådet framhåller att om ett uttag avser en fastighet skall uttaget behandlas som om fastigheten avyttrats till marknadsvärdet om det inte är affärsmässigt motiverat. Vid tillämpning av kapitalvinstreglerna skall en överlåtelse av en fastighet i sin helhet anses som avyttring om ersättningen motsvarar eller överstiger fastighetens taxeringsvärde. Lagrådet anger som exempel att en fysisk person som äger samtliga aktier i två aktiebolag, X och Y, avser att överlåta en fastighet vars marknadsvärde är 20 och taxeringsvärde 12 till Y för 15. Fastigheten är kapitaltillgång. Lagrådet anser att vid tillämpning av bestämmelserna i 44 kap. torde fastighetsöverlåtelsen i det angivna exemplet uteslutande bedömas som en avyttring för 15. Lagrådet påpekar att någon motsättning mellan uttags- och kapitalvinstbeskattning inte torde föreligga om överlåtelsen exempelvis i stället avser aktier. En underprisöverlåtelse av aktier delas normalt upp i en helt onerös och en helt benefik del. Någon uttagsbeskattning kommer inte i fråga för de oneröst överlåtna aktierna eftersom dessa ansetts avyttrade för marknadsvärdet.

Regeringen gör följande bedömning. Enligt regeringens mening föreligger ingen motsättning mellan uttagsbeskattningsreglerna och principerna för kapitalvinstbeskattningen när det gäller överlåtelser till underpris av fastigheter. Av huvudsaklighetsprincipen följer bara att transaktionen skall behandlas som köp och inte delvis som gåva. Uttagsbeskattningsreglerna anger till vilket värde fastigheten har avyttrats. Vid beräkningen av kapitalvinsten skall således detta värde minskas med omkostnadsbeloppet.

Lagrådet anför vidare att innebörden av begreppet affärsmässigt motiverat bör preciseras. Lagrådet hänvisar till de exempel som anges i prop. 1998/99:15 s. 166 och anför det synes naturligt att underprissättning av de slag som beskrivs där inte skall föranleda uttagsbeskattning. Innebörden av uttrycket affärsmässigt motiverad torde ge upphov till mer påtagliga tillämpningsproblem när tillgångar eller tjänster överlåts till underpris mellan företag som tillhör samma företagsgrupp eller på annat sätt ingår i samma intressegemenskap. Enligt Lagrådet är i det sammanhanget en fundamental fråga om affärsmässigheten skall bedömas med ledning endast av det överlåtande företagets situation eller om också förhållandena hos andra företag inom intressegemenskapen kan vägas in.

Regeringen gör följande bedömning: Regeringen anser att det inte är lämpligt att lagstifta om innebörden av begreppet affärsmässigt motiverad utan den frågan lämpar sig bättre att lösas i praxis. Regeringen vill dock framhålla att avsikten har varit att bedömningen om en transaktion är affärsmässigt motiverad skall avse endast det överlåtande företaget.

I regeringens förslag till 5 § har bestämmelsen formulerats så att de situationer som anges i lagtexten ingår i definitionen av begreppet *uttag*. SLK hade formulerat bestämmelsen 15 kap. 3 § i sitt förslag på motsvarande sätt.

6 §

SLK:s förslag (15 kap. 6 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen hänvisar till de särskilda bestämmelserna om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse som placerats i 27 kap.

Innebörden av uttagsbeskattning

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den allmänna bestämmelsen om uttagsbeskattning är hämtad från punkt 1 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1998.

Lagrådet anför att i första stycket (2 § i lagrådsremissen) anges innebörden av begreppet uttagsbeskattning men att det av lagtexten inte med säkerhet kan utläsas konsekvenserna av en uttagsbeskattning i de fall då näringsidkaren får viss ersättning för den överlåtna tillgången. Lagrådet anger som exempel att en lagertillgång vars marknadsvärde är 20 överlåts för 15 under sådana omständigheter att överlåtelsen utlöser uttagsbeskattning. Överlåtelsen skall behandlas som om tillgången avyttras för 20 men det är därmed inte sagt att näringsidkaren skall uttagsbeskattas för 20. Eftersom näringsidkaren inte skall behöva ta upp högre intäkt på grund av överlåtelsen än 20 står valet mellan två lösningar. Den första är att näringsidkaren skall uttagsbeskattas för 20 men att han inte träffas av någon annan beskattning på grund av överlåtelsen. Den andra är att det belopp som blir föremål för uttagsbeskattning minskas med den lämnade ersättningen men näringsidkaren skall därutöver ta upp den avtalade ersättningen. Lagrådet anser att det från systematisk synpunkt är önskvärt att den redovisade problematiken klarläggs under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Regeringen gör följande bedömning. Såsom Lagrådet konstaterat innebär bestämmelsen i 2 § att uttag av en tillgång eller tjänst skall behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. I det av Lagrådet beskrivna exemplet innebär det att näringsidkaren skall ta upp 20 som intäkt på grund av överlåtelsen. Regeringen kan inte se att det finns behov av några klarlägganden av innebörden av uttagsbeskattningen.

Bestämmelsen i *andra stycket* om uttagsbeskattning och om värdering av användning av bil infördes vid skattereformen 1990 och finns i punkt 1 a åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen om bilförmån har en motsvarighet i SLK:s förslag i 15 kap. 2 § andra stycket.

I dag finns en definition av marknadsvärde i punkt 1 a fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Definitionen har i IL tagits in i 61 kap. 2 §.

8 §

SLK:s förslag (16 kap. 2 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK har dock formulerat bestämmelsen på annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att förslaget innebär en materiell ändring eftersom den omfattar flera situationer än vad som avses i nu gällande bestämmelse i KL. I motsvarande bestämmelse i KL

sågs att ”Har den skattskyldige i en viss förvärvskälla tillgodogjort sig varor ... från en annan av honom bedriven förvärvskälla ...”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om uttagna varor och tjänster är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i punkt 7 (ursprungligen 4) av anvisningarna till 21 § (jordbruksfastighet) och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 § (rörelse) KL.

Genom 1990 års skattereform utvidgades tillämpningsområdet till att avse även inventarier och liknande samt tjänster. Tidigare tog bestämmelsen sikte på enbart *produkter* och *råämnen*.

Riksskatteverket anför att SLK:s formulering av bestämmelsen innebär en materiell ändring av gällande rätt. Någon ändring är inte avsedd. I regeringens förslag har bestämmelsen därför formulerats om.

När uttagsbeskattning inte skall ske

9 §

SLK:s förslag (15 kap. 5 §): Överensstämmer med undantag av redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Undantaget från uttagsbeskattning av bränsle för uppvärmning av den egna bostaden på en jordbruksfastighet är hämtad från punkt 1 a femte stycket 1 av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns liknande regler i inkomstslaget jordbruksfastighet, i punkterna 4 (jordbruk) och 5 (skogsbruk) av anvisningarna till 21 § KL.

Värdet av vedbrand m.m. som den skattskyldige tillgodogjort sig, beskattades enligt 21 § KL (senare punkt 5 av anvisningarna till 21 §) som andra uttag. År 1977 infördes skattefrihet för uttag av vedbränsle från jordbruksfastighet (bet. 1976/77:SkU20, SFS 1977:80). Undantaget från uttagsbeskattning avseende skogsbruk fördes in i punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL. Skattefriheten utvidgades år 1983 (prop. 1983/84:28, bet. 1983/84:SkU9, SFS 1983:1007) till att omfatta även andra bränslen från den egna jordbruksfastigheten än ved, t.ex. halm och biogas. Ett tillägg gjordes därför i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL som innebar att till intäkt av jordbruk med binärningar räknades inte bränslen för uppvärmning av bostad på fastigheten.

Som en följd av att SLK låter bestämmelsen i 2 kap. 9 § avse undantag från privatbostadsbegreppet (inte som i dag från privatbostadsfastighetsbegreppet) har kommittén i sitt förslag gjort ett tillägg avseende skattefrihet för bränsle även för sådana bostäder. Däremot har motsvarande tillägg inte gjorts ifråga om sådana flerbostadsfastigheter på lantbruksenheter som av fastighetstaxeringstekniska skäl betecknas som småhus.

Bestämmelsen gäller bara fastigheter i Sverige. Med anledning av vad Lagrådet anför i sitt yttrande till 2 kap. 2 § och den ändring som därför har gjorts i 2 kap. 15 § har orden *i Sverige* lagts till här.

10 §

SLK:s förslag (15 kap. 4 §): Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Undantaget från uttagsbeskattning avseende aktier som delats ut från ett aktiebolag eller skiftats ut från en ekonomisk förening är hämtat från punkt 1 a femte stycket 2 av anvisningarna till 22 §. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1998. Genom ändringen år 1998 begränsas undantaget till de situationer när marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Bestämmelsen infördes ursprungligen i fråga om utdelning år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:411) och utvidgades till att avse även utskiftning år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen som är utformad som en hänvisning är hämtad från punkt 1 a femte stycket av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelsen infördes år 1998. Uttagsbeskattning skall inte ske vid sådana underprisöverlåtelse som avses i 23 kap.

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att tillhandahållande av tjänster till underpris inte skall föranleda uttagsbeskattning om tjänsten tillhandahållits i samband med en underprisöverlåtelse av tillgångar är hämtad från punkt 1 a sjätte stycket andra meningen av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1998. En förutsättning för att bestämmelsen skall vara tillämplig är att uttagsbeskattning inte skall ske på grund av överlåtelser. I 23 kap. om underprisöverlåtelse finns bestämmelser om vilka villkor som skall vara uppfyllda vid en överlåtelse till underpris för att uttagsbeskattning skall underlåtas.

23 kap. Underprisöverlåtelse

I detta kapitel har placerats de nya bestämmelserna om beskattningen vid underprisöverlåtelse som infördes år 1998. Om reglerna om underprisöverlåtelse är tillämpliga skall uttagsbeskattning inte ske.

Genom skattereformen 1990 infördes i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL en bestämmelse enligt vilken uttagsbeskattning inte skulle ske om det fanns särskilda skäl. Syftet med regeln var att kodifiera att tidigare undantag i praxis fortfarande skulle gälla. Efter skattereformen har ytterligare rättsfall kommit. Företagsskatteutredningen har sett över reglerna om uttagsbeskattning och kom med förslag till ändrade regler i slutbetänkandet Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1). Utredningen föreslår att undantagen preciseras i lagtext och att bestämmelserna tas in i en ny lag, UPL. Betänkandet har lagts till grund för lagstiftning. År 1998 infördes en ny lag om beskattningen vid överlåtelse av tillgångar till underpris (prop.1998/99:15, bet. 1998/99SkU5, SFS 1998:1600).

Förslagen i detta kapitel finns därför inte med i SLK:s förslag.

Kommentar till paragraferna

Tillämpningsområde

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till kapitlet och anger dess innehåll.

2 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att kapitlet inte skall tillämpas i vissa fall är hämtade från 2 § UPL.

Definitioner

3 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilka överlåtelser som avses i detta kapitel är hämtad från 1 § första stycket UPL. En underprisöverlåtelse föreligger om en tillgång överlåts till underpris och villkoren som anges i 14–29 §§ är uppfyllda. I regeringens förslag har bestämmelsen utformats som en definition av en underprisöverlåtelse.

4 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av företag är hämtad från 5 § UPL. En motsvarande bestämmelse finns i 40 kap. 3 § (vilket motsvarar 3 § LAU) om termen företag såsom det används i 40 kap. Vid införandet av den bestämmelsen som finns i 3 § LAU, var Lagrådet kritiskt till att termen tillades en alldeles bestämd betydelse, trots att det ibland användes i sin gängse betydelse (prop. 1993/94:50 s. 429). I 40 kap. 3 § behålls, trots Lagrådets uttalanden, uttrycket. Även i 37 kap. 9 § har en definition av ordet *företag* införts. I den senast nämnda bestämmelsen och i denna är det svårt att hitta ett annat uttryck. I båda paragraferna är dock ordet företag tydligt definierat. I regeringens förslag har det därför behållits.

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I bestämmelsen som är hämtad från 6 § UPL finns en definition av vad som avses med svenskt handelsbolag vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel.

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som avses med andelar i detta kapitel är hämtad från 7 § UPL.

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *andra stycket* om att andelar i vissa fall anses utgöra en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren är hämtad från 12 § andra stycket UPL. Bestämmel-

sen fick sin slutliga utformning i skatteutskottet. Nuvarande reglering omfattar inte utländska juridiska personer och förvaltningsföretag. Regeringen anser inte att det finns skäl att undanta dem här.

I 12 § första stycket UPL finns definitioner av begreppen verksamhetsgren och rörelse. Definitionerna har här i IL placerats i 2 kap. 24 och 25 §§.

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 33 § finns en definition av vad som avses med skattemässigt värde för inventarier. Paragrafen gäller också vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel. I denna paragraf finns dock en bestämmelse som anger att om endast en del av inventariebeståndet överläts, skall som det skattemässiga värdet anses ett skäligt belopp. Bestämmelsen är hämtad från 10 § UPL.

Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

9 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: En överlåtelse till underpris som inte är affärsmässigt motiverad medför normalt uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. Vid en underprisöverlåtelse skall uttagsbeskattning inte ske. Bestämmelsen är hämtad från 1 § första stycket UPL.

10 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att en underprisöverlåtelse skall behandlas som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar dess skattemässiga värde om ersättning inte har utgått eller understigit det skattemässiga värdet är hämtad från 1 § andra stycket UPL.

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att andelsägaren inte skall beskattas för utdelning på grund av en underprisöverlåtelse är hämtad från 14 § andra stycket UPL. I fråga om fysiska personer finns särskilda bestämmelser i *andra stycket*. Bestämmelserna i *tredje stycket*, när det gäller handelsbolag, infördes på utskottets initiativ.

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken omfattning en underprisöverlåtelse kan anses som en utgift för förbättring i det förvärvande företaget är hämtad från 15 § UPL. Bestämmelserna fick sin slutliga lydelse i utskottet. Första stycket i paragrafen har utformats med utgångspunkt i Lagrådets förslag.

13 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att utgifter för värdehöjande reparationer m.m. inte skall återföras om underprisöverlåtelser avser en näringsfastighet är hämtade från 16 och 17

§§ i UPL. Gjorda värdeminskningsavdrag skall inte heller återföras. Någon bestämmelse med denna innebörd finns dock inte i UPL avseende kapitaltillgångar. Detta beror på att värdeminskningsavdragen inte blir föremål för uttagsbeskattning, prop. 1998/99:15 s. 161. Eftersom en underprisöverlåtelse behandlas som en avyttring skall de dock enligt förslaget till 26 kap. i IL återföras. I 26 kap. 2 § anges närmare vilka avdrag som skall återföras. I denna paragraf skrivs därför in att inte några av bestämmelserna i 26 kap. skall tillämpas vid en underprisöverlåtelse. Bestämmelsen gäller såväl lager- som kapitaltillgångar.

Villkor för en underprisöverlåtelse

Överlåtaren och förvärvaren

14 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen som anger vilka rättssubjekt som kan vara överlåtare och förvärvare vid en underprisöverlåtelse är hämtad från 18 § UPL.

15 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket att en fysisk person bara kan överlåta tillgångar till en fysisk person eller ett företag är hämtad från 26 § första och andra styckena UPL.

Enligt andra stycket gäller motsvarande om överlåtaren är ett handelsbolag med fysisk person som delägare. Bestämmelsen är hämtad från 28 § första och andra styckena UPL.

Skattskyldighet

16 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen ställs krav på skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet för förvärvet. Bestämmelsen är hämtad från 19 § UPL.

När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas

17 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att överlåtelsen måste omfatta hela eller en ideell andel av en näringsverksamhet resp. verksamhetsgren om överlåtaren inte får göra avdrag för koncernbidrag till förvärvaren är hämtad från 20 § UPL.

Kvalificerade andelar

18 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att en fysisk person bara kan överlåta tillgångar till ett företag i vilket alla andelar är kvalificerade är hämtad från 26 § tredje stycket UPL.

19 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om andelen kvalificerade andelar i förvärvaren, eller i delägarna om förvärvaren är ett handelsbolag, när överlåtaren är ett företag med kvalificerade andelar är hämtade från 27 § UPL.

20 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ett handelsbolag med fysisk person som delägare bara kan överlåta tillgångar till ett företag i vilket alla andelar är kvalificerade är hämtad från 28 § tredje stycket UPL.

21 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ett handelsbolag bara kan överlåta tillgångar till en fysisk person eller ett företag om delägarna i handelsbolaget är företag och andelarna i någon delägare är kvalificerade är hämtad från 29 § första och andra styckena UPL.

Bestämmelsen om andelen kvalificerade andelar när ett handelsbolag med företag som delägare överlåter en tillgång till ett företag är hämtad från 29 § tredje stycket UPL.

22 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om till hur stor del en andel som direkt eller indirekt innehas av ett annat företag, skall anses vara kvalificerad är hämtad från 30 § UPL. Bestämmelsen behövs då reglerna i 57 kap. om kvalificerade andelar bara tar sikte på andelar som ägs direkt av fysiska personer.

23 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att en andel skall anses vara kvalificerad även om den först efter förvärvet men under samma år hos samma innehavare blir kvalificerad är hämtad från 31 § UPL. Om utdelning lämnas skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen. Bestämmelsen fick sin slutliga utformning i utskottet.

Underskott hos förvärvaren

24 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om underskott hos förvärvaren om denna är en fysisk person är hämtad från 21 § UPL.

25 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om underskott hos delägare som är fysiska personer, om förvärvaren är ett handelsbolag, är hämtad från 23 § första och andra styckena UPL.

26 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om underskott hos delägare som är företag, om förvärvaren är ett handelsbolag, är hämtad från 23 § tredje stycket UPL.

Bestämmelsen i andra stycket om när underprisöverlåtelser ändå får ske trots underskott ändrades år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:644. Förslaget här har efter lagrådsföredragningen anpassats till den ändringen.

27 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om underskott hos förvärvaren om denna är ett företag är hämtad från 22 § UPL.

28 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Om förvärvaren har ett underskott, kan reglerna om underprisöverlåtelse trots det som sägs i 26 § ändå bli tillämpliga om förvärvaren är ett företag. Som förutsättning gäller att överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren. Vidare gäller att koncernbidragsspärren inte kan bli tillämplig. Paragrafen är hämtad från 24 § UPL. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:644). Ändringen år 1999 var endast en korrigerande av en otydlig formulering. Bestämmelsen här har inte granskats av Lagrådet.

29 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att underskott skall bortses ifrån om förvärvaren avstår från att utnyttja underskottet är hämtad från 25 § UPL. I avsnitt 7.2.3 har regeringen redovisat som sin uppfattning att en skattskyldig inte kan välja att avstå från att utnyttja ett avdrag enligt bestämmelserna i IL. Bestämmelsen i denna paragraf innebär att det finns undantag från denna princip. Regeringen har därför i förslaget lagt till en mening enligt vilken en fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja underskott som avses i 24–27 §§.

24 kap. Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet

Detta kapitel är placerat som 34 kap. i SLK:s förslag. Det innehåller bestämmelser om räntor och utdelningar för inkomstslaget näringsverksamhet.

Särskilda bestämmelser om räntor och utdelningar som enbart gäller vissa kategorier av skattskyldiga finns dock i andra kapitel. Det gäller bl.a. kooperativa föreningars och samfälligheters rätt till avdrag för lämnad utdelning. Dessa finns i 39 kap.

Det finns ett antal regler om räntor och utdelningar m.m. som är gemensamma för inkomstlagen kapital och näringsverksamhet. Dessa har placerats i 42 kap., i den avdelning som gäller för inkomstlaget kapital. Här i 24 kap. föreskrivs bara att dessa regler skall tillämpas också vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

I kapitlet finns regler om att utdelning i vissa fall är skattefri för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. I dag är dessa regler utformade som skattskyldighetsbestämmelser och placerade i 7 § SIL, som undantag från skattskyldigheten. Eftersom de enbart gäller i inkomstlaget näringsverksamhet och bara behandlar utdelningar har de flyttats över till detta kapitel och utformats så att utdelning i vissa fall inte skall tas upp.

Bakgrund

Regleringen av *vilka räntor och utdelningar som hör till inkomstlaget näringsverksamhet* genomgick en omfattande förändring vid 1990 års skattereform. Tidigare hänfördes vissa av näringsidkarnas räntor och utdelningar till inkomstlagen rörelse/jordbruksfastighet/annan fastighet medan andra hänfördes till inkomstlaget kapital. Vad som numera gäller regleras i fråga om juridiska personer i 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och i fråga om enskilda näringsidkare och handelsbolag i punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. I IL har denna reglering placerats i det kapitel som behandlar vad som hör till näringsverksamheten, 13 kap. Hos juridiska personer och i fråga om svenska handelsbolag räknas alla räntor och utdelningar till inkomstlaget näringsverksamhet. När det gäller enskilda näringsidkare framgår det av 13 kap. 7 och 8 §§ att delägarrätter och fordringsrätter m.m. vanligen inte räknas till näringsverksamheten. Därför kommer inte heller avkastningen på eller utgiften för dem att hänföras till näringsverksamheten.

Redan när KL tillkom togs det in bestämmelser om *befrielse för aktiebolag och ekonomiska föreningar från skattskyldighet för utdelning*. Bestämmelserna fanns då i 54 § KL och i punkt 1 av anvisningarna till paragrafen. Befrielsen var mycket vidare än i dag. Den omfattade utdelning till samtliga företag med undantag bara för sådana som bedrev bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse. Bestämmelsen har sedan ändrats i flera omgångar.

År 1960 (förarbeten, se nedan) antogs en tillfällig lagstiftning om aktiebolags rätt till avdrag för utdelning och om skattskyldighet för utdelning, den s.k. Annell-lagen. Som huvudregel gällde då att utdelning var skattefri på andra aktier än kapitalplaceringsaktier. Samtidigt togs det in en schablonregel i den tillfälliga lagen som reglerade när aktier skulle anses innehavda i kapitalplaceringssyfte. Det infördes också särbestämmelser för förvaltningsföretag. Dessa innebar att utdelningen var skattefri till den del den motsvarades av beslutad utdelning.

År 1967 (stencil Fi 1966:5, prop. 1967:17, bet. 1967:BevU3, SFS 1967:95) permanentades bestämmelserna från år 1960. Bestämmelserna om skattskyldighet för utdelning i den tillfälliga lagen flyttades då över till 54 § KL.

År 1979 (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna igen. Men i sak ändrades de bara genom att ett undantag för s.k. svarta fåmansföretag togs bort och att en möjlighet infördes att medge dispens från kedjebeskattningen för utdelning från utländska dotterbolag i de fall då skatteavtal saknades.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna om undantag från skattskyldighet för utdelning över till 7 § 8 mom. SIL.

Vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) gjordes ett antal ändringar i 7 § 8 mom. SIL. Användningen av termen förvaltningsföretag ändrades. Termen näringsbetingade aktier introducerades. Särbestämmelserna för banker och försäkringsbolag togs bort.

Ett år senare ändrades bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på utländska andelar (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412).

År 1993 (förarbeten, se nedan) infördes en i stort sett generell skattefrihet för mottagen svensk utdelning, som började att gälla år 1994. Stora delar av bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL togs då bort. Det som fanns kvar i momentet gällde utdelning från utlandet. Dessa bestämmelser utvidgades våren 1994 (förarbeten, se nedan). Men hösten 1994 (förarbeten, se nedan) beslutades att från och med år 1995 skulle skatteplikten för mottagen svensk utdelning återinföras liksom de gamla reglerna om skattefrihet i 7 § 8 mom. SIL. Annullavdraget återinfördes dock inte. I kommentarerna till paragraferna redogörs normalt inte för att bestämmelserna inte gällde under år 1994. I de flesta fall återinfördes nämligen samma regler som gällde före år 1994. För tolkningen av de flesta paragraferna har man därför ingen hjälp av att gå igenom förarbetena år 1993 eller 1994.

År 1994 lades det till vissa bestämmelser om utdelning från bolag i länder som är medlemmar i EU (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863).

År 1996 infördes bestämmelser om att en del av utdelningen från vissa företag inte skall tas upp som intäkt. Dessa bestämmelser gäller dock bara i inkomstslaget kapital. Se vidare i 43 kap.

I SLK:s förslag finns också bestämmelser om tillgångar som har delats ut skattefritt (22–28 §§ i SLK:s förslag). De sistnämnda situationerna fångas till viss del upp av bestämmelserna i 23 kap., som hämtats från lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1960 Annell-lagen infördes, prop. 1960:162, bet. 1960:BevU79, SFS 1960:658
- 1977 Bestämmelser om vinstandelslån infördes, SOU 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SkU36, SFS 1977:243
- 1979 Ändring i bestämmelserna om skattefria utdelningar, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 660 f.
- 1993 Skattefrihet för utdelning från svenska företag infördes, SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543
- 1994 Utdelning från svenska företag blev återigen skattepliktig, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859
- 1998 Bestämmelser om omstruktureringar, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1600 f.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer till stora delar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: *Första stycket* anger kapitlets innehåll. I SLK:s förslag finns ytterligare en strecksats om tillgångar som har delats ut skattefritt. Denna har inte tagits med på grund av att lagstiftningen ändrats, se sista stycket under rubriken Bakgrund.

I *andra och tredje styckena* finns hänvisningar. SLK hade i tredje stycket med en hänvisning till insättningsgaranti. Det har förts in hänvisningar i 15 kap. 1 § och 16 kap. 1 § till 55 kap. om insättningsgaranti och investerarskydd. Det räcker med dessa hänvisningar i inkomstslaget näringsverksamhet.

Tillämpning av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital

Hänvisningar

Utdelning av vissa andelar

2 och 3 §§

SLK:s förslag (2 §): Bestämmelserna är placerade i *en* paragraf, 2 §, som i huvudsak överensstämmer med regeringens förslag. I de *första och andra strecksatserna* finns hänvisningar också till bestämmelserna i 42 kap. 12 § om vem som skall ta upp ränta och utdelning och i 42 kap.

13 § första–tredje styckena om förvärv av rätt till utdelning. I 3 § har det gjorts några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 2 § regleras att vissa paragrafer i inkomstslaget kapital skall tillämpas också i inkomstslaget näringsverksamhet. För kommentarer till de olika bestämmelserna, se i kommentaren till respektive paragraf. I dag finns det en bestämmelse i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL om att de olika bestämmelserna – med undantag för den sista om lotterier – gäller i inkomstslaget näringsverksamhet.

Lagrådet tar i anslutning till 42 kap. 12 § upp frågan om bestämmelserna om vem som är skattskyldig för räntor och utdelning (*första stycket första strecksatsen i 2 § i SLK:s förslag*) fyller någon funktion i inkomstslaget näringsverksamhet. Lagrådet menar att bestämmelserna kan komma i konflikt med den periodisering och redovisning i övrigt som följer av god redovisningssed och förordar att hänvisningen i 24 kap. 2 § till 42 kap. 12 § slopas. Visserligen gäller bestämmelsen om utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet i dag, men regeringen delar Lagrådets bedömning att det är mindre lämpligt. Regeringen följer därför Lagrådets förslag och slopar hänvisningen till 42 kap. 12 §.

Lagrådet tar vidare i anslutning till 42 kap. 13 § upp frågan om bestämmelserna om förvärv av rätt till utdelning eller ränta skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet och hänvisar till sitt yttrande angående 42 kap. 12 §. Också i denna fråga följer regeringen Lagrådets förslag och slopar hänvisningen till 42 kap. 13 §.

När det gäller lotterivinster finns i dag en bestämmelse i 19 § KL om att bl.a. svenska lotterivinster är skattefria. En sådan bestämmelse har placerats i 8 kap. 3 § IL. I 19 § KL regleras också att utländska lotterivinster är skattefria om de uppgår till högst 100 kronor. I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL står att lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § räknas till inkomst av näringsverksamhet i fråga om handelsbolag. Detsamma regleras i 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL i fråga om juridiska personer. Att lotterivinster räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer och i fråga om handelsbolag framgår i IL av 13 kap. 2 och 4 §§ (jfr kommentaren till 13 kap. 2 §). En bestämmelse om att vinster i utländska lotterier skall tas upp om de överstiger 100 kronor har tagits in i 42 kap. 25 §, dvs. i det kapitel som behandlar vad som skall tas upp och dras av i inkomstslaget kapital. Där har också tagits in en bestämmelse om att utgifter för att delta i svenska och utländska lotterier inte får dras av. Den bestämmelsen är hämtad från 3 § 2 mom. SIL och gäller i inkomstslaget kapital. Motsvarande bestämmelser finns för juridiska personer i 2 § 1 mom. sjunde stycket SIL och i fråga om handelsbolag i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Här i 24 kap. 2 § skrivs det in att bestämmelsen i 42 kap. 25 § skall tillämpas också i inkomstslaget näringsverksamhet.

I punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL står det att ytterligare två bestämmelser skall tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den första bestämmelsen är första stycket av 3 § 7 mom. SIL, som har placerats i 42 kap. 14 § IL. I dagens bestämmelse föreskrivs det att utdelning som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter där-

med jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader. Den typen av utdelning kan inte bli aktuell i inkomstslaget näringsverksamhet och någon hänvisning till den paragrafen tas därför inte med.

Den andra bestämmelsen är 3 § 7 mom. tredje stycket SIL, som behandlar förmåner från privatbostadsföretag. Den har placerats i 42 kap. 28 §. Där föreskrivs att förmån av fastighet från ett privatbostadsföretag inte skall tas upp. Där framgår också att viss utdelning från ett privatbostadsföretag skall tas upp bara till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till föreningen under beskattningsåret än kapitaltillskott. I inkomstslaget näringsverksamhet finns det också en bestämmelse i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL, där det föreskrivs att förmån av fastighet från ett privatbostadsföretag inte skall tas upp. Trots det så får inbetalningar till föreningen enligt anvisningspunkten dras av om de är kostnader i näringsverksamheten. En motsvarande bestämmelse har placerats i 15 kap. 4 §. Återbetalning av sådana inbetalningar som dragits av bör inte vara skattefria. Därför föreskrivs inte att 42 kap. 28 § skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 3 § finns ett tillägg till bestämmelserna i 42 kap. 16 och 20 §§. Dessa paragrafer behandlar den situationen att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening delar ut andelar i ett dotterbolag, se vidare i kommentarerna till de paragraferna. Enligt de paragraferna behöver den som får andelarna utdelade till sig under vissa förutsättningar inte ta upp utdelningen som intäkt. Om andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren skall värdet av andelarna emellertid tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Det framgår i dag av 3 § 7 a mom. samt 8 mom. tredje stycket SIL. Hur värdet skall bestämmas framgår av punkt 2 första och sista styckena av anvisningarna till 24 § KL. För att förtydliga bestämmelsen har regeringen lagt till att den gäller om andelarna *i det utdelade bolaget* blir lagertillgångar.

Att de utdelade andelarna blir lagertillgångar kan bara förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna har därför placerats här i stället för i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet skall bestämmas i dessa fall har placerats i 17 kap.

Kapitalrabatt på optionslån

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell omarbetning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* förordar att regeln tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalrabatt på optionslån är hämtad från 2 § 9 mom. sista stycket SIL. Den infördes år 1985 (DsFi 1984:24, prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:308) och innebar ett lagfästade av rättspraxis (bl.a. RÅ 79 1:97).

Företagsskatteutredningen föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1998:1) att regeln skulle tas bort. Bestämmelsen har emellertid behållits i avvak-

tan på ytterligare överväganden. Frågan ses för närvarande över av Utredningen om vissa företagsskattefrågor (dir. 1998:55). Den behålls därför även här.

Lagrådet anser att avdragsförbudet bör gälla bara sådana skillnader som beror just på optionen och inte sådana skillnader som påverkats av andra faktorer, t.ex. den allmänna räntenivån. Avsikten med bestämmelsen är att den kapitalrabatt som uppstår på optionslån inte skall dras av (se prop. 1984/85:193 s. 53). Regeringen delar således Lagrådets uppfattning och utformar bestämmelsen i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

Avdragsrätt för ränta på vinstandelslån

Huvudregler

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om ränta på vinstandelslån har funnits sedan år 1977 (SOU 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SkU36, SFS 1977:243). De placerades då i en ny paragraf, 41 c § KL. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer flyttades bestämmelserna år 1984 över till 2 § 9 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). I 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar som en anpassning till andra ändringar i inkomstskattereglerna.

I paragrafens *första stycke* finns den grundläggande bestämmelsen att avdragsrätt för vinstandelsränta regleras i de följande paragraferna. Motsvarande bestämmelse finns i första stycket av 2 § 9 mom. SIL.

Det finns definitioner av vinstandelslån och rörlig ränta i första och tredje styckena av 2 § 9 mom. SIL. Dessa infördes år 1977. I *andra stycket* har uttrycket *rörlig ränta* ersatts med *vinstandelsränta*. I vanligt språkbruk är rörlig ränta en ränta som ändras med hänsyn till ränteläget. För att särskilja den nu aktuella typen av ränta har uttrycket bytts ut här.

Av *tredje stycket* framgår att för annan ränta på vinstandelslån gäller inte några särskilda bestämmelser om avdragsrätt. En motsvarande bestämmelse finns i andra stycket av 2 § 9 mom. SIL.

Emissioner på den allmänna marknaden

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Hänvisningen i andra stycket 4 till 14 kap. 20 § finns dock inte med.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* förordar att uttrycket *den allmänna marknaden* skall preciseras, som exempel kan aktiebolagslagens avgränsning mellan privata och publika bolag vara en möjlig definition. *Sveriges Advokatsamfund* påpekar att lagtexten inte är helt klargörande i 6, 7 och 10 §§ (5, 6 och 9 §§ i SLK:s förslag) om företaget vid emissionstidpunkten inte är fåmansföretag, men blir det vid en

senare tidpunkt. Enligt Advokatsamfundet borde räntan då fortfarande vara avdragsgill.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar vinstandelslån som emitterats på den allmänna marknaden. Huvudbestämmelsen i *första stycket* finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket a SIL.

Uttrycket *den allmänna marknaden* kommer från dagens lagtext. Att precisera uttrycket på det sätt som Svenska Revisorsamfundet SRS föreslår kan leda till en materiell ändring. Det finns inte anledning att föreslå någon precisering i detta sammanhang.

Bestämmelserna i *andra stycket* om ränta från fåmansföretag till vissa närstående finns i dag i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL. Inskränkningen tillkom vid skatteutskottets behandling (bet. 1976/77:SkU36).

I *punkten 4* har det gjorts ett tillägg i förhållande till SLK:s förslag genom att det i fråga om intressegemenskap hänvisas till 14 kap. 20 §. Ett sådant tillägg finns inte i dagens lagtext i sjätte stycket. I momentets tredje stycke b görs emellertid ett motsvarande tillägg (se 7 § 2). Eftersom bestämmelserna i dag står i samma moment bör det vara fråga om samma typ av intressegemenskap. Det görs därför ett tillägg här, liksom i 10 § 4.

Frågor om beskattning av fåmansföretag har utretts av Stoppregelutredningen. Utredningen föreslog att reglerna om vinstandelslån skall ses över i ett större sammanhang (SOU 1998:116 s. 197 f.). Det finns inte anledning att i det nu aktuella lagstiftningsärendet göra någon allmän översyn eller ta ställning till Advokatsamfundets påpekanden.

I 2 § 9 mom. sjätte och sjunde styckena SIL finns det hänvisningar till definitioner av fåmansföretag, företagsledare och närstående. Termerna finns med i 2 kap. 1 § IL, varför det inte behövs någon sådan hänvisning här.

Riktade emissioner

7 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Se *Sveriges Advokatsamfund*s yttrande angående 6 §. I övrigt har remissinstanserna inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar vinstandelslån där företrädesrätten till teckning har riktats till vissa personer. Bestämmelsen finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket b SIL. Den tillkom år 1977.

8 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Denna paragraf innehåller en utvidgning av avdragsrätten enligt 7 § för börsnoterade före-

tag. Bestämmelserna finns i dag i 2 § 9 mom. tredje stycket c och fjärde stycket SIL.

Bestämmelsen är i dag utformad så att den gäller om andelarna är ”noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket”. Enligt förarbetena år 1977 (prop. 1976/77:93 s. 27) avsågs med uttrycket ”liknande notering här i riket” att andelarna var noterade på Svenska Fondhandlareföreningens kurslista. Den finns inte kvar längre. De andelar som var noterade där är numera i huvudsak börsnoterade. I IL är uttrycket ändrat till ”noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats” i enlighet med det uttryckssätt som används i lagstiftning efter att lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet infördes (se prop. 1991/92:113 s. 213).

Om företaget har rätt till avdrag skall enligt *andra stycket* en intäktspost tas upp. Hur intäktsposten skall beräknas finns kommenterat i förarbetena år 1977 (prop. 1976/77:93 s. 28).

9 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns den dispensmöjlighet när emissionen har riktats till andelsägare som i dag är placerad i 2 § 9 mom. femte stycket SIL.

Bestämmelsen har ändrats senast under år 1991, då skattemyndigheten sattes in som första instans vid dispensprövningen (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181).

10 §

SLK:s förslag: (9 §) Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Några redaktionella ändringar har dock gjorts. I punkten 4 finns inte hänvisningen till 14 kap. 20 § med.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att hänvisningen till dispensbestämmelsen i 9 § (8 § i SLK:s förslag) är onödig. Se *Sveriges Advokatsamfund*s yttrande angående 6 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: För fåmansföretag finns ett undantag i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL från avdragsrätten för ränta som betalas till vissa personer. En likadan bestämmelse finns i fråga om emissioner på den allmänna marknaden i 6 § andra stycket (förarbeten, se kommentaren till 6 §).

I lagrådsremissen ändrades dispensbestämmelsen så att undantaget gällde bara från bestämmelserna i 7 och 8 §§. Lagrådet tar upp frågan om omfattningen av dispensbestämmelsen i 9 § och uttalar att den nuvarande regleringen ger intryck av att dispensmöjligheten bara gäller de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt och inte denna bestämmelse. Det innebär att undantaget i avdragsrätten här i 10 § bör gälla även om dispens medges enligt 9 §. Lagrådet anser att Regeringen på nytt bör överväga frågan. Regeringen kan instämma i Lagrådets uppfattning och följer därför SLK:s förslag.

I *punkten 4* har det i förhållande till SLK:s förslag lagts till en hänvisning till 14 kap. 20 §. Detta motiveras i kommentaren till 6 §.

Avdrag för lämnad utdelning

11 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen har som en upplysning tagits in en hänvisning till de bestämmelser som finns om rätt till avdrag för lämnad utdelning. Det finns ingen uttrycklig regel om att lämnad utdelning inte skall dras av, men det följer av att utdelning inte är en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Skattefria utdelningar

Definitioner

12 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafens *första stycke* finns en bestämmelse som säger att med utdelning avses inte utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av. Det framgår i dag av 7 § 8 mom. första stycket andra meningen SIL.

Med utdelning förstås enligt 7 § 8 mom. SIL ”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” SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har uttrycket ”som har uppburits efter annan grund” funnits med. Med uttrycket avses bl.a. rabatter och pristillägg i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. I intäktsbestämmelserna särbehandlades då sådan utdelning, den skulle ofta tas upp i ett annat inkomstslag än annan utdelning (punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL). I IL finns det inte någon särskild definition av utdelning. Med utdelning avses därigenom såväl utdelning som har utgått i förhållande till innehavda insatser som utdelning som har utgått efter annan grund. Därför finns det inget tillägg för utdelning som utgår efter annan grund. I de fall det finns särskilda bestämmelser – t.ex. om att rabatter och pristillägg inte omfattas – tas sådana med.

Bestämmelsen har ändrats redaktionellt genom att de bestämmelser som räknats upp är 13–22 §§ i stället för 13–19 §§ (12–18 §§ i SLK:s förslag). Resultatet är detsamma med båda förslagen, eftersom 12 § på grund av bestämmelsen i 20 § 1 kommer att påverka tillämpningen av bestämmelserna. Det passar emellertid bättre ihop med hänvisningen i andra stycket och leder också till att man lättare kan se vad som gäller.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att vid tillämpning av bestämmelserna om skattefria utdelningar skall svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar anses som utländska juridiska personer som hör hemma i en utländsk stat, om de enligt ett skatteavtal skall anses

ha hemvist där. Bestämmelsen är i dag placerad i 7 § 8 mom. sista stycket SIL. Den infördes år 1996 (prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227).

Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en ändring i *andra meningen*.

Remissinstanserna: Sveriges Advokatsamfund föreslår att ordet *svenskt* stryks och att 20 § inte skall innehålla någon hänvisning till 12 och 13 §§. I gengäld kan 17 § ändras så att även innehav av enstaka utländska andelar utesluter skattefrihet för utdelning till ägarna av förvaltningsföretaget, förutsatt att utdelningen skulle ha varit skattepliktig vid direkt innehav.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första meningen*, som behandlar i vilken utsträckning mottagen utdelning från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är skattefri hos förvaltningsföretag, är hämtad från 7 § 8 mom. första och andra styckena SIL. Som framgår av inledningen till kapitlet har de bestämmelser som i dag finns i 7 § 8 mom. SIL ändrats så att de utformas som bestämmelser om att viss utdelning inte skall tas upp. I dag är de i stället utformade så att vissa skattskyldiga undantas från skattskyldighet för utdelningsinkomster. Under rubriken Bakgrund finns en redogörelse för hur bestämmelserna om skattefrihet har vuxit fram. Där framgår att bestämmelsen om förvaltningsföretag infördes år 1960. Förutom att den inte längre gäller för investmentföretag och att definitionen av förvaltningsföretag har ändrats (se 14 §) har den i stort sett samma innehåll i dag.

Undantaget i *andra meningen* tillkom år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412). Då infördes bestämmelser om skattefrihet för mottagen utdelning när ett moderbolag delar ut aktier i ett dotterbolag till sina aktieägare. Bestämmelsen i 42 kap. 16 § ändrades år 1998. Därför har hänvisningen här i *andra meningen* också ändrats.

De synpunkter Sveriges Advokatsamfund framför innehåller förslag till sådana ändringar av gällande rätt som inte är lämpliga att ta upp i detta sammanhang.

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att regeringen har gjort några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av förvaltningsföretag är hämtad från 7 § 8 mom. andra stycket SIL. En definition av förvaltningsföretag infördes första gången år 1960. Vid 1990 års skattereform ändrades definitionen så att det skrevs in i lagtexten att också indirekt bedriven verksamhet skall beaktas vid prövningen av om företaget bedriver någon verksamhet vid sidan av förvaltningsverksamheten (se prop. 1989/90:110 s. 554 f.). År 1998 gjordes en redaktionell ändring av lydelsen i dagens lagtext. Innebörden är densamma som i SLK:s förslag. Regeringen föreslår att lydelsen här i IL också skall bygga på den

nya lagtexten. Därför har ”mer än obetydlig verksamhet” bytts mot ”näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning”.

För investmentföretag finns bestämmelser i 39 kap. 14–19 §§.

Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

15 §

SLK:s förslag (14 §): Stiftelser och ideella föreningar finns inte med i förslaget. Sista strecksatsen omfattar bara ömsesidiga *skadeförsäkringsföretag*. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utdelning på näringsbetingade andelar är hämtad från 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Under rubriken Bakgrund finns en redogörelse för hur denna bestämmelse har vuxit fram.

Bestämmelsen ändrades vid 1990 års skattereform. Svenska sparbanker och svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag togs med bland de skattebefriade mottagarna, samtidigt som undantaget för förvaltningsföretag och investmentföretag togs in. År 1993 (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939) togs ett undantag för livförsäkringsföretag bort. År 1998 ändrades bestämmelserna så att *stiftelser* och *ideella föreningar* kom att omfattas och *ömsesidiga skadeförsäkringsföretag* ersattes med *ömsesidiga försäkringsföretag* (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

16 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uttrycket *näringsbetingade andelar* förklaras i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Uttrycket näringsbetingade aktier eller andelar infördes genom 1990 års skattereform för sådana aktier och andelar som avses i denna paragraf, men omfattningen av bestämmelsen ändrades bara genom att orden *betingas av verksamhet* togs in i stället för *betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse*. En sådan bestämmelse infördes första gången i den tillfälliga lagstiftningen år 1960 och har i princip inte ändrats tidigare annat än genom att ordet *innehavet* i den föreslagna punkten 2 ersatte ordet *förvärvet* när bestämmelsen permanentades år 1967 (stencil Fi 1966:5, prop. 1967:17, bet. 1967:BevU3, SFS 1967:95) och att man uttryckligen skrev in ett undantag för omsättningsandelar år 1979. Det framgick inte av lagen före år 1979, men enligt förarbetena tillämpades det dock tidigare (se prop. 1960:162 s. 31 och prop. 1978/89:210 s. 146 f. och 155 f.).

Lagrådet påpekar att innebörden av bestämmelsen i punkt 2 är oklar. Regeringen har i författningskommentaren till 2 kap. 24 § redogjort för Lagrådets synpunkter samt föreslagit att bl.a. denna bestämmelse skall förtydligas genom att ordet *rörelse* används i stället för *näringsverksam-*

het. I 2 kap. 24 § tas det in en definition av rörelse. Se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Inledningen till paragrafen har ändrats så att det står att andelen skall vara *kapitaltillgång* hos ägarföretaget i stället för att det, som i dag, står att andelen *inte* skall vara *omsättningstillgång*.

17 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Det fallet att förvaltnings- eller investmentföretaget indirekt äger förbjudna andelar genom ett eller flera andra förvaltnings- eller investmentföretag fanns dock inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utdelning från ett förvaltnings- eller investmentföretag finns i dag i fjärde stycket av 7 § 8 mom. SIL. Den infördes i den provisoriska lagstiftningen år 1960. Bestämmelsen mildrades år 1979 när orden ”mer än enstaka” lades till. År 1998 utvidgades den genom att bestämmelsen skall omfatta också fallet att förvaltnings- eller investmentföretaget indirekt äger förbjudna andelar genom ett eller flera andra förvaltnings- eller investmentföretag. Förslaget tas in i denna paragraf.

18 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en skatteflyktsbestämmelse, kallad Lundinregeln. I dag finns den i 7 § 8 mom. femte stycket SIL. Den infördes år 1966 (SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) och har sedan dess ändrats bara språkligt.

19 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen behandlar utdelning på förlagsinsatser. En bestämmelse om att sådan utdelning inte omfattades av skattefriheten för mottagen utdelning på näringsbetingade andelar togs in år 1984 i samband med att det infördes en möjlighet för andra än medlemmar att satsa riskbärande kapital i ekonomiska föreningar genom förlagsinsatser (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190 – då placerad i punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL, men flyttad samma år till 7 § 8 mom. första stycket SIL). Samtidigt fick föreningen rätt till avdrag för den lämnade utdelningen på förlagsinsatserna (dåvarande 29 § 2 mom. KL, men flyttad samma år till 2 § 8 mom. SIL).

Bestämmelsen i 7 § 8 mom. första stycket SIL togs bort när en generell skattefrihet för mottagen utdelning infördes år 1993. Skatteplikten återinfördes emellertid år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

Utdelning på utländska andelar

20 §

SLK:s förslag (19 §): I punkten 2 används uttrycket *väsentligt lindrigare* i stället för *jämförlig*. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Näringslivets Skattedelegation ser ingen anledning att byta *jämförlig* mot *väsentligt lindrigare* eftersom det finns en risk för förändrad innebörd. Se Sveriges Advokatsamfunds yttrande angående 13 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilka fall utdelning på utländska andelar inte skall tas upp är hämtad från 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL.

År 1979 infördes en möjlighet för Riksskatteverket att förklara att ett företag skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från utländska bolag. Bestämmelserna har ändrats ett antal gånger.

År 1991 utvidgades de (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412) genom att frågan numera inte är en dispensfråga utan handläggs vid taxeringen och genom att skattefriheten gäller också utdelning från länder som Sverige har skatteavtal med.

När bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL år 1993 togs bort i fråga om svenska företag i samband med att mottagen utdelning blev skattefri, behölls de i fråga om utdelning från utländska bolag.

Bestämmelserna om utdelning från utländska bolag omarbetades år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Skattefriheten utvidgades så att den gäller utdelning inte bara från utländska bolag utan från alla utländska juridiska personer. Samtidigt infördes en presumtionsregel för utländska juridiska personer i länder med vilka Sverige har skatteavtal (se 21 §).

När skattskyldighet för mottagen svensk utdelning återinfördes år 1994 återinfördes den lydelse som bestämmelserna hade före år 1993. Dock behölls de två nyss redovisade ändringarna som gjordes vid omarbetningen våren 1994.

SLK tar upp frågan om bestämmelsen här i 20 § gäller utdelning till förvaltningsföretag, dvs. också i fråga om bestämmelserna i 13 och 14 §§. Såväl i den proposition där det föreslogs att dispensen skulle införas (prop. 1978/79:210 t.ex. s. 159) som i den proposition där det föreslogs att det skulle bli en fråga vid taxeringen (prop. 1990/91:107 t.ex. s. 28) nämns bara utdelning från dotterbolag, med tillägg för övriga näringsbetingade aktier i den sistnämnda propositionen. Det finns emellertid inget i lagtexten som tyder på att bestämmelsen inte skulle gälla också för utdelning till förvaltningsföretag. SLK utgår vid utformningen av förslaget från lagtextens ordalydelse. Regeringen följer kommitténs förslag.

SLK föreslår att *punkten 2* skall utformas så att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen inte är *väsentligt lindrigare* än inkomstbeskattningen enligt IL. I motsvarande bestämmelse i dag, 7 § 8 mom. sjätte stycket 2 SIL, finns som villkor 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. Vad som avses därmed

har redovisats bl.a. i propositionerna 1978/79:210 och 1990/91:107. SLK menar att *jämförlig* är ett vagt uttryck för det som sagts i dessa förarbeten och har övervägt att lagfästa det som står i förarbetsuttalandena, men kom fram till att det är en för stor uppgift för att kommittén skall ta sig an den. Kommittén menar dock att ordet jämförlig inte återspeglar vad som sägs i förarbetsuttalandena och har stannat för uttrycket *väsentligt lindrigare*.

Regeringen delar SLK:s uppfattning att det kan finnas anledning att överväga en ändring av uttrycket *jämförlig beskattning*. Regeringen har tillkallat en särskild utredare för att se över bl.a. den frågan (dir. 1998:74). Det är därför inte lämpligt att här föregripa utredningens arbete. Det av SLK föreslagna uttrycket återspeglar inte heller fullt ut vad som uttalas i förarbetena. Uttrycket *jämförlig* behålls därför i avvaktan på denna översyn.

21 §

SLK:s förslag (20 §): I första stycket punkten 1 används uttrycket ”dubbelbeskattningsavtal som omfattar inkomster i allmänhet”. I punkten 3 står ”inkomstskatt som är normal i det land”. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* anser att tillägget *inkomster i allmänhet* i första stycket punkt 1 måste uppfattas som en skärpning. En sådan skärpning bör inte göras utan närmare överväganden i ett större sammanhang.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utländska juridiska personer i avtalsländer kommer från 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL. Som nämnts under kommentaren till 20 § infördes bestämmelsen våren 1994.

I första stycket 1 har SLK som ett förtydligande lagt till att skatteavtalet skall omfatta inkomster i allmänhet för att markera att sådana länder med vilka avtalen innehåller regler endast för vissa branscher, t.ex. luftfartsföretag, inte skall omfattas. Regeringen anser, som kommittén, att det tydligare bör markeras vilka avtal som avses med bestämmelsen. Detta görs enklast genom att ange vilka avtal som faller utanför tillämpningsområdet för bestämmelsen. Uttrycket ”skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster” används därför i stället.

Bestämmelsen i första stycket 3 preciseras genom att uttrycket ”en inkomstskatt som normalt tillämpas på *juridiska personer*” används i stället för det av SLK använda uttrycket ”en inkomstskatt som är normal”.

22 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att SLK använder uttrycket Europeiska gemenskapen i stället för Europeiska unionen.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att det är utmärkt att man ändrar så att lydelsen överensstämmer med den som föreslogs i propositionen. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om motivet är så starkt att regeln behöver utvidgas så att 18 § skall gälla även för utdelning från utländska bolag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Inför Sveriges medlemskap i EU införlivades bl.a. det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet med svensk rätt (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863). Då lades åttonde och nionde styckena till i 7 § 8 mom. SIL.

SLK har utformat *första stycket* som en utvidgning av 16 § om vilka andelar som skall anses vara näringsbetingade. Det gäller bara andelar i bolag i stater som är medlemmar i EU. Eftersom bestämmelsen är en utvidgning kommer den i praktiken att gälla bara för utdelning på lagerandelar eller på andelar i ett bolag där mottagaren innehar minst 25 % av andelskapitalet men inte minst 25 % av rösterna. SLK har utformat bestämmelsen på det sätt som föreslogs i propositionen och inte efter dagens lagtext, som fick sin lydelse efter ändringar i utskottet. Avsikten med bestämmelsen var att komplettera regleringen av vilka andelar som anses som näringsbetingade och inte att undanta några andra bestämmelser, t.ex. den s.k. Lundinregeln (18 § ovan). Med dagens lydelse är Lundinregeln emellertid undantagen. Med SLK:s förslag kommer Lundinregeln att gälla också vid utdelning från utländska företag. En sådan bestämmelse strider inte mot direktivet eftersom det enligt artikel 1 i direktivet får finnas bestämmelser i författningar för att förhindra skatteflykt. Bestämmelserna i 15–19 §§ gäller inte för utdelning på lagertillgångar. Det kan vara bra att det uttryckligen står att denna bestämmelse gäller också för lagertillgångar. Att bestämmelsen inte gäller för investmentföretag och förvaltningsföretag framgår av 15 § (som är tillämplig på grund av 20 § 1). Regeringen anser att SLK:s förslag är tydligare än dagens lagtext. Att Lundinregeln blir tillämplig är inte en nackdel. Regeringen följer SLK:s förslag.

I *andra stycket* finns en definition av uttrycket ”företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen”. En definition finns i 7 § 8 mom. nionde stycket SIL. Den hänvisar emellertid till villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater (90/435/EEG). En officiell översättning av direktivet finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 6 och en provisorisk översättning finns i prop. 1994/95:52 s. 87 f. I detta stycke har i stället tagits in de villkor som finns i artikeln. De aktuella bolagsformerna och skatterna är emellertid så många att de har tagits in i bilagor till lagen. De svenska – liksom de österrikiska och finska – bolagen och skatterna finns med i ländernas anslutningsfördrag med EU, som finns intaget i en proposition om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 308 f.). Eftersom bestämmelserna bara avser utländska företag har de svenska företagsformerna inte tagits med, men däremot den svenska skatten, eftersom utländska företag kan vara skyldiga att betala den.

Bestämmelsen har ändrats så att den avser stater som är medlemmar i den *Europeiska unionen* i stället för i den *Europeiska gemenskapen* eftersom det är unionen som staterna är medlemmar i.

Nionde stycket i 7 § 8 mom. SIL avslutas med villkoret att den inkomstbeskattning som bolaget är underkastad skall vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten

hade förvärvats av ett svenskt företag. Den bestämmelsen behövs inte med den föreslagna utformningen, eftersom det ändå gäller enligt 20 § 2.

25 kap. Kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet

Detta kapitel är placerat som 22 kap. i SLK:s förslag. Det innehåller bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Här finns bl.a. en definition av kapitalvinster och kapitalförluster, som termerna används i detta inkomstslag. De flesta bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster saknas dock. De har i stället placerats i en avdelning med grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster samt bestämmelser om hur de beräknas. Avdelningen är till stora delar gemensam för inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Bestämmelserna finns i 44–55 kap., men 47 kap. om uppskovsavgift, 51 kap. om vissa handelsbolagsavyttringar, 53 kap. om överlåtelse av privata tillgångar till underpris och 54 kap. om betalning av skulder i utländsk valuta gäller bara kapitalvinster i inkomstslaget kapital. Här i 25 kap. finns därför en hänvisning till 44–46, 48–50, 52 och 55 kap.

I kapitlet finns bestämmelser som gäller bara i inkomstslaget näringsverksamhet om uppskov med beskattning av kapitalvinst vid koncerninterna andelsavyttringar. Bestämmelserna innehåller regler bl.a. om när och hur avyttringarna skall beskattas. Det finns vidare bestämmelser i kapitlet om vissa avyttringar av tillgångar med kapitalförlust mellan närstående företag. De bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet, men kan i vissa speciella situationer komma att gälla också i inkomstslaget kapital. När ett svenskt handelsbolag avyttrar en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt tas vinsten upp i inkomstslaget kapital av delägare som är fysiska personer. Då gäller reglerna också i inkomstslaget kapital. Trots detta placeras bestämmelserna i detta kapitel eftersom de sistnämnda situationerna torde vara relativt ovanliga. I 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § finns hänvisningar till detta kapitel.

I dag finns det bestämmelser i punkt 22 av anvisningarna till 23 § KL som ger regeringen en möjlighet att förklara att en förlust på andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt skall vara en avdragsgill omkostnad för ägaren (den s.k. Lex Asea-Atom). Detsamma gäller för förluster på lån e.d. som har lämnats till ett sådant företag. Bestämmelserna gäller också förluster som beräknas uppkomma. Bestämmelserna infördes år 1972 (prop. 1972:13, bet. 1972:SkU11, SFS 1972:74) och utvidgades år 1973 (prop. 1973:126, bet. 1973:SkU43, SFS 1973:422). SLK har valt att inte ta med dessa bestämmelser i IL med motivering att betydelsen av dem har minskat väsentligt efter 1990 års skattereform och att de inte passar in i det system som då infördes. Den enda remissinstans som yttrat sig över förslaget är *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, som delar kommitténs ställningstaganden. Regeringen följer SLK:s förslag.

Bakgrund

Enligt den ursprungliga lydelsen av KL beskattades alla avyttringar av tillgångar för stadigvarande bruk i en rörelse som kapitalvinst eller kapitalförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna ändrades senare bl.a. genom att vinster och förluster vid avyttringar av inventarier kom att räknas in i verksamheten i inkomstslaget rörelse. Ytterligare en ändring genomfördes vid 1990 års skattereform genom att inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet försvann. Kapitalvinsterna tas numera i stället upp i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

För juridiska personer beskattas alla kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet, se 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och 13 kap. 1, 2 och 4 §§ IL. Det gäller såväl vinster och förluster i deras egen verksamhet som vinster och förluster som redovisas i deras egenskap av delägare i handelsbolag.

För *fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag* räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten, se punkt 1 av anvisningarna till 22 § och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL och 13 kap. 1 och 4 §§ IL.

För *enskilda näringsidkare* finns det bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten i förslaget till 13 kap. 7 § IL. Av de tillgångar som räknas till näringsverksamheten är det i dag bara näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar och fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen som kapitalvinstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 7 § skall emellertid kapitalvinstbeskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet också av fordringar som uppkommit vid avyttring av inventarier samt fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som skall tas upp i näringsverksamheten, se vidare i kommentaren till den paragrafen. Näringsfastigheter och näringsbostadsrätter däremot räknas visserligen till näringsverksamheten, men kapitalvinstbeskattningen av sådana tillgångar sker i inkomstslaget kapital, se 13 kap. 6 § IL. Vilka kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheter som enskilda näringsidkare skall ta upp i näringsverksamheten regleras i 13 kap. 10 § IL, se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och beräknas på i stort sett samma sätt.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

- 1996 Ändring av bestämmelserna om avyttringar mellan närstående företag, Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, bet.1996/97:SkU9, SFS 1996:1227
- 1998 Ändrade regler om kapitalvinstbeskattning vid avyttringar mellan närstående företag m.m., SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1602, 1606 m.fl.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Hänvisningar

2 §

SLK:s förslag: I *första stycket* av SLK:s förslag finns inte hänvisningarna till 49 och 55 kap. med. I *andra stycket* finns andra hänvisningar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 45, 46, 48–50, 52 och 55 kap. Där finns bestämmelser som är gemensamma för inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. Beräkningen av kapitalvinster och kapitalförluster sker till stora delar på samma sätt i båda inkomstlagen.

I dag finns bestämmelserna om hur man beräknar kapitalvinster och kapitalförluster samlade i SIL i 24–31 §§ under rubriken Beräkning av realisationsvinst. Det finns hänvisningar till dessa bestämmelser från inkomstlaget näringsverksamhet i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL och i 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL. De bestämmelser som placerats i 49 kap. finns i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten och de som placerats i 55 kap. finns i lagen (1999:199) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd.

Andra stycket första–femte strecksatserna innehåller hänvisningar om bl.a. anskaffningsutgiften till några bestämmelser som finns placerade i inkomstlaget näringsverksamhet. I *sjätte strecksatsen* finns en hänvisning till 53 kap, som innehåller kapitalvinstbestämmelser som gäller bara i inkomstlaget kapital. Kapitlet avslutas emellertid med några bestämmelser om vilket värde förvärvade tillgångar skall anses ha anskaffats för. Bestämmelserna gäller oavsett vilken sorts tillgångar som förvärvas, dvs. det kan vara lagertillgångar, inventarier eller kapitaltillgångar och det kan vara fråga om fastigheter, bostadsrätter, lös egendom m.m. De är således tillämpliga på kapitaltillgångar i inkomstlaget näringsverksamhet.

Vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. *Andra stycket sista strecksatsen* om egentillverkade patent m.m. finns dock inte med.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att det bör klarläggas om sådana konstverk och jämförbara tillgångar som avses i 18 kap. 3 § andra stycket skall räknas som inventarier vid tillämpning av denna paragraf. Riksskatteverket påpekar att som paragrafen är utformad kommer egna upparbetade immateriella rättigheter att betraktas som kapitaltillgångar, vilket inte kan ha varit avsikten. *Näringslivets Skattedelegation* ifrågasätter uppdelningen på kapitaltillgångar och andra tillgångar. Systemet skulle förenklas avsevärt om alla tillgångar behandlas på samma sätt, möjligen med undantag för fastigheter.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kapitalvinst definieras i inkomstlagen näringsverksamhet bl.a. i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL som vinst vid icke yrkesmässig avyttring av vissa tillgångar. En liknande definition finns i inkomstlagen kapital i 3 § 1 mom. SIL. Definitionerna kommer från den definition som år 1928 infördes i 35 § KL i det dåvarande inkomstlagen tillfällig förvärvsverksamhet. I fråga om kapitalvinster i inkomstlagen kapital har bestämmelsen *icke yrkesmässig* ansetts onödig, se kommentaren till 41 kap. 2 §. När det gäller kapitalvinster i inkomstlagen näringsverksamhet passar det mindre bra att tala om icke yrkesmässig avyttring. Avyttringen sker ju i näringsverksamheten och för vissa näringsidkare kan det vara vanligt med sådana avyttringar. Kapitalvinst och kapitalförlust har därför definierats som vinst respektive förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med en sådan definition undantas vissa typer av tillgångar. Det gäller lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar. När det gäller dessa uttryck, se avsnitt 7.2.7. Också inventarier har undantagits. Vad som räknas som inventarier i IL framgår av 18 kap. 1 §. Den omständigheten att vissa inventarier inte skrivs av – t.ex. konstverk enligt 18 kap. 3 § andra stycket IL – gör inte att de inte räknas som inventarier. Fordringar på grund av avyttring av inventarier skall räknas till näringsverksamheten, men vinsten vid avyttringen skall beräknas enligt bestämmelserna för kapitalvinster (se 13 kap. 7 § samt kommentaren till paragrafen). I *andra stycket sista strecksatsen* finns, liksom i 13 kap. 7 §, en utvidgning av begreppet inventarier. Bestämmelserna om inventarier gäller för sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 bara om de har förvärvats från någon annan. Det finns ingen anledning till att sådana rättigheter som räknas upp i det lagrummet skall räknas som kapitaltillgångar bara därför att de inte har förvärvats från någon annan. Bestämmelsen i sista strecksatsen har därför lagts till. Lagrådet har synpunkter på detta. Regeringen redovisar sin inställning till Lagrådets synpunkter i kommentaren till 18 kap. 1 §.

Näringslivets Skattedelegations synpunkt innehåller förslag till sådana förändringar som ligger utanför ramen för detta arbete.

4 §

SLK:s förslag: Uttrycket *och liknande avtal* finns inte med. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att förslaget kan innebära en materiell förändring i fråga om sådana kontrakt som innebär säkringar av betalningsflöden, värdet på inventarier eller dylikt som ingår i den egentliga näringsverksamheten. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* påpekar att derivatinstrument används framför allt som ett slags standardiserade försäkringsinstrument och att innan derivatmarknaderna etablerades löstes motsvarande problem med försäkringspremier. Det är helt oacceptabelt att en varuvinst som kunnat bli större än eljest tack vare en säkring med derivatinstrument beskattas som näringsverksamhet medan kostnaden för denna merintäkt beskattas som kapitalförlust. *Sveriges Advokatsamfund* anför att det inte framgår om den egentliga avsikten har varit att få en fast avgränsning eller om ”terminer och köp- eller säljoptioner” skall uppfattas som exempel på förpliktelser som avses i denna paragraf. Skall exempelvis swapavtal, aktielån, m.m. falla utanför kapitalvinstbegreppet?

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Liksom i inkomstslaget kapital finns här en bestämmelse om att med kapitalvinst och kapitalförlust också avses vinst respektive förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, se kommentaren till 41 kap. 2 §. Regler om detta infördes genom 1990 års skattereform.

Bestämmelsen har fått en något för begränsad omfattning genom SLK:s utformning. Som Sveriges Advokatsamfund påpekar finns det även andra liknande avtal som bör omfattas. Regeringen har därför lagt till *och liknande avtal*. Samma justering görs i 41 kap. 2 §, se kommentaren till den paragrafen.

I dag framgår detta av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL och 2 § 1 mom. sjätte och sjunde styckena SIL.

I näringsverksamhet gäller inte bestämmelsen om utfärdandet sker yrkesmässigt, varför det finns ett undantag i denna paragraf. Det är emellertid inte lätt att uttrycka vad som undantas. Någon motsvarighet till lagertillgångar finns inte på förpliktelsesidan varför uttrycket ”förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar” används.

När det gäller de frågor som Riksskatteverket, Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen har tagit upp så har Regeringsrätten i RÅ 1997 ref. 5 (I) fastställt ett överklagat förhandsbesked om terminskontrakt som ett bolag som förvaltade bostadsfastigheter skulle teckna för att neutralisera ränterisker vid upplåning. Skatterättsnämnden konstaterade att det inte var fråga om en vid sidan av fastighetsförvaltningen bedriven handel med värdepapper e.d. och fann att beskattningen skall ske enligt reavinstreglerna. Systemet i dag är således uppbyggt så att om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så skall beskattningen ske i form av kapitalvinstbeskattning.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om återfört avdrag för kapitalförlust på grund av konkurs är hämtad från 24 § 4 mom. sjätte stycket 3 SIL. Den infördes år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471).

Uppskov med beskattningen vid koncernintern andelsavyttringar

Bestämmelserna i 6–27 §§ innehåller regler om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst vid avyttringar av vissa andelar inom svenska koncerner. Bestämmelserna bygger på den nyligen antagna lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL).

Det har sedan år 1966 funnits bestämmelser om uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid avyttringar inom en koncern av näringsbetingade andelar. Då infördes en befrielse från kapitalvinstskatt vid överlåtelser av andelar inom koncerner i samband med att kapitalvinstbeskattningen på andelar blev evig (SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215). Bestämmelsen placerades då i 35 § 4 mom. KL. Redan efter ett år flyttades bestämmelsen till 35 § 3 mom. KL (SFS 1967:748).

År 1976 ersattes den definitiva skattebefrielsen med ett uppskov (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) genom att man lade till en bestämmelse om att det övertagande företaget skall anses ha förvärvat andelen vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Samtidigt infördes en möjlighet att medge befrielse från kapitalvinstskatt vid överlåtelser också till utländska företag. År 1979 lade man till bestämmelser om kapitalförluster (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612).

I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 flyttades bestämmelsen över till 2 § 4 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

I 1990 års skattereform ändrades paragrafen bl.a. med anledning av ändringar i vissa andra bestämmelser (SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f. och prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

År 1996 (Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227) lades det till ytterligare förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna, bl.a. att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den som det överlåtande företaget ingår i. Samtidigt gjordes vissa redaktionella ändringar och ett nytt moment, 4 a mom. SIL, infördes för avyttringar till utländska företag.

Företagsskatteutredningen har sett över dessa bestämmelser. Utredningen lämnade ett förslag till ändrade regler i 2 § 4 mom. SIL. Det har bearbetats och år 1998 kom en ny lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. De regler som gällde dessförinnan innebar att det säljande företaget inte beskattades. I stället skulle det köpande företaget beskattas när andelarna avyttrades. Då beräknades kapitalvinsten som om det säljande och köpande företaget utgjort en skattskyldig. Enligt den nya lagen beskattas det säljande företa-

get, men först när det inträffar en omständighet som medför att andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget.

I punkt 1 tredje stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § KL regleras att bestämmelserna i fråga om handelsbolag skall tillämpas också vid den kommunala taxeringen. En sådan bestämmelse behövs inte i IL, som ju gäller vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Eftersom förslaget bygger på den nya lagen finns det inte anledning att redovisa SLK:s förslag och remissinstansernas inställning. Rubrikerna SLK:s förslag och Remissinstanserna saknas därför.

Lagrådet har framfört synpunkter angående dessa bestämmelser, bl.a. på ordningen av paragraferna. Regeringen har strävat efter att få en enhetlig uppbyggnad av olika kapitel, bl.a. av 25, 37, 38 och 49 kap. Regeringen finner inte anledning att ändra ordningen på paragraferna enbart här i 25 kap. eller att ändra ordningen i samtliga dessa kapitel. Lagrådet tar vidare upp frågan om systemet fungerar i praktiken i vissa hänseenden. De regler som Lagrådet nämner är inte nya. Det finns inte anledning att i detta sammanhang överväga ändringar i regelsystemet.

Definitioner och tillämpningsområde

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i denna paragraf är hämtade från 1 § KÖL.

Det kan påpekas att enligt IL:s definition så omfattas inte dödsbon av uttrycket juridisk person, vilket innebär att dessa regler inte blir tillämpliga på dödsbon. Vid tillämpning av dagens regler är dödsbon emellertid juridiska personer, varför de i och för sig omfattas av bestämmelserna i KÖL. Eftersom dödsbon inte ingår i koncerner skall de dock inte omfattas av dessa bestämmelser.

I KÖL kallas den avyttrade andelen för *överlåten andel*. Begreppen *överlåtelse* och *avyttring* skiljer sig genom att överlåtelse omfattar också vissa benefika handlingar, som gåvor. Eftersom dessa regler innehåller bestämmelser om uppskov med beskattningen av kapitalvinster bygger de på att det har skett en avyttring (se definitionen av kapitalvinst i 3 § första stycket). Visserligen kan bestämmelserna bli tillämpliga om det finns benefika inslag, t.ex. vid tillämpning av bestämmelserna om oriktig prissättning och uttagsbeskattning (se 8 §). Vid uttagsbeskattning skall emellertid uttag av tillgångar behandlas som om de avyttras (se 22 kap. 7 §). Också när det gäller oriktig prissättning blir effekten av bestämmelserna att man beräknar en vinst som skulle ha uppkommit om en avyttring till marknadspris hade skett. *Överlåten* har därför bytts ut mot *avyttrad*. Vid Lagrådets granskning av förslagen till nya regler för omstrukturering av företag tog Lagrådet upp frågan om hur uttrycket avyttring används (prop. 1998/99:15 s. 394 f.). Regeringen har därefter tillkallat en särskild utredare för att bl.a. belysa innebörden av avyttringsbegreppet i olika bestämmelser och lämna förslag till de lagtekniska ändringar som kan vara erforderliga (dir. 1998:55).

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns inte någon definition av koncern i KÖL, men enligt 7 § första stycket 1 finns regler om att moderföretaget skall vara vissa typer av företag för att bestämmelserna skall vara tillämpliga. För att förtydliga att detta skall gälla generellt när termen svensk koncern används har det tagits in en definition här. Bestämmelsen i 15 § skall dock gälla för samtliga svenska och utländska koncerner, se nedan.

Bestämmelsen i *andra stycket* om vad som avses med koncern när ett skatteavtal har tillämpats kommer från 7 § andra stycket KÖL.

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vissa belopp skall behandlas som kapitalvinst vid tillämpning av dessa bestämmelser kommer från 2 § KÖL.

9 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det övertagande företaget vid en fusion eller fission skall anses köpa andelar kommer från 4 § KÖL. Av 44 kap. 8 § framgår att andelarna anses *avyttrade*, men för tydlighets skull finns här en regel att det övertagande företaget anses *köpa* andelarna.

10 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om företräde för bestämmelserna om uppskov vid fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar är hämtad från 5 § KÖL.

Begäran

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att det krävs en begäran för tillämpning av bestämmelserna om uppskov regleras i 1 § KÖL.

I lagrådsremissen var *andra stycket* placerat som ett första stycke i 12 §, se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Handelsbolag som ägs genom handelsbolag

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om indirekta delägare i handelsbolag kommer från 6 § KÖL.

I lagrådsremissen var bestämmelserna i 11 § *andra stycket* placerade som ett första stycke här i 12 §. Lagrådet anser att det från systematisk synpunkt är lämpligare att alla bestämmelser om begäran av uppskov för direkta eller indirekta delägare i handelsbolag placeras här i 12 § och att resten av bestämmelsen i 12 § flyttas över till 18 §.

Regeringen gör följande bedömning. Det kan vara lämpligt att ta in bestämmelserna om begäran om uppskov från delägare i handelsbolag i 11 § som ett *andra stycke* och att i huvudsak utforma bestämmelsen på

det sätt Lagrådet föreslår. I detta kapitel finns det bestämmelser i två paragrafer som skall tillämpas på handelsbolag som ägs genom handelsbolag. Det skulle naturligtvis gå att flytta ut bestämmelserna, som Lagrådet föreslår. Lagrådet föreslår detsamma i en motsvarande bestämmelse i 49 kap., som reglerar andelsbyten. Där finns det bestämmelser i fyra paragrafer som skall tillämpas på handelsbolag som ägs genom handelsbolag. Att flytta ut dessa bestämmelser skulle göra lagtexten längre och mer komplicerad. Regeringen finner inte skäl att, för de relativt ovanliga fall då handelsbolag ägs genom handelsbolag, tynga lagtexten med ytterligare bestämmelser.

Villkor för uppskov

13 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilka andelar som omfattas av bestämmelserna är hämtad från 3 § KÖL.

14 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om moderföretag i koncernen är hämtad från 7 § första stycket 1 KÖL.

15 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om koncerntillhörighet i flera koncerner kommer från 7 § första stycket 2 KÖL. Liksom i SLK:s förslag till 22 kap. 11 § tredje stycket IL finns ett tillägg i *första stycket andra strecksatsen* att den omständigheten att överlåtaren och förvärvaren ingår i olika underkoncerner inte hindrar tillämpning av bestämmelserna. I denna paragraf skall termen koncern naturligtvis inte inskränkas på samma sätt som i övriga bestämmelser om koncerninterna andelsavyttringar (se 7 §), utan bestämmelsen bör gälla för alla svenska och utländska koncerner. Därför har *andra stycket* lagts till.

Lagrådet har föreslagit att bestämmelsen skall ändras redaktionellt i förhållande till förslaget i lagrådsremissen. Regeringen följer Lagrådets förslag.

16 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från 7 § första stycket 3 KÖL. I förslaget från SLK finns en motsvarande bestämmelse i 22 kap. 12 § IL, där utformad som en definition av näringsbetingad aktie. Uttrycket näringsbetingade andelar förklaras i 24 kap. 16 §. Att uttrycket näringsbetingade andelar inte används här beror på dels att här skall man beakta också om andra företag i den svenska koncernen innehar aktier, dels att det är olika tidpunkter för innehavet som är avgörande här och i 24 kap. 16 §.

Lagrådet har yttrat sig med anledning av bl.a. definitionen av näringsbetingade andelar i 24 kap. 16 §. I den bestämmelsen byter regeringen ut ordet *verksamhet* mot *rörelse*. Samma byte görs här i denna paragraf. *Rörelse* definieras i 2 kap. 24 §. I kommentaren till den paragrafen finns

en redogörelse för skälen till bytet. Ändringen har gjorts efter lagrådsgranskningen.

Den huvudsakliga innebörden av uppskov

17 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Huvudregeln om när kapitalvinsten skall tas upp som intäkt kommer från 8 § KÖL.

Lagrådet föreslår en ny lydelse av paragrafen. Lagrådet menar att bestämmelsen blir lättare att förstå om den avslutas ”... den avyttrade andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av det säljande företaget eller av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget, om inte annat följer av 8–24 §§.”.

Regeringens och Lagrådets förslag skiljer sig åt på två sätt. För det första upprepar Lagrådet orden ”eller inte längre”. Regeringen följer det förslaget. Det andra som skiljer är att Lagrådet nämner det säljande företaget före andra företag inom koncernen. Det kan rent språkligt göra att meningen flyter bättre, men kan leda tanken fel. Det som åsyftas är att det säljande företaget köpt tillbaka den avyttrade andelen från ett företag inom koncernen och sedan säljer andelen externt. Att nämna denna förhållandevis ovanliga situation först gör enligt regeringens bedömning bestämmelsen svårare att förstå, varför regeringen inte följer Lagrådets förslag på denna punkt.

18 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller om det säljande företaget är ett handelsbolag kommer från 9 § KÖL. Att även indirekt ägande genom handelsbolag beaktas regleras i 12 § ovan och i 6 § KÖL.

I det till Lagrådet remitterade förslaget fanns ett första stycke som hänvisade till 17 §. Lagrådet anser att det innebär en dubbelreglering och stycket har efter förslag från Lagrådet tagits bort.

Det säljande företaget får hemvist i ett annat land

19 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att kapitalvinsten skall tas upp om det säljande företaget får hemvist i ett annat land eller inte längre har ett fast driftställe här kommer från 10 § tredje stycket KÖL. I den bestämmelsen står det att vinsten skall tas upp som intäkt *vid det tillfället*. *Vid det tillfället* har utelämnats här i regeringens förslag eftersom det är självklart att intäkten skall tas upp när det som anges i paragrafen sker. Reglerna i IL är ju så utformade att de gäller för det aktuella beskattningsåret, om det inte föreskrivs något annat (se avsnitt 7.1 under rubriken Tidsperspektivet). Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Det säljande företaget upphör att existera

20 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller när det säljande företaget upplöses kommer från 10 § första och andra styckena KÖL. Också i denna paragraf har uttrycket *vid det tillfället* utelämnats. För kommentar, se 19 §.

Den avyttrade andelen avyttras genom ett andelsbyte

21 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller om det köpande företaget avyttrar den avyttrade andelen genom ett andelsbyte kommer från 11 § KÖL. Den sista meningen kom till först vid utskottsbehandlingen.

Den avyttrade andelen delas ut

22 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller när de avyttrade andelarna delas ut av det köpande företaget genom s.k. Lex ASEA-utdelning kommer från 12 § KÖL.

Andelarna i det köpande företaget delas ut

23 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller när andelarna i det köpande företaget delas ut genom s.k. Lex ASEA-utdelning kommer från 13 § KÖL.

Det avyttrade företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion

24 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om fusion mellan det avyttrade företaget och ett annat företag kommer från 14 § KÖL. Bestämmelsen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen på grund av ny lagstiftning år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:646). Ändringen här i IL har inte granskats av Lagrådet.

Turordning

25 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om turordning vid avyttring av andelar kommer från 15 § KÖL. Också denna bestämmelse har ändrats i förhållande till lagrådsremissen på grund av ny lagstiftning år 1999 (prop.1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:646). Ändringen här i IL har inte granskats av Lagrådet.

Uppdelning och sammanläggning av uppskovsbelopp

26 och 27 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uppdelning och sammanläggning av uppskovsbelopp kommer från 16 § KÖL.

Lagrådet påpekar att uttrycket ”liknande förfarande” i 26 § kan föranleda osäkerhet, bl.a. om uttrycket innefattar nyemissioner och i så fall efter vilka grunder kapitalvinsten skall fördelas på de nyemitterade andelarna. Lagrådet hänvisar till att Lagrådet redan när bestämmelsen infördes hade påtalat detta (prop. 1998/99:15, s. 400 och 402). Lagrådet framhåller på nytt att frågan bör bli föremål för vidare överväganden. Enligt regeringens bedömning är det inte lämpligt att gå in på denna fråga här. Regeringen avser i stället att överlämna frågan för vidare överväganden till Utredningen om vissa företagsskattefrågor.

Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

Bestämmelserna i 28–32 §§ kommer från 2 § 4 a mom. SIL.

Regler om begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster vid avyttringar mellan företag i intressegemenskap har funnits sedan 1990 års skattereform. De placerades då i 2 § 4 mom. tredje, femte och nionde styckena SIL. Bestämmelserna ändrades år 1996 (Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, bet.1996/97:SkU9, SFS 1996:1227).

Momentet har därefter setts över av Företagsskatteutredningen och år 1998 flyttades bestämmelserna över till 2 § 4 a mom. SIL. Enligt de gamla reglerna inträdde det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation, vilket innebar att det köpande företaget fick tillgodogöra sig den förlust som uppkom under det säljande företags innehavstid. Enligt de nya reglerna skjuts avdragsrätten för kapitalförlusten upp och det är det säljande företaget som drar av kapitalförlusten. Därigenom kan avdrag medges också i de fall då tillgången avyttrats till ett utländskt företag.

Eftersom regeringens förslag och SLK:s förslag utgår från olika regler finns det inte någon anledning att redogöra för SLK:s förslag eller för remissinstansernas synpunkter på förslagen. I kommentarerna tas därför bara in upplysningar om var bestämmelserna kommer från.

Tillämpningsområde

28 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar avdrag för kapitalförluster vid avyttringar mellan företag i intressegemenskap.

Bestämmelserna kommer från 2 § 4 a mom. första stycket SIL.

Uttrycken *moderföretag* och *dotterföretag* används på ett flertal ställen i inkomstskattelagstiftningen (t.ex. i nuvarande punkt 10 av anvisningar-

na till 53 § KL och 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL, i de föreslagna 20 kap. 23 §, 35 kap. 2 § och 40 kap. 14 §). Med moder- och dotterföretag förstås (om det inte sägs något annat, som i 35 kap. 2 § eller i 40 kap. 7 §) sådana företag som enligt det civilrättsliga koncernbegreppet bildar moder-dotterförhållanden. Uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” finns i dag också i punkt 11 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL, i IL placerad i 20 kap. 23 §. Vad som avses då är inte bara äkta koncerner utan också om t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande. Men det kan också finnas andra fall som avses, se t.ex. RÅ83 Aa 225. Se också vad som sägs i Ds Fi 1986:19 s. 50 f. och prop. 1986/87:42 s. 34 f.

Bestämmelserna gäller också när det köpande eller säljande företaget är ett *svenskt handelsbolag*. Att detta gäller också vid den kommunala taxeringen i fråga om fysiska personers andelar i handelsbolag regleras i punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Det kan påpekas att när handelsbolaget har en fysisk person som delägare beskattas delägarens andel av handelsbolagets kapitalförlust vid avyttring av en fastighet eller bostadsrätt i inkomstslaget kapital (se 13 kap. 4 § andra stycket IL). Det finns inga bestämmelser i inkomstslaget kapital om att avdragsrätten skjuts upp. Det är emellertid avsikten att detta skall gälla också i de fallen. Det tas därför in hänvisningar i 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 §.

Dödsbon omfattas inte av uttrycket juridiska personer i IL, till skillnad mot i dagens lagstiftning. Det skulle därför kunna göras ett tillägg för dödsbon i denna paragraf, men tanken är inte att den skall gälla för dödsbon. Något tillägg görs därför inte. När det gäller utländska dödsbon omfattas de emellertid eftersom de behandlas som utländska bolag.

29 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att reglerna inte skall tillämpas i vissa fall regleras i 2 § 4 a mom. andra stycket SIL.

Lagrådet tar upp frågan om hur denna bestämmelse förhåller sig till 44 kap. 23 och 24 §§ (44 kap. 21 och 22 §§ i lagrådsremissen). Vidare påpekar Lagrådet att rätten till avdrag för en kapitalförlust i sin helhet kan gå förlorad så snart ersättningen understiger marknadsvärdet. Lagrådet ifrågasätter denna kraftiga tröskeeffekt från saklig utgångspunkt och menar att frågan bör övervägas under det fortsatta lagstiftningsarbetet. Båda dessa frågor överensstämmer med gällande rätt. Det är inte lämpligt att överväga någon ändring i detta sammanhang. Regeringen har i stället för avsikt att lämna över frågorna till Utredningen om vissa företags-skattefrågor. När det gäller frågan hur dessa bestämmelser förhåller sig till bestämmelserna i t.ex. 44 och 48 kap. finns det dock anledning att påpeka att 29 § är en specialregel som tar över de allmänna reglerna. Det innebär t.ex. att denna regel har företräde framför bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster i 48 kap. 25–27 §§ vilket innebär att även om en kapitalförlust får dras av enligt 48 kap. så gäller inte det om regeln här i 29 § är tillämplig.

Uppskjuten avdragsrätt

30 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningstidpunkten finns i 2 § 4 a mom. första stycket SIL.

Efterföljande fusion eller fission

31 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdrag inte medges för kapitalförlust om det företag som den överlåtna andelen avser går upp i ett annat företag i samma intressegemenskap som det säljande företaget är hämtad från 2 § 4 a mom. femte stycket SIL.

Turordning

32 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken ordning tillgångar skall anses avyttrade är hämtad från 2 § 4 a mom. tredje och fjärde styckena SIL.

26 kap. Återföring av värdeminskningssavdrag

Detta kapitel innehåller bestämmelser om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras eller övergår till att bli privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt. Det finns bestämmelser både för kapitaltillgångar och för lagertillgångar. Kapitlet är placerat som 23 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

År 1981 infördes en bestämmelse om återföring av värdeminskningssavdrag vid avyttring av lagerfastigheter (SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295). När det gäller fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar var det först genom 1990 års skatte-reform som det infördes bestämmelser om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. (förarbeten, se nedan). För sådana fastigheter och bostadsrätter kan återföringen sägas vara en korrigering för att det tidigare har gjorts för stora avdrag för värdeminskning m.m.

Kapitalvinsten eller kapitalförlusten när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras, skall för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital. Att värdeminskningssavdragen m.m. skall återföras i näringsverksamheten i stället för vid kapitalvinstberäkningen beror på att om det skulle ske vid kapitalvinstbeskattningen skulle det återförda beloppet beskattas som inkomst av kapital medan avdragen gjordes i näringsverksamhet, där skattebelastningen är högre. För juridiska personer har det inte någon egentlig betydelse om återföringen görs vid kapitalvinstberäk-

ningen eller vid den vanliga inkomstberäkningen. Det beslutades emellertid att samma regler skulle gälla såväl för juridiska personer som för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: *Första och andra styckena* överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar. *Tredje stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till kapitlet. I *första stycket* står det ”värdeminskingsavdrag m.m.”. Med *m.m.* avses här och på andra ställen i lagen där det talas om ”återförda värdeminskingsavdrag m.m. enligt 26 kap.”, t.ex. i 31 kap. 7 §, alla de avdrag som räknas upp i 2 § första stycket 2–5.

I *andra stycket* står att bestämmelserna i 2–11 §§ gäller i fråga om fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar och bestämmelserna i 12 och 13 §§ gäller i fråga om fastigheter och bostadsrätter som är lager-tillgångar. I de aktuella paragraferna finns det inte någon begränsning till dessa grupper av tillgångar.

I *tredje stycket* har det gjorts ett tillägg efter lagrådsföredragningen med en hänvisning till den nya 14 § angående skattemässig kontinuitet i fråga om näringsbostadsrätter. Vidare hänvisas också till kapitlet om byggnader och markanläggningar för att läsaren skall se att motsvarande regler finns i fråga om fastigheter.

Kapitaltillgångar

Fastigheter

2 §

SLK:s förslag: *Första stycket* överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar. I *andra stycket* finns inte tillägget ”om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt”.

Remissinstanserna: *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att bestämmelsen i första stycket 5 om återföring av utgifter för förbättrande

reparationer och underhåll skall avskaffas. Ingen kan i dag säga vad som omfattas av bestämmelsen och SLK:s förslag innebär inte att det blir lättare. Regeln bör över huvud taget inte finnas för juridiska personer och för enskilda näringsidkare bör den gälla bara den som köpt en nedsliten fastighet för att reparera med direktavdrag och som kort tid därefter avyttrar fastigheten. *Riksskatteverket* anser att det är alltför kortfattat att i första stycket 5 skriva ”avdrag det beskattningsåret”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar återföring av gjorda värdeminskingsavdrag m.m. Bestämmelserna i *första stycket* finns i dag i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. De tillkom vid 1990 års skattereform.

Riksskatteverkets förordar att dagens lydelse i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL skall användas i *första stycket 5*. Där används uttrycket ”*ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter* för värdehöjande reparationer och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastighet under det aktuella beskattningsåret och *medgivna avdrag* avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren”. När det gäller det aktuella beskattningsåret bör, enligt regeringens mening, det som skall återföras motsvara det avdrag som *görs* för beskattningsåret och inte det avdrag som *skulle kunna göras* därför att utgifterna är avdragsgilla. När det gäller tidigare år används i dag uttrycket *medgivna avdrag*. I IL används ordet *gjorda* i stället för *medgivna*. Att det är gjorda avdrag som skall återföras framgår redan av 1 §. SLK:s förslag behålls därför, med undantag för att uttrycket ”avdrag *det* beskattningsåret” ändras till ”avdrag *som avser* beskattningsåret”.

I *andra stycket* finns en upplysning om vad som menas med förbättrande reparationer och underhåll (jfr 10 § andra stycket). En motsvarande upplysning finns i punkt 5 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL. Där används uttrycket *värdehöjande* reparationer och underhåll. SLK har bytt ut det mot *förbättrande* reparationer och underhåll med motivering att det ju är tillgångens skick och inte dess värde som är avgörande. Regeringen anser att bytet är motiverat och följer kommitténs förslag. Dagens uttryck infördes genom 1990 års skattereform. Uttrycket förbättrande reparationer och underhåll används också i vissa bestämmelser som reglerar kapitalvinstberäkningen, se 45 kap. 12 § och 46 kap. 10 §.

Lagrådet föreslår att utformningen av bestämmelsen i *andra stycket* skall ändras i förhållande till SLK:s förslag genom tillägget ”om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt” för att den skall passa in också på de situationer då fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (se 9 och 13 §§). Regeringen har utgått ifrån att de bestämmelser som finns om skattemässig kontinuitet i 19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § innebär att den nye ägaren anses inträda i överlåtarens skattemässiga situation också när det gäller förvärvstidpunkten när det gäller bestämmelser om förbättrande reparationer och underhåll samt värdeminskingsavdrag. Det innebär att om det står förvärvet så avses inte förvärvet genom arv, testamente, gåva eller bodelning utan det tidigare förvärv som skett genom köp, byte eller på liknande sätt. Lagrådet gör emellertid inte samma tolkning. I tydlighetens intresse görs det tillägg som Lagrådets föreslår.

Sveriges Fastighetsägareförbunds yttrande innehåller förslag om sådana materiella förändringar som inte bör företas i detta lagstiftningsärende.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdrag som avser tiden före år 1952 inte skall återföras finns i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den lades till år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1470) i samband med ändringar av kapitalvinstbestämmelserna. De ändrade kapitalvinstbestämmelserna finns i 45 kap. 28 och 29 §§.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att SLK föreslår att bestämmelsen skall gälla bara om fonden var avsatt av en enskild näringsidkare.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur stor del av ett avdrag som skall återföras enligt 2 § första stycket 4 kommer från punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Avdrag för avsättning till en ersättningsfond får uppgå högst till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten och de återföringar som skall ske enligt denna paragraf, se 31 kap. 7 §. Det belopp som återförs enligt 2 § första stycket 4 skall enligt bestämmelsen här i 4 § begränsas till den del av avsättningen som motsvaras av återföringen enligt detta kapitel vid den avyttring som låg till grund för avsättningen.

SLK föreslår att det skall införas en begränsning så att bestämmelsen gäller bara för enskilda näringsidkare. Kommittén motiverar införandet med att i annat fall skulle resultatet bli fel för juridiska personer. När kommitténs förslag lades fram skilde sig beskattningen för juridiska personer från enskilda näringsidkares beskattning dels genom att avsättningen vid den första avyttringen till ersättningsfond grundade sig bl.a. på en *kvoterad* kapitalvinst, dels genom att den juridiska personen blev beskattad på samma sätt (i samma inkomstslag till samma skattesats) för såväl kapitalvinster som andra intäkter av näringsverksamhet. Bestämmelserna har emellertid ändrats år 1998 så att kapitalvinsten inte längre skall kvoterats för juridiska personer. Det finns därför inte skäl att begränsa regeln till fysiska personer. Regeringen tar inte med begränsningen.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna paragraf finns en spärregel, som tillkom år 1990. Den finns i dag placerad i punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen likställs vissa överföringar och upplåtelse av mark m.m. med avyttring. Bestämmelsen infördes år 1990. Den är hämtad från punkt 5 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att den skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar avyttring av en del av en fastighet. *Första meningen* finns i dag i punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes år 1990.

Den *andra meningen* är ny. Det finns en uttrycklig bestämmelse i dag om hur omkostnadsbeloppet vid tillämpning av 5 § skall beräknas vid delavyttringar när en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet hos samma ägare (se punkt 6 av anvisningarna till 22 § KL och 8 § andra stycket nedan). I sådana fall föreskrivs att 25 § 6 mom. första stycket första och andra meningarna SIL skall tillämpas (beräkning på grund av avyttrad del – i IL placerade i 45 kap. 19 §). Om den skattskyldige begär det får i stället tredje meningen i lagrummet tillämpas (beräkning genom proportionering – i IL placerad i 45 kap. 20 §). SLK har därför tagit in en uttrycklig regel också för avyttringar trots att det kan anses framgå av den första meningen att beräkningen också av omkostnadsbeloppet skall grundas på den faktiskt försålda delen. Kommittén har då förutsatt att också den särskilda beloppsregeln i 25 § 6 mom. första stycket andra meningen SIL skall få användas. Regeringen följer kommitténs förslag.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar återföring vid karaktärsbyten från näringsfastighet till privatbostadsfastighet hos samma ägare. Bestämmelserna finns i dag i punkt 6 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Också denna bestämmelse infördes vid 1990 års skattereform.

I dagens bestämmelse talas det om en näringsfastighet eller ”del därav”. Uttrycket ”del därav” har inte tagits med i IL. Att det gäller vid delavyttringar framgår ändå genom hänvisningen till 7 § och av vad som står i andra stycket.

Det kan påpekas att någon kapitalvinstbeskattning inte sker förrän vid avyttring av fastigheten. Trots det skall spärregeln i 5 § tillämpas och då finns det en bestämmelse i *andra stycket* om att ersättningen skall anses uppgå till marknadsvärdet. Bestämmelsen i andra stycket andra meningen har kommenterats under 7 §. Observera att meningen är ett undantag från 7 § andra meningen.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I *första stycket* finns dock orden ”eller kan antas komma att bli” inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Liksom 8 § behandlar denna paragraf den situationen att en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet. I denna paragraf sker dock övergången i samband med benefika fång. Bestämmelsen kommer från punkt 5 sista stycket av anvisningarna till 22 § KL och tillkom vid 1990 års skattereform.

Enligt nuvarande lydelse gäller bestämmelsen om egendomen ”blir eller kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. SLK har utelämnat ”kan antas komma att bli” med motivering att beskattningen bör ske efter verkliga förhållanden eftersom utfallet annars blir oriktigt. Regeringen följde SLK:s förslag i lagrådsremissen. Lagrådet anser emellertid att det finns anledning att överväga om det finns tillräckliga skäl för ändringen. Regeringen följer inte SLK:s förslag. I de fall då fastigheten inte blir en privatbostadsfastighet omedelbart, men avsikten är att den skall bli privatbostadsfastighet hos den nye ägaren inom kort, leder SLK:s förslag till att värdeminskingsavdragen m.m. återförs hos den nye ägaren i stället för hos den gamle. Det är inte motiverat att göra den ändringen i detta sammanhang. Regeringens förslag bygger i stället på dagens lagtext.

Det sker inte någon kapitalvinstbeskattning vid de benefika fång som avses i denna paragraf. Trots det skall värdeminskingsavdrag m.m. återföras och spärregeln i 5 § tillämpas. Av *andra stycket* framgår att vid tillämpning av 5 § skall ersättningen anses uppgå till marknadsvärdet.

Bostadsrätter

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar. I *andra stycket* finns inte tillägget ”om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt”.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar återföring av avdrag för förbättrande reparationer och underhåll av bostadsrätter. Bestämmelserna finns i dag i punkt 5 andra och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § KL. Också bestämmelserna som gäller bostadsrätter infördes genom 1990 års skattereform.

När det gäller tillägget i bestämmelsen i *andra stycket*, jämför kommentaren till 2 § andra stycket.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Orden ”eller kan antas komma att bli” finns dock inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar återföring när en näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt dels hos samma ägare, dels vid övergång till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Det kan påpekas att någon kapitalvinstbeskattning

inte sker förrän vid avyttring av bostadsrätten. Bestämmelserna finns i dag i punkt 6 andra stycket respektive punkt 5 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL. De infördes år 1990.

När det gäller punkten 2 har uttrycket ”kan antas komma att bli” lagts till i förhållande till SLK:s förslag. För motivering, se kommentaren till 9 §.

Lagertillgångar

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om återföring av värdeminskningsskatt på lagerfastigheter är hämtad från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Före 1990 års skattereform fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § KL. Bestämmelsen infördes år 1981 (SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295). Den bestämmelsen saknade dock inskränkningen att återföringen bara gäller för avdrag som inte gjorts i räkenskaperna (se prop. 1989/90:110 s. 661).

SLK har anfört att kommittén har svårt att överblicka om bestämmelsen ger besked och rätt resultat i alla olika situationer som kan förekomma, t.ex. om fastigheten behandlats som anläggningstillgång i bokföringen men som lagertillgång vid beskattningen. Kommittén föreslår därför en översyn av bestämmelsen, eventuellt i samband med den översyn som förordas av bestämmelserna i 27 kap. om byggnadsrörelse, tomtrörelse och handel med fastigheter. Riksskatteverket instämmer i att det är angeläget med en översyn. Regeringen kan också instämma i att regeln inte ger besked i alla situationer. Det är emellertid inte rätt tillfälle att ta upp frågan om materiella ändringar av bestämmelserna i detta lagstiftningsärende.

13 §

SLK:s förslag: Enligt förslaget skall bestämmelserna även i 3, 4 och 5 §§ samt 9 § andra stycket tillämpas på dessa äganderättsövergångar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Enligt punkt 5 sista stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § KL skall bestämmelserna i anvisningspunkten (som motsvarar ett antal av de paragrafer som finns ovan i detta kapitel) gälla också vid vissa benefika överlåtelse av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är lagertillgångar. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform.

SLK anför att de bestämmelser som finns för kapitaltillgångar inte passar på lagertillgångar. Hur skall t.ex. 5 § tillämpas på lagertillgångar? Kommittén påpekar också att sådana avdrag som avses i 2 § första stycket 2–4 samt i 4 § inte kan förekomma på lagertillgångar. Hur går bestämmelserna ihop med bestämmelsen i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL (44 kap. 22 § IL) att tillgången skall anses anskaffad till det bokförda värdet?

Kommittén ansåg därför att även denna bestämmelse bör ses över (jfr 12 §), liksom den bestämmelse som placerats i 44 kap. 22 § (42 kap. 17 § tredje stycket i SLK:s förslag). I avvaktan på en översyn har SLK tagit in de bestämmelser som gäller i dag, utan ändringar.

Också i denna fråga håller Riksskatteverket med om att det är angeläget med en översyn. Även regeringen delar uppfattningen att frågan bör ses över. Som SLK påpekat kan vissa paragrafer inte bli tillämpliga i fråga om lagerfastigheter. Dessa hänvisningar bör tas bort redan i detta sammanhang. Bestämmelserna i 4 och 5 §§ samt 9 § andra stycket kan inte bli tillämpliga, varför hänvisningarna till dessa paragrafer tas bort. Som SLK påpekat kan vissa avdrag i 2 § inte förekomma på lagerfastigheter. Det finns emellertid inte anledning att särskilt undanta dem i hänvisningen. Detsamma gäller för 7 § andra meningen. Bestämmelserna i 3 § korresponderar med vissa bestämmelser om hur man får beräkna kapitalvinsten på fastigheter som är förvärvade före år 1952. Det finns inte anledning att det skall påverka vad som skall återföras i fråga om lagerfastigheter. Hänvisningen till 3 § tas därför inte med. Den sistnämnda hänvisningen har tagits bort efter lagrådsföredragningen.

SLK ifrågasätter också om denna bestämmelse går ihop med bestämmelsen i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL (42 kap. 17 § tredje stycket i SLK:s förslag – 44 kap. 22 § i regeringens förslag) att tillgången skall anses anskaffad för det *bokförda värdet*. En sådan värdering kan i många fall leda till ett konstigt resultat. Regeringen föreslår därför att den bestämmelsen skall ändras så att förvärvaren som anskaffningsvärde får räkna det *skattemässiga värdet*, dvs. det lagervärde som har tagits upp för tillgången vid beskattningen. Några värdeminskningssavdrag att ta hänsyn till finns ju inte eftersom de återförs enligt bestämmelserna här i 13 §. Om tillgången är nedskriven under anskaffningsvärdet på grund av att det verkliga värdet har sjunkit, får förvärvaren således ta över det värdet. Om tillgången har tagits upp till anskaffningsvärdet, är det i stället det värdet som förvärvaren får som anskaffningsvärde.

Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter

14 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Varken i SLK:s förslag eller i det till Lagrådet remitterade förslaget finns några bestämmelser om skattemässig kontinuitet i fråga om förbättrande reparationer och underhåll på näringsbostadsrätter när de överlåts benefikt och inte ändrar karaktär till privatbostadsrätt. Det torde vara en ganska sällsynt företeelse. I fråga om fastigheter finns det bestämmelser i 19 kap. 18 § och 20 kap. 12 §. För att reglerna i fråga om fastigheter och bostadsrätter skall ha en enhetlig uppbyggnad tas det emellertid in en bestämmelse om kontinuitet också i fråga om bostadsrätter.

Bestämmelsen placeras i detta kapitel, trots att det inte är fråga om återföring. Motsvarande bestämmelser i fråga om fastigheter finns i 19 och 20 kap. Där passar det inte att ta in en bestämmelse om bostadsrätter. Det finns inte heller någon annan given plats i IL.

Hänvisningar

15 §

SLK:s förslag: Innehåller inte någon hänvisning till *skogsavdrag* eller *underprisöverlåtelser*, men däremot vissa andra hänvisningar som strukits i regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till vissa bestämmelse enligt vilken återföring enligt detta kapitel inte skall ske.

Vissa av de ändringar som har gjorts i förhållande till SLK:s förslag är föranledda av lagändringar år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet 199899:SkU5, SFS 1998:1600 ff.).

När det gäller *skogsavdrag* skall ett företag som förvärvar en fastighet från ett annat företag inom samma svenska koncern enligt bestämmelsen i 21 kap. 14 § jämförd med 16 § anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren. Detta innebär en form av skattemässig kontinuitet. Vid skattemässig kontinuitet skall inte det överlåtande utan det övertagande företaget återföra de gjorda avdragen, se avsnitt 7.2.11. Att det inte finns någon hänvisning till bestämmelserna om kontinuitet i 21 kap. 16 § eller i 44 kap. 21 § beror på att de bestämmelserna reglerar kontinuitet vid benefika förvärv och då skall bestämmelserna om återföring här i 26 kap. inte tillämpas.

27 kap. Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

Detta kapitel är placerat som 24 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet finns bestämmelser för tre former av näringsverksamhet som avser fastigheter: *byggnadsrörelse*, *handel med fastigheter* och *tomtrörelse*. Vad som har placerats här är vissa specialbestämmelser. Utöver dessa gäller de vanliga bestämmelserna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Kapitlet ger således inte hela bilden av hur de tre formerna beskattas.

Bestämmelserna i 2–8 §§ gäller i fråga om byggnadsrörelse och handel med fastigheter. De behandlar huvudsakligen frågan när fastigheter samt andelar skall anses som lagertillgångar. Men det finns också en bestämmelse om uttagsbeskattning vid byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar. Bestämmelserna i 9–17 §§ gäller i fråga om tomtrörelse och är till stora delar utformade som bestämmelser om vad som avses med uttrycket tomtrörelse. Kapitlet avslutas med en bestämmelse om arv m.m., som är gemensam för alla tre former av näringsverksamhet som behandlas i detta kapitel.

En bestämmelse som finns om kontinuitet i enkel tomtrörelse för dödsbon har uteslutits, se kommentaren till 12 §.

En stor del av bestämmelserna har för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag en funktion att avgränsa vad som räknas till inkomstlaget näringsverksamhet och inte till inkomstlaget kapital. De bestämmelserna skulle kunna placeras i

13 kap. i stället. I kommentaren till 13 kap. 1 § tredje stycket finns en redogörelse för skälen till att bestämmelserna ändå tas in här.

Det finns ytterligare några bestämmelser som har stor betydelse för byggnadsrörelser, t.ex. bestämmelserna om värdering av lager av fastigheter och pågående arbeten. Eftersom dessa gäller också andra typer av näringsidkare har de placerats i 17 kap., som handlar om värdering av lager och pågående arbeten.

SLK kom fram till att det är angeläget med en översyn av bestämmelserna i detta kapitel, särskilt när det gäller tomtrörelse, men ansåg att det är en så omfattande uppgift att den inte borde genomföras inom kommitténs ram. Kommittén fann det inte heller meningsfullt att redovisa alla de frågor som den funderade över utan begränsade sig i stället till att redigera om bestämmelserna. I vissa mindre frågor har kommittén dock kommit med förslag till förtydliganden eller ändringar. Kommittén förde följande resonemang.

”Bestämmelserna i detta kapitel har fått mindre betydelse efter de ändringar i inkomstbeskattningen som har skett sedan de tillkom. Det har också blivit svårt att få dem att passa ihop med det inkomstskattesystem som har vuxit fram under 1990-talet. Det finns en mängd bestämmelser där vi i vårt arbete har ifrågasatt dagens utformning eller där vi undrar vad de innebär.

Som exempel kan nämnas den centrala frågan vad det innebär att en enkel tomtrörelse är *påbörjad*. Innebär det att de tomter som ingår i rörelsen blir lagertillgångar när den femtonde tomten säljs eller räknas de olika tomterna som lager först vid avyttring av respektive tomt?

Om den första tolkningen är riktig – att tomterna blir lager när tomtrörelsen påbörjas – kan man fråga sig vad som gäller om avyttringen inte skall räknas in i tomtrörelsen, t.ex. om tomten avyttras till en anställd på ett sådant sätt att avyttringen enligt 14 § inte skall ingå i tomtrörelsen. Vad gäller om tomtägaren bebygger tomten? Skall det ske en uttagsbeskattning? Och vad gäller om tomten är nedskriven eller om tomtägaren har fått avdrag i verksamheten för kostnader för tomten?

Om den andra tolkningen är riktig – att tomterna blir lager först när de avyttras – kan man i stället fråga sig hur det går ihop med bestämmelserna om avskattning i dagens 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Blir det då någon beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet? Hur skall den skattskyldige under innehavstiden redovisa kostnader för tomtinnehavet eller utgifter som höjer anskaffningsvärdet (exploateringskostnader m.m.). Och hur kan man då ha en bestämmelse om att en nedskrivning skall tas upp som intäkt vid slutavyttring av lagret?”

Riksskatteverket, Byggtreprenörerna och Sveriges Fastighetsägareförbund instämmer i kommitténs uppfattning att det är angeläget med en översyn av bestämmelserna. Också regeringen delar uppfattningen att bestämmelserna behöver ses över och har därför gett Utredningen om vissa företagsskattefrågor i uppdrag att se över dessa frågor (dir. 1998:55). I avvaktan på denna översyn följer regeringen i stort sett SLK:s förslag.

Bakgrund

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

År 1981 togs det in bestämmelser om byggnadsrörelse och handel med fastigheter i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL (förarbeten, se nedan). Bestämmelserna tillämpades, som huvudregel, fr.o.m. 1984 års taxering. Innan dess fanns det inga särskilda bestämmelser på området. Däremot fanns det en utbildad praxis, bl.a. när en fastighet ansågs ingå i en byggnadsrörelse (s.k. byggmästarsmitta), liksom när andelar i fastighetsförvaltande bolag ansågs ingå i en byggnadsrörelse. Denna praxis tillämpas fortfarande på fastigheter samt andelar som förvärvades före ikraftträdandet av 1981 års bestämmelser (se övergångsbestämmelserna till 27 kap. i 4 kap. ILP). I SOU 1977:86 finns en redogörelse för praxis (s. 302 f.).

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL (förarbeten, se nedan).

Om det inte sägs något annat i kommentarerna till paragraferna, infördes bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL år 1981 och flyttades till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL år 1990.

Tomtrörelse

Bestämmelserna om tomtrörelse togs in i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL år 1967 (förarbeten, se nedan). Innan dess fanns inga särskilda bestämmelser på området utan frågan om en verksamhet var att betrakta som tomtrörelse – då kallad jordstyckningsrörelse – fick avgöras i praxis. I SOU 1966:23 s. 240 f. och prop. 1967:153 s. 46 f. finns redogörelser för praxis.

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL (förarbeten, se nedan).

Om det inte sägs något annat i kommentarerna till paragraferna, infördes bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL år 1967 och flyttades till punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL år 1990.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1967 Bestämmelserna om tomtrörelse infördes, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU153, SFS 1967:748
- 1981 Bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter infördes, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att för att förtydliga vad som avses bör paragrafen innehålla följande. ”Utöver dessa bestämmelser gäller de övriga bestämmelserna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.” I annat fall bör ordet *särskilda* bytas mot *kompletterande*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns en upplysning om kapitlets innehåll. Utöver bestämmelserna i detta kapitel gäller vanliga bestämmelser för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Man kan knappast tro att det bara är dessa bestämmelser som gäller för de aktuella formerna av rörelse. Det av Riksskatteverket föreslagna tillägget behövs därför inte. I IL används i åtskilliga paragrafer uttrycket ”I ... finns särskilda bestämmelser om”. Det kan inte finnas anledning att just här byta uttryckssätt från *särskilda* till *kompletterande*. Regeringen följer SLK:s förslag.

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Innehav av lagertillgångar

2 §

SLK:s förslag: Innehåller hänvisningar till 4–7 och 18 §§. Det som finns med i regeringens förslag överensstämmer, bortsett från vissa redaktionella ändringar, med SLK:s förslag till andra stycket.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen föreskrivs att vissa *innehav* av tillgångar leder till att innehavaren anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelsen är hämtad från punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

I kapitlet finns ingen förklaring till vad som avses med uttrycken byggnadsrörelse och handel med fastigheter. För att avgöra om någon bedriver sådana verksamheter får man i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i 13 kap. Det finns en omfattande praxis i frågan. Den har redovisats bl.a. i SOU 1977:86 s. 302 f. Frågan om en definition av byggnadsrörelse och handel med fastigheter finns diskuterad bl.a. i prop. 1980/81:68 del A s. 148 f.

Det kan påpekas att i detta kapitel – liksom på flera andra håll i lagen – har ordet *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång*. I avsnitt 7.2.7 finns en redogörelse för motivet till detta byte.

I SLK:s förslag finns hänvisningar till andra bestämmelser i kapitlet. Det är inte nödvändigt att hänvisa inom kapitlet, varför hänvisningarna har utelämnats. Den materiella bestämmelsen att den som förvärvar vissa tillgångar genom arv m.m. anses bedriva byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse är placerad i 18 §.

Avyttring av byggnadstomt

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen reglerar frågan till vilken verksamhet resultatet vid avyttring av en byggnadstomt skall föras. Den är hämtad från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL, dvs. från bestämmelserna om tomtrörelse. Bestämmelsen infördes år 1967.

Lagerfastigheter

4 §

SLK:s förslag: Första och andra styckena överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring. Tredje stycket är nytt.

Remissinstanserna: Byggentreprenörerna motsätter sig den ändrade innebörden av begreppet make i IL, som innebär att en person betraktas som make från äktenskapets ingående. Enligt Byggentreprenörerna bör nu gällande regler tolkas så att man betraktas som make först från och med den 1 januari året efter äktenskapets ingående.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om s.k. byggmästarsmitta kommer från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Som Byggentreprenörerna påpekar får regeln en något ändrad innebörd genom att makar betraktas som makar från den dag äktenskapet ingås till den dag det upplöses. Denna fråga har tagits upp i författningskommentaren till 2 kap. 20 §.

Tredje stycket har efter förslag från Lagrådet lagts till som ett förtydligande.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte haft några invändningar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om undantag från byggmästarsmittan finns i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Det kan påpekas att paragrafen är ett undantag också från andra stycket i 4 §. Det innebär att den förvärvade fastigheten inte blir smittad av företags rörelse om den inte skulle ha blivit en lagertillgång om rörelsen hade bedrivits direkt av förvärvaren.

I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen framhöll departementschefen (prop. 1980/81:68 del A s. 154) att en fastighet kan förvärvas för flera ändamål. Då ”bör den förvärvade fastigheten anses som omställningstillgång såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för det kvalificerade ändamålet. En fastighet som dels skall användas som anläggningstillgång i den skattskyldiges rörelse,

dels skall hyras ut, bör alltså behandlas som anläggningstillgång endast om minst omkring 75 % av fastigheten kan anses avsedd för rörelsen.” Detta framgår inte av lagtexten i dag. Ett förtydligande bör göras i *punkt 1* i lagtexten. Därför har *till huvudsaklig del* lagts till. När det gäller uttrycket *till huvudsaklig del*, se avsnitt 7.2.4.

I den lagtext som motsvarar *punkt 2* står det i dag: ”om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen”. Eftersom det bör gälla också när byggnadsrörelsen bedrivs av maken, ett fåmansbolag eller ett fåmanshandelsbolag (andra stycket av 4 §) har orden ”den av fastighetsägaren bedrivna” tagits bort. Genom denna ändring blir det tydligare att punkten inte är tillämplig i fråga om den som bedriver handel med fastigheter. Någon materiell ändring är inte avsedd.

Före skattereformen fanns det ytterligare ett undantag i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL. Det avsåg en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make. Eftersom sådana fastigheter efter skattereformen är privatbostadsfastigheter och aldrig ingår i en näringsverksamhet (jfr 4 § sista stycket samt 13 kap. 1 § andra stycket) behövs inte undantaget. Även privatbostadsfastigheter som förvärvades före skattereformen och som då ansågs smittade faller numera utanför området för de fastigheter som kan ingå som lagerfastigheter i en näringsverksamhet.

Lagerandelar i fastighetsförvaltande företag

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att andelar i fastighetsförvaltande företag i vissa fall skall anses som lagertillgångar är hämtad från punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att också fastigheterna hos ett svenskt handelsbolag i vissa fall skall anses som lagertillgångar kommer från punkt 4 sjätte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Uttagsbeskattning vid byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse är hämtad från punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § KL. Före år 1981 hade man i praxis löst det så att om en byggmästare utförde arbeten av en viss omfattning på en egen fastighet ändrade den karaktär till lagertillgång i byggnadsrörelsen. Genom att man införde denna bestämmelse uttagsbeskattas byggmästaren i stället och fastigheten ändrar inte karaktär.

I *andra stycket* finns en bestämmelse för när eget arbete skall uttagsbeskattas.

I 19 kap. 17 § finns en bestämmelse om att det belopp som tas upp enligt denna paragraf skall anses som utgift för arbeten i byggnadsrörelse. I 45 kap. 15 § finns en bestämmelse om att det belopp som har tagits upp enligt denna paragraf skall användas när storleken på förbättringsutgifterna bestäms vid en kommande kapitalvinstberäkning.

Bestämmelserna i paragrafen är inte uttömmande när det gäller uttagsbeskattning i byggnadsrörelser. De vanliga bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. gäller också i byggnadsrörelser i andra fall än när en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten.

Tomtrörelse

Vad som är tomtrörelse

9 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns hänvisningar till 3 och 10–18 §§.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den övergripande bestämmelsen om vad som avses med tomtrörelse i *första stycket* är ny. Bestämmelsen om vad som avses med byggnadstomt kommer från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Definitionen av tomtrörelse är redan i dag uppdelad på två typer av tomtrörelser. Den ena brukar kallas kvalificerad tomtrörelse (andra stycket i anvisningspunkt 3) medan den andra – som bygger på att ett visst antal tomter har avyttrats – kallas för enkel eller okvalificerad tomtrörelse (tredje stycket i anvisningspunkten). Lagtexten förenklas om man inför benämningar på de två företeelserna. Här används benämningarna *kvalificerad* respektive *enkel tomtrörelse*.

I dagens lagtext växlar uttrycken *avyttring* och *försäljning*. Här och i de följande paragraferna används enbart uttrycket *avyttring*.

De av SLK föreslagna hänvisningarna till andra paragrafer i kapitlet har utelämnats.

Vad som är kvalificerad tomtrörelse

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av kvalificerad tomtrörelse kommer från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL.

I dagens bestämmelse finns det en exemplifiering av när en fastighet uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markavyttring. De exempel som tas upp är att en fastighet har köpts av ett tomtbolag e.d. och att förvärvet har avsett mark som enligt detaljplan är avsedd för bebyggelse. Att sådana förvärv bör leda till att en tomtrörelse skall anses påbörjad är en normal tolkning av bestämmelsen. Exempelen kan därför tas bort. Det är naturligtvis inte avsikten att det skall leda till någon materiell ändring.

Om en tomtrörelse är kvalificerad gäller inte bestämmelserna i 11–17 §§ om enkel tomtrörelse.

Vad som är enkel tomtrörelse

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen i *första stycket* av enkel tomtrörelse är hämtad från första meningen i tredje stycket punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om i vilka fall avyttringar på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet skall räknas samman är hämtad från tredje meningen i samma stycke.

12 §

SLK:s förslag: I SLK:s förslag gäller inte bestämmelsen i *andra stycket* för överlåtaren. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att man skall räkna också makens avyttringar och andra närståendes avyttringar i vissa fall kommer från andra och femte meningarna i tredje stycket punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *första stycket* om makars avyttringar överensstämmer inte med ordalydelsen i dagens bestämmelse, där det står. ”Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under angivna tid.” SLK har ändrat bestämmelsen så att den står i överensstämmelse med de uttalanden som gjordes i förarbetena (prop. 1967:153 s. 149) och som kommittén anser vara den rimliga tolkningen av bestämmelsen. Regeringen följer SLK:s förslag.

Andra stycket har efter förslag från Lagrådet fått omfatta också överlåtaren.

Det kan påpekas att gruppen av närstående personer i andra stycket är en annan än i fåmansföretagsbestämmelserna i 2 kap. 22 §.

I detta sammanhang kan det tilläggas att i punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 21 § KL finns en bestämmelse om att frågan om ett *dödsbos* avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms på samma sätt som om den avlidne hade verkställt avyttringen. Liksom i dag finns det inte någon allmän kontinuitetsbestämmelse för dödsbon, se den inledande kommentaren till 4 kap. Det finns då inte heller någon anledning att ta in denna bestämmelse här.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Här finns två bestämmelser om vad som räknas som avyttringar vid beräkningen av antalet avyttrade tomter i 11 § KL. Bestämmelserna är hämtade från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 21 § KL.

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* efterlyser ett klargörande om huruvida en skattskyldig kan anses bedriva både enkel och kvalificerad tomtrörelse och om en sådan avyttring som avses i denna paragraf kan anses ingå i den enkla tomtrörelsen, trots att den skattskyldige bedriver kvalificerad tomtrörelse.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vissa avyttringar som berör anställda inte anses ingå i tomtrörelsen är hämtad från punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Regeringen anser att det inte är lämpligt att i detta sammanhang göra olika klargöranden utan vill ta upp sådana frågor vid en samlad översyn av bestämmelserna i detta kapitel. Här kan dock konstateras att den av SLK föreslagna regeln innebär att en skattskyldig kan anses bedriva både

kvalificerad och enkel tomtrörelse och att en sådan avyttring som avses i denna paragraf skall anses ingå i den enkla tomtrörelsen, om den skattskyldige bedriver kvalificerad tomtrörelse. Det är inte helt klart vad dagens bestämmelse innebär men vid utformningen av lagtexten måste man ta ställning till vad som skall gälla för framtiden. Regeringen finner då inte skäl att frångå kommitténs förslag.

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar frågan när en enkel tomtrörelse anses påbörjad. Bestämmelsen i *första stycket* är hämtad från tredje stycket av punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny. I vissa kommentarer har det sagts att om den skattskyldige har avyttrat flera tomter under det beskattningsår då han avyttrar den femtonde tomten, så får han välja i vilken ordning tomterna anses avyttrade (se t.ex. Riksskatteverkets Handledning vid beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering s. 1330). I förarbetena till bestämmelserna föreslogs av kommittén att en tomtrörelse skulle anses påbörjad vid ingången av det beskattningsår under vilket den femtonde tomten såldes. Departementschefen föreslog i stället att en tomtrörelse skulle anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten (prop. 1967:153 s. 152 f.) och förtydligade: ”Om man inte vet vilken avyttring som skall anses avse den femtonde tomten, därför att den skattskyldige samtidigt avyttrat flera tomter, får schablonregeln enligt min mening anses innebära, att den skattskyldige själv kan bestämma turordningen och därmed välja vilken eller vilka försäljningar som skall rörelsebeskattas.” SLK ansåg att det är svårt att tolka detta uttalande så att det skall finnas en valfrihet för avyttringar under ett helt år. Dessutom menade SLK att en sådan valfrihet skulle utöka antalet situationer då det uppkommer svårigheter. Det kan inträffa komplikationer t.ex. med hänsyn till den sammanläggning som i vissa fall skall ske av olika personers avyttringar, särskilt om det bland dessa finns bolag med brutna räkenskapsår. Kommittén föreslog därför att det tas in en bestämmelse i lagtexten som stämmer bättre överens med departementschefens uttalande, nämligen att det finns en valfrihet bara för avyttringar under samma dag. Regeringen följer SLK:s förslag.

Slutavyttring av lagret i en enkel tomtrörelse

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om slutavyttring av lagret i en enkel tomtrörelse kommer från punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Dagens sjunde stycke avslutas med bestämmelsen: ”Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har

nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare.” Denna bestämmelse har funnits sedan anvisningspunkten infördes. Rätten att skriva ned lagret under det verkliga värdet togs bort genom 1990 års skattereform. De nedskrivningar som fanns i ett företag vid utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 mars 1991 skall återföras enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver. Däremot kan det fortfarande vara så att lagret har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet. Så kan vara fallet om det verkliga värdet har sjunkit under anskaffningsvärdet (se punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL). Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och det värde som har tagits upp vid det sista beskattningsåret då verksamheten beskattades som tomtrörelse, bör tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet. En sådan bestämmelse har därför tagits in i *andra stycket*.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i paragrafen inte gäller för mark inom detaljplan eller vid vissa transaktioner mellan skattskyldiga som är i intressegemenskap.

När enkel tomtrörelse avbryts

17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att regeringen har gjort några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avbrytande av enkel tomtrörelse är hämtad från punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Lagrådet påpekar i sitt yttrande att det saknas en regel med innebörd att om lagret har skrivits ned, skall nedskrivningen återföras till beskattning om en enkel tomtrörelse har avbrutits. Som påpekats i inledningen till detta kapitel har Utredningen om vissa företagsskattefrågor fått i uppdrag att se över bestämmelserna i kapitlet (dir. 1998:55). Det är lämpligast att det av Lagrådet nu påpekade problemet tas upp av den utredningen.

Gemensamma bestämmelser om arv m.m.

18 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte haft några invändningar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafens *första stycke* anges i vilka fall vissa lagertillgångar behåller sin karaktär av lager när de övergår till någon annan genom arv eller testamente eller genom bodelning på grund av makens död.

Bestämmelserna tillkom år 1981 i samband med att bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter infördes. De placerades då i punkt 4 av anvisningarna till 27 § KL. Vid 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna över till punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL. Samtidigt kortades bestämmelserna ned. Tidigare fanns en bestämmelse

om avskattning om tillgångarna bytte karaktär. Numera gäller i stället särskilda regler för anskaffningsvärdet på sådana lagertillgångar som efter arv m.m. inte behåller sin karaktär av lagertillgång enligt denna paragraf (se 44 kap. 22 §).

Bestämmelserna gäller i dag för värdepapper, fastighet eller liknande tillgång. Av förarbetena från år 1981 framgår att med värdepapper avsågs (prop. 1980/81:68 del A s. 210) aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. Det framgår också att avsikten var att dessa bestämmelser skulle gälla alla värdepapper som utgjort lager i rörelse (se bl.a. s. 168 och 179 f). Bestämmelserna gällde således inte bara i byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. När bestämmelserna tillkom år 1981 infördes samtidigt en bestämmelse i det sista stycket av punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL där det stod att den som enligt bestämmelserna i punkt 4 innehade en omsättningstillgång ansågs bedriva rörelse. Vid 1990 års skattereform flyttades den bestämmelsen över till punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Samtidigt byttes ordet ”rörelse” ut mot ”byggnadsrörelse eller handel med fastigheter”. Någon motivering till denna ändring finns inte i förarbetena. SLK:s tolkning är att bestämmelsen därefter bara gäller för tillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter samt möjligen i tomtrörelse. SLK lade till att det är ytterst osannolikt att den som förvärvar värdepapper eller fastigheter genom arv, testamente eller bodelning på grund av makes död bedriver en sådan verksamhet att värdepapperen eller fastigheterna kan anses som lagertillgångar annat än i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse. Kommittén valde därför att låta bestämmelserna omfatta dessa tre former av näringsverksamhet och har fört över bestämmelserna i anvisningspunkten till detta kapitel. Regeringen följer SLK:s förslag.

I det första stycket har SLK ändrat uttrycket ”värdepapper, fastighet eller liknande tillgång” till ”fastigheter, aktier och andelar”. Syftet är att få en överensstämmelse med regleringen i 6 §. Kommittén påpekar att av förarbetena år 1981 framgår att också andelar i handelsbolag räknades som värdepapper (prop. 1980/81:68 del A s. 210 jämförd med förslaget till punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL på s. 75 f.). Regeringen delar SLK:s bedömning att bestämmelserna skall gälla också andelar. I regeringens förslag har uttrycket ändrats till ”fastigheter eller andelar”. Det beror på att ordet *andelar* i regeringens förslag används som en sammanfattande beteckning på aktier och andra andelar.

I första styckets punkt 1 står ”om de hade förvärvats genom köp”. Nuvarande lydelse är ”om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång”. Det finns ingen anledning att lägga till ”byte eller därmed jämförligt fång” eftersom det inte är någon skillnad om tillgången är förvärvad genom köp eller byte.

När det gäller *andra stycket* – som reglerar att den nye ägaren anses bedriva viss näringsverksamhet – föreslår SLK en materiell ändring jämfört med dagens lagtext. Av förarbetena år 1981 framgår (prop. 1980/91:68 bl.a. s. 168) att avsikten var att en skattskyldig som behöll tillgångarna som omsättningstillgångar skulle anses bedriva byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller *tomtrörelse*. SLK har därför tagit med att den nye ägaren kan anses bedriva tomtrörelse. Regeringen följer SLK:s förslag.

28 kap. Arbetsgivares pensionskostnader

I detta kapitel finns bestämmelser om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för att trygga de anställdas pensionering, om kostnadsutjämning mellan arbetsgivare, om ersättning ur pensionsstiftelse och om vad som gäller när en arbetsgivare upphör med sin näringsverksamhet m.m. Här finns också en definition av uttrycket disponibla pensionsbelopp. Kapitlet är placerat som 25 kap. i SLK:s förslag.

I avsnitt 7.2.1 diskuteras användningen av orden utgifter och kostnader. Regeringen kommer där fram till att ordet kostnader skall användas när det är fråga om periodiserade utgifter och att annars skall ordet utgifter användas. I detta kapitel är det inte helt lätt att avgöra vilket ord som är det rätta. Den utgift som arbetsgivaren har när det gäller avsättning i balansräkningen är ju inte själva trygandet utan den framtida pensionsutbetalningen. I detta kapitel regleras inte pensionsutbetalningen utan vad som får kostnadsföras i förväg på grund av att det utfästs pension. Ett liknande resonemang kan föras om överföring till stiftelse. När det gäller köp av pensionsförsäkringar är det som regleras hur stor del av en premie som får dras av som kostnad. Ett antal av bestämmelserna utformas så att arbetsgivarens tryggande av pensionsutfästelser får dras av som kostnad.

Bakgrund

De första bestämmelserna om avdrag för avsättning till pensionsstiftelser infördes år 1937 (SOU 1937:13, prop. 1937:301, bet. 1937:BevU29, SFS 1937:662).

År 1950 tillkom kopplingen till de kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU42, SFS 1950:308).

Omfattande begränsningar i rätten till avdrag gjordes år 1955 bl.a. i form av ett tak och i vissa fall krav på att stiftelsen skall erhålla andra tillgångar än reverser. Samtidigt infördes begränsningar avseende huvuddelägare i familjeföretag (prop. 1955:100, bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255).

År 1967 infördes möjlighet till avdrag för avsättningar i balansräkningen under rubriken ”Avsatt till pensioner”.

År 1976 genomfördes en försäkringsreform (DsFi 1976:6, prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1099), men vissa grundläggande bestämmelser kom redan år 1975.

SLK:s förslag bygger på reglerna som de var utformade år 1996. År 1997 utkom emellertid en promemoria Företagens avdragsrätt för pensionskostnader (Ds 1997:39), som innehöll förslag till nya avdragsregler. Dessa förslag arbetades över och har sedan lett till lagstiftning år 1998:1 (förarbeten, se nedan). Den nya regleringen innebär stora ändringar i avdragsrätten för arbetsgivares pensionsutgifter. Arbetsgivare har nu som huvudregel rätt till avdrag med högst 35 % av de anställdas lön och annan pensionsgrundande ersättning under beskattningsåret, dock högst med 10 basbelopp per anställd och år. Det finns också en kompletterande regel om avdragsrätt när arbetsgivaren ”köper ikapp” pensionsrättigheter

eller då pensionsavgångar sker i förtid. Denna avdragsrätt är baserad på att den anställde skall få en viss nivå – kopplad till lönen – på sin pensionsrätt. Regeringens förslag innebär därför omfattande ändringar i förhållande till SLK:s förslag. Lagrådet uttalade vid ändringen av reglerna att man förutsatte att det skulle genomföras en översyn av de begrepp som används i detta sammanhang liksom en redaktionell bearbetning av bestämmelserna i samband med beredningen av SLK:s förslag till ny inkomstskattelag. Också skatteutskottet betonade vikten av att den redaktionella utformningen bör ses över. När det gäller termer och uttryck bygger dessa på de termer och uttryck som används i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. Som nämndes i propositionen (1997/98:146 s. 38) kommer de problem som kan finnas kring den lagen att kartläggas för att man skall få ett underlag för bedömningen av behovet av en översyn av lagen. Med hänsyn till detta är det inte lämpligt att här göra en fullständig terminologisk översyn, varför de termer och uttryck som nu finns i lagen i huvudsak behålls i förslaget till lagtext. Några uttryck har dock ändrats efter förslag av Lagrådet (se kommentarerna till 3 och 24 §§). Däremot görs en omfattande redaktionell bearbetning.

Redan samma år 1998:2 (förarbeten, se nedan) gjordes vissa justeringar i det nya förslaget, bl.a. utvidgades utrymmet för avdrag vid byte av trygandeform.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1967 Intäktsföring av disponibla pensionsbelopp, prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546
- 1975 Anpassning till försäkringsreformen, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347
- 1976 Genomgripande förändringar i avdragsrätten, DsFi 1976:6, prop. 1976/77:58, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1099
- 1978 Ett förmånstak, DsB 1977:7, prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:187
- 1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650
- 1998:1 Införandet av de nuvarande avdragsreglerna, Ds 1997:39, prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:328
- 1998:2 Justeringar i de nya reglerna, prop. 1998/99:16, bet. 1998/99:SkU4, SFS 1998:1666

Kommentar till paragraferna

Som nämnts ovan innebär regeringens förslag omfattande förändringar i förhållande till SLK:s förslag. I de paragrafer där det finns en motsvarighet i SLK:s förslag finns en redovisning av var detta var placerat samt remissinstansernas uppfattning. I de paragrafer som är nya finns det inga remissynpunkter att presentera, varför den rubriken har utelämnats.

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (1 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Strecksatserna har kortats ned i förhållande till SLK:s förslag.

Krav på pensionsutfästelser

2 §

SLK:s förslag (2 § andra stycket): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen kommer från punkt 20 b andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. SLK har en hänvisning till definitionen av pensionsförsäkring i 58 kap. En sådan behövs emellertid inte, pensionsförsäkring finns med i uppräkningsen i 2 kap. 1 §.

Bestämmelsen finns i SLK:s förslag som ett andra stycke till den bestämmelse som här har placerats i 3 §. Den har lyfts ut till en egen paragraf i inledningen till kapitlet för att den skall gälla vid tillämpning av alla bestämmelser om avdrag i detta kapitel (även t.ex. 25 §) och inte bara vid tillämpning av 3–18 §§.

Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser

Tryggandeformer

3 §

SLK:s förslag (2 § första stycket): Överensstämmer i stora delar med regeringens förslag. *Paragrafen* är dock inte uppdelad i strecksatser. Bestämmelsen i *andra strecksatsen* att avsättningen skall ske i förening med kreditförsäkring eller med kommunal eller liknande borgen eller liknande garanti finns inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vilka former av tryggande som en arbetsgivare kan få avdrag för är hämtade ur punkt 20 b första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelserna var ursprungligen placerade i punkt 2 av anvisningarna till 29 § KL. Indelningen i underpunkter kom till år 1967 och bestämmelserna fick sin nuvarande placering genom 1990 års skattereform. De ändrades senast år 1998:1, då det togs in en bestämmelse om att avsättningar i balansräkningen (tidigare kallade kontoavsättningar, se kommentaren till 4 §) skall vara förenade med vissa försäkringar eller garantier.

Lagrådet anser att det är olyckligt och ägnat att föranleda missförstånd att uttrycket *avsättning till pensionsstiftelse* används för att beteckna en överföring av tillgångar, dvs. något helt annat än vad som normalt förknippas med termen avsättning. Lagrådet föreslår därför att uttrycket ändras till *överföring till pensionsstiftelse*. Lagrådet riktade samma kritik mot reglerna när de ändrades år 1998:1 (prop. 1997/98:146 s. 126). Regeringen pekade då på den koppling som finns till lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) (prop. 1997/98:146 s. 38). Regeringen anser fortfarande att det vore lämpligare att ändra terminologin i samband med en översyn av tryggandelagen. En sådan översyn kan emellertid komma att dra ut på tiden. Den ändring som Lagrådet föreslår leder sannolikt inte till några missförstånd. Regeringen följer därför Lagrådets förslag och ändrar *avsättning till överföring*.

Avsättning i balansräkning

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer till stora delar med regeringens förslag. I stället för uttrycket *avsättning i balansräkning* används i SLK:s förslag uttrycket *kontoavsättning*. Förslaget innehåller också en definition av *avdragsgrundande kontoavsättning*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med en definition av *avsättning i balansräkning* kommer från punkt 20 b tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL. Redovisning i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser togs in i tryggandelagen år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1619) som en följd av nya redovisningsbestämmelser samma år (prop. 1995/96:10, SFS 1995:1554). Definitionen infördes i KL år 1998:1. SLK föreslår att det skall tas in en sådan definition samt en definition av *avdragsgrundande kontoavsättning*. Sistnämnda uttryck används emellertid inte varför det inte är aktuellt med en sådan definition.

I andra stycket har det tagits in hänvisningar till bestämmelserna om avkastningsskatt.

Huvudregel

5 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om det lönebaserade avdraget infördes år 1998:1. Den kommer från punkt 20 c första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

6 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av lön kommer från punkt 20 c andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1998:1. Bestämmelsen gäller vid tillämpning av hela kapitlet.

Den definition av basbeloppet som finns i samma stycke i dagens lagtext behövs inte i IL eftersom det finns en generell definition i 2 kap. 27 §.

Kompletteringsregel

7 och 8 §§

SLK:s förslag: Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna med en möjlighet att göra avdrag vid förtida avgång eller för att ”köpa ikapp” för utfästelser som inte är tillräckligt tryggade infördes år 1998:1 och fick sin slutliga lydelse år 1998:2. De kommer från punkt 20 d första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

9 §

SLK:s förslag: En liknande bestämmelse finns i 8 § sista meningen i SLK:s förslag. Den har dock ändrats i regeringens förslag med anledning av dels den nya lagstiftningen år 1998:1, dels ett förslag till ändring i prop. 1999/2000:6.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen ger en möjlighet till högre avdrag i den utsträckning tjänstepensionen är avsedd att ersätta tilläggs pension. Den finns sedan år 1998:1 i punkt 20 d andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. En motsvarande möjlighet har funnits sedan år 1978, då bestämmelsen placerades i punkt 2 e av anvisningarna till 29 § KL. År 1990 flyttades den till punkt 20 e andra stycket av anvisningarna till 23 § KL, där den fanns kvar till år 1998:1.

I prop. 1999/2000:6 finns ett förslag att orden ”eller enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension” skall läggas till. Tillägget är en följdändring med anledning av den nya pensionslagstiftningen (bl.a. prop. 1997/98:181). Detta tillägg görs också här i IL.

10 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om tryggnad genom fondförsäkring o.d. kom till år 1998:1. Den finns i punkt 20 d tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Bestämmelsen har ändrats efter lagrådsföredragningen genom att hänvisningen till försäkringsrörelselagen ersatt en hänvisning till lagen om livförsäkring med anknytning till värdepappersfonder på grund av ett förslag i prop. 1998/99:142.

11 §

SLK:s förslag (9 §): Regeringens förslag motsvarar delvis SLK:s förslag till 9 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på full intjänandetid och definitionen av vad som avses med det infördes år 1998:1. Samma år 1998:2 förtydligades bestämmelsen efter förslag av utskottet. Bestämmelserna kommer från punkt 20 d fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Delar av bestämmelserna fanns tidigare i punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1976.

12 §

SLK:s förslag (9 §): Regeringens förslag motsvarar delvis SLK:s förslag till 9 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avräkning av pensionsrätt som tryggats av annan arbetsgivare eller av samma arbetsgivare men som dras av enligt huvudregeln kommer från punkt 20 d femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1998:1. Delar av bestämmelserna fanns tidigare i punkt 20 § av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1976.

Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggandeformer

13 och 14 §§

SLK:s förslag (11 § andra och tredje styckena): Förslaget utgår ifrån lagstiftning före ändringar år 1998:1. Det är betydligt kortare.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att pensionsreserven är ett tak för avdragsrätten kommer från punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1998:1, men hämtades delvis från de bestämmelser som tidigare fanns i punkt 20 b (pensionsstiftelse) och 20 d (avsättning i balansräkningen) samt 20 e femte stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Lagtexten i 13 § har ändrats efter lagrådsföredragningen på grund av ett nytt lagförslag i prop. 1998/99:142. Ändringen består i att orden ”de försäkringstekniska grunder som avses i” har strukits i *första styckets sista mening*.

15 §

SLK:s förslag (11 § första stycket): Förslaget bygger på lagstiftning före år 1998:1.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begränsningen vid köp av pensionsförsäkring kommer från punkt 20 e fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Före år 1998:1 fanns en begränsning i anvisningspunktens femte stycke.

Förräntning, indexering eller annan värdesäkring

16 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från punkt 20 b fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1998:1.

I lagrådsremissens förslag föreskrevs att höjningen skall dras av i den utsträckning som anges i 13–15 §§. Eftersom en höjning av pensionsreserven i dessa fall blir aktuell bara vid överföring till pensionsstiftelse eller avsättning i balansräkningen blir det missvisande och förvirrande att hänvisa till 15 §. Bestämmelsen har därför ändrats så att den hänvisar bara till 13 och 14 §§. Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Bestämmelsen har ändrats på ytterligare en punkt efter lagrådsföredragningen. Ändringen består i att uttrycket *försäkringstekniska grunder* har bytts ut mot *försäkringstekniska beräkningsgrunder* på grund av ett nytt förslag i prop. 1998/99:142.

Byte av tryggandeform

17 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragsrätt vid ändring av tryggandeform är hämtad från punkt 20 f sista stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1998:1 efter förslag i utskottet. Då gällde bestämmelsen bara om det gamla tryggandet hade skett genom avsättning i balansräkningen. Den utvidgades senare samma år 1998:2.

Byte av arbetsgivare

18 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om byte av arbetsgivare kommer från sista meningen i punkt 20 f sista stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1998:2.

Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall

19 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragsrätt för tryggande genom pensionsförsäkring till förmån för efterlevande kommer från punkt 20 d sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den infördes år 1998:1. Ett förtydligande gjordes samma år 1998:2 genom tillägget att förmånsnivåerna skall beräknas med hänsyn till den anställdes senaste lön. Därvid skall bestämmelsen i 6 § beaktas, dvs. det finns en valrätt mellan två beskattningsår.

I lagrådsremissen var bestämmelsen utformad så att premien skall dras av som kostnad enligt 7 §. Det finns inte någon anledning att hänvisa till 7 § varför hänvisningen har tagits bort. Denna ändring har gjorts efter lagrådsbehandlingen.

Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

20 §

SLK:s förslag (16 §): Bestämmelsen gällde bara tryggande genom avsättning i balansräkningen. I övrigt överensstämmer förslaget i huvudsak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattningen vid kostnadsutjämning är hämtade från punkt 20 f andra stycket av anvisningarna till 23 § (första strecksatsen) och punkt 15 sista stycket av anvisningarna till 22 § KL (andra strecksatsen). Bestämmelserna placerades där år 1998:1. Innan dess fanns de i lagen (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan, m.m. Den infördes år 1978.

Ursprungligen gällde bestämmelsen bara tryggande genom avsättning i balansräkningen. Denna begränsning togs bort år 1998:2.

Hänvisningen i fråga om allmän pensionsplan till 58 kap. 20 § finns inte med i SLK:s förslag eftersom det i förslaget finns en definition i 5 och 6 §§.

Ersättning från en pensionsstiftelse

21 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har formulerats om.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattning av respektive skattefrihet för ersättning som arbetsgivare får ur pensionsstiftelse är i dag placerade i punkt 15 första stycket av anvisningarna till 22 § KL och 19 § tjugonionde ledet KL.

De förstnämnda bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse år 1998:1. De överfördes i 1990 års skattereform med redaktionella ändringar från 28 § fjärde–åttonde styckena KL. De fick i stort sett sin nuvarande innebörd år 1967, då i 28 § 1 mom. KL, men en motsvarighet hade ursprungligen införts år 1961 (prop. 1961:178, bet. 1961:BevU78, SFS 1961:586).

Bestämmelsen om skattefrihet för ersättning ur pensionsstiftelse infördes i 19 § KL år 1967 men hade en föregångare i 28 § 1 mom. KL, införd år 1961 (förarbeten, se föregående stycke). Den fick sin nuvarande lydelse år 1975.

Första stycket har utformats på samma sätt som bestämmelsen om ersättning från personalstiftelser i 15 kap. 5 §. Denna paragraf har utformats i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen

Vad som skall tas upp

22 och 23 §§

SLK:s förslag (18 och 19 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, men vissa redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om återföring av medel i fråga om avsättningar i balansräkningen är hämtade från punkt 15 andra–fjärde styckena av anvisningarna till 22 § KL. Före 1998:1 fanns de i tredje stycket av anvisningspunkten, där de placerades år 1990. Bestämmelserna infördes år 1967, då i 28 § 1 mom. KL, och ändrades år 1975. Dessförinnan fanns en viss motsvarighet i 29 § 4 mom. KL.

Att lämnad ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse skall beaktas vid beräkningen av det belopp som skall återföras fanns inte med i SLK:s förslag. Det infördes i lagstiftningen år 1998:1, men i propositionen står att det torde överensstämma med praxis.

Inledningen på 23 § har formulerats om med utgångspunkt i ett förslag från Lagrådet.

Disponibla pensionsbelopp

24 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Bestämmelsen i *tredje stycket* finns dock inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av disponibla pensionsbelopp är hämtad från punkt 15 femte–sjunde styckena av anvisningarna till 22 § KL, där de placerades år 1998:1. Dessförinnan fanns de i anvisningspunktens femte stycke sedan år 1990. Bestämmelserna fick i princip sin nuvarande innebörd år 1975, då placerade i 28 § 1 mom. KL, men en motsvarighet kom till år 1967. Bestämmelserna i *tredje stycket* infördes dock först år 1998:1.

Lagrådet föreslår att uttrycket *disponibla pensionsmedel* skall bytas ut mot *disponibla pensionsbelopp* och anför att det inte är fråga om några *medel* i ordets normala betydelse, dvs. likvida tillgångar, utan skillnaden mellan den i balansräkningen gjorda avsättningen för pensionsutfästelser och den s.k. pensionsreserven (den verkliga pensionskulden).

Uttrycket *disponibla pensionsmedel* finns inte med i tryggandelagen. I motsats till i 3 § finns det därför inte en koppling som bör bevaras till dess att tryggandelagens terminologi utreds (se kommentaren till 3 §). Regeringen följer Lagrådets förslag och ändrar uttrycket till *disponibla pensionsbelopp*.

Upphörande av näringsverksamhet

25 §

SLK:s förslag (21 § andra och tredje styckena): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om effekterna av att en arbetsgivares näringsverksamhet upphör, m.m. är hämtade från punkt 15 nionde och tionde styckena av anvisningarna till 22 § KL, där de placerades år 1998:1. Tidigare var de placerade i anvisningspunktens fjärde stycke, dit de flyttades år 1990. Bestämmelserna infördes år 1967 i 28 § 1 mom. KL.

Bestämmelsen har efter lagrådsbehandlingen flyttats fram och lagts under huvudrubriken Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen.

Övertagande av pensionsutfästelser

26 §

SLK:s förslag (21 § första stycket): Bestämmelsen i *första stycket* finns inte med i SLK:s förslag. SLK:s förslag överensstämmer, med vissa redaktionella ändringar, med regeringens förslag till *andra stycket*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om avdrag för ersättning som lämnas till den som tar över ansvaret för pensionsutfästelser kommer från punkt 20 f första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelsen infördes år 1998:1, men i propositionen angavs att det torde motsvara praxis med stöd av uttalandet i prop. 1967:84 s. 51 och 53.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att ersättning i samband med övertagande av pensionsutfästelse skall tas upp är hämtad från punkt 15 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL. År 1967 infördes en bestämmelse om övertagande av pensionsutfästelser i samband med övertagande av näringsverksamhet. Den placerades då i 28 § 1 mom. KL. År 1990 flyttades bestämmelsen till punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. År 1998:1 flyttades den vidare till sin nuvarande placering och utvidgades så att den gäller även om övertagandet bara avser pensionsutfästelser.

29 kap. Näringsbidrag

I skattelagstiftningen finns ett antal bestämmelser som reglerar olika bidrag till näringsidkare. I detta kapitel har samlats bestämmelserna om näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL, avgångsvederlag till jordbrukare i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL och statliga räntebidrag i punkt 17 av anvisningarna till 22 § och punkt 4 av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag har placerats i 19 kap. om byggnader eftersom de har ett nära samband med övriga bestämmelser om byggnader. Vidare har bestämmelserna om näringsbidrag till totalförsvarspliktiga placerats i 11 kap. tillsammans med bestämmelserna om andra ersättningar till totalförsvarspliktiga.

Kapitlet var placerat som 26 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Nuvarande regler om näringsbidrag infördes i KL år 1973 (förarbeten, se nedan). I KL och i annan lagstiftning fanns emellertid redan tidigare bestämmelser som reglerade skattefrågorna kring vissa statliga stöd, t.ex. anvisningarna till 19 § KL avseende näringshjälp eller bidrag, lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m.m. (avvecklad SFS 1992:1353) och kungörelsen (1964:99) om ersättning av statsmedel för kostnader till följd av övergången till högertrafik (avvecklad SFS 1982:328).

Vid tillkomsten av 1973 års regler angavs att gemensamt för alla näringsbidrag var att staten i princip utan återbetalningsskyldighet gav näringsidkaren kontanta medel som skulle användas för ett visst ändamål.

Efter år 1973 infördes ett flertal stöd där det förutsattes att återbetalning skulle ske under vissa närmare angivna förutsättningar. Det var därför nödvändigt att skattemässigt reglera stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Regler om sådana stöd infördes år 1983 (förarbeten, se nedan). Redan tidigare hade vissa bestämmelser införts som tog sikte på lån.

Nuvarande bestämmelser om näringsbidrag utgör i huvudsak ett lagfästade av de principer som tidigare hade utvecklats i praxis och som tidigare redovisats vid behandlingen av frågan om beskattning vid övergången till högertrafik (prop. 1964:173). Bidragens beteckning var då statsbidrag. Bestämmelserna togs år 1973 in i anvisningarna till 19 § KL som behandlade statliga bidrag vare sig de utgick till näringsidkare eller andra. År 1983 (förarbeten, se nedan) placerades bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL i samband med att beteckningen statsbidrag ersattes med näringsbidrag och vissa materiella ändringar gjordes. I anvisningspunkten reglerades enbart näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till inkomstslaget näringsverksamhet, till punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). I övrigt skedde enbart mindre förändringar genom skattereformen.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1973 Regler för beskattning av statsbidrag, prop. 1973:190, bet. 1973:SkU71, SFS 1973:1098
- 1983 Regler om näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet, Ds B 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Andra stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen anger kapitlets innehåll. *Andra stycket* har formulerats som en innehållsförteckning till kapitlet.

Näringsbidrag

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av näringsbidrag finns i punkt 9 första och tredje styckena av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983 som ett förtydligande av vilka organ bidraget skulle komma från för att räknas som näringsbidrag. Europeiska gemenskaperna lades till år 1996 (prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU17, SFS 1996:1399). SLK har lagt till *landsting*, eftersom det klarlagts att de skall likställas med kommuner vid tillämpning av anvisningspunkten (RÅ 1993 ref. 60).

Det kan nämnas att det redan i samband med att de ursprungliga reglerna om statsbidrag infördes i KL år 1973 angavs i förarbetena att reglerna också kunde tillämpas på bidrag från kommuner (prop. 1973:190 s 9).

I 3 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. finns en bestämmelse om att reglerna i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL tillämpas i fråga om stöd som lämnas av Stiftelsen Svenska Filminstitutet till näringsidkare för näringsverksamheten. Den förstnämnda lagen tillkom år 1963 som en följd av ett samma år träffat avtal om bildandet av stiftelsen (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Den innehöll ursprungligen särskilda regler för beskattningen av bidrag från stiftelsen och anknytningen till reglerna om näringsbidrag m.m. infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552). Eftersom stiftelsen i förslaget har tagits in i 7 kap. 17 § som innehåller motsvarigheten till den s.k. katalogen i 7 § 4 mom. SIL, behövs inte längre någon särreglering utan bidrag från stiftelsen omfattas automatiskt av hänvisningen.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Bestämmelsen i punkten 3 avseende återbetalningsskyldighet på grund av att ett stöd anses strida mot artikel 92 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Hovrätten över Skåne och Blekinge* framför att det i 21 § förordningen (1988:764) om statligt stöd till näringslivet anges att som villkor för statligt stöd skall gälla att stödåtgärderna får upphävas eller ändras och stödet kan återkrävas om Europeiska gemenskapernas kommission genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 92 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen. Hovrätten anför att i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör begreppet näringsbidrag och de andra av kommittén använda begreppen på ett mera ingående sätt synkroniseras med EG-rättsliga förutsättningar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om stöd som är förenade med viss återbetalningsskyldighet är hämtad från punkt 9 första och andra styckena av anvisningarna till 22 § KL. Den infördes år 1983 men bygger i stora delar på 1973 års bestämmelser. Syftet med bestämmelsen var att undanröja den oklarhet som fanns tidigare när det gällde att avgöra vilka företagsstöd som skulle behandlas som näringsbidrag (då statsbidrag).

Regeringen delar Hovrättens över Skåne och Blekinge uppfattning att begreppet *näringsbidrag* i IL bör anpassas till de nya förutsättningar som följer av EG-rätten. Av 21 § förordningen (1988:764) om statligt stöd till näringslivet följer att ett stöd kan återkrävas om Europeiska gemenskapernas kommission eller domstol funnit att stödet strider mot artikel 92 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen. I regeringens förslag har i en ny punkt 3 därför lagts till återbetalningsskyldighet med stöd av 21 § nämnda förordning. Punkten har formulerats på samma sätt som bestämmelsen i 21 § förordningen om statligt stöd till näringslivet.

Regeringens övriga ändringar är redaktionella.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att 4 § är en onödig dubbelreglering sedd mot bakgrund av 5 och 6 §§.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningen när näringsbidraget använts för en utgift som inte är avdragsgill finns i punkt 9 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973. Regeringen delar inte kammarrättens uppfattning att regleringen i 5 och 6 §§ medför att bestämmelsen är onödig. Regeringen låter därför bestämmelsen finnas kvar.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen behandlas näringsbidrag som har använts för en utgift som omedelbart får dras av i näringsverksamheten. Bestämmelserna finns i dag i punkt 9 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

Till bestämmelsen finns också en ordningsföreskrift om när yrkande om senarelagt avdrag skall göras i deklARATIONEN. Enligt punkt 9 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 22 § KL skall yrkande om senarelagt avdrag göras i deklARATIONEN för det beskattningsår då yrkande om avdrag annars enligt KL först skulle ha framställts. Det framgår inte klart vilka konsekvenserna blir om den skattskyldige inte yrkar vare sig avdrag eller senareläggning det år han haft utgiften och hur regeln förhåller sig till nuvarande omprövningsregler. SLK är tveksam till om regeln behövs och anför att om den inte har karaktären av en materiell regel som medför att rätten till avdrag förloras om yrkande inte framställs utan är att se som en deklARATIONSregel bör den placeras i LSK. Frågan om bestämmelsen skall finnas kvar måste dock övervägas ytterligare. Regeringen delar SLK:s bedömning att regeln i vart fall inte skall tas in i IL.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK använder uttrycket *skattemässigt restvärde* i stället för *skattemässigt värde*. SLK har också formulerat *sista meningen* på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att paragrafen förutsätter nettoredovisning av anläggningstillgångar som delvis finansieras med näringsbidrag. Delegationen anför att det är tveksamt om sådan nettoredovisning i räkenskaperna är förenlig med ÅRL. Syftet med bestämmelsen är att värdeminskningensavdragen skall baseras på anskaffningsvärdet efter avdrag för näringsbidraget. Enligt delegationen borde detta kunna åstadkommas utan att anskaffningsvärdet i räkenskaperna behöver påverkas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår hur näringsbidraget skall beskattas om det använts för att anskaffa en tillgång som skrivs av genom årliga värdeminskningensavdrag. Bestämmelsen tar även upp situationen att ett sådant näringsbidrag återbetalas.

Bestämmelserna finns i punkt 9 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973. Av paragrafen framgår bl.a. att om bidraget är större än det skattemässiga restvärdet skall skillnaden tas upp som intäkt. Bakgrunden till denna föreskrift är att om bidrag utgick i efterskott och tillgången redan helt eller delvis avskrivits, kunde bidraget överstiga det skattemässiga restvärdet. I ett sådant fall skall alltså det överskjutande beloppet intäktsföras (prop. 1973:190, s. 13). Enligt den nuvarande lydelsen skall en intäkt tas upp om bidraget är större än det ”skattemässiga restvärdet för tillgången”. Med hänsyn till att inventarier skrivs av kollektivt har bestämmelsen av SLK ändrats till att bidraget är större än det skattemässiga restvärdet. En sådan kollektiv beräkning förutsattes vid bestämmelsernas tillkomst.

Näringslivets skattedelegation anför att det är tveksamt om en nettoredovisning är förenlig med ÅRL. SLK har i detta avseende inte gjort någon ändring i förhållande till gällande rätt. Av Bokföringsnämndens rekommendationer (BFN R 5), Redovisning av statliga stöd, punkt 12 följer att nettoredovisning vid förvärv av anläggningstillgångar helt eller delvis med statligt stöd är god redovisningssed. Rekommendationen har dock kommit till långt innan ÅRL. Frågan om nettoredovisning strider mot

bestämmelserna i ÅRL är av sådan beskaffenhet att den inte kan lösas i detta lagstiftningsärendet utan får vid behov ses över i ett annat sammanhang.

I regeringens förslag har det *skattemässiga restvärdet* ändrats till det *skattemässiga värdet*. Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§. Sista meningen har formulerats om i regeringens förslag för att bestämmelsen skall bli tydligare. Vidare har bestämmelsen ändrats så att den överensstämmer med sista meningen i 5 §.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag för en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen handlar om den skattemässiga behandlingen av näringsbidrag som används för att anskaffa lager.

Bestämmelsen finns i punkt 9 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1973.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från ett par redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse som gör det möjligt för den skattskyldige att bli beskattad för ett näringsbidrag som utgått i förskott först det år då bidraget används.

Bestämmelsen finns i punkt 9 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

Bakgrunden till regeln var att det tidigare förelåg en bristande överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga behandlingen. Ett statsbidrag som lyftes ett visst år men som användes för avsett ändamål först ett senare år fick i redovisningen balanseras till användningsåret. Vid taxeringen ansågs en sådan åtgärd tveksam men genom 1983 års lagstiftning får den skattskyldige även skattemässigt balansera näringsbidraget.

Bestämmelserna om näringsbidrag behandlar inte enbart skatteplikten utan, som framgår av denna paragraf och 5 §, också tidpunkten för den. Vid tiden för bestämmelsernas tillkomst beskattades vissa näringsidkare enligt kontantprincipen. Det gällde t.ex. vissa jordbrukare (inkomst av jordbruksfastighet) och fastighetsägare (inkomst av annan fastighet). Kontantprincipen för näringsverksamhet är numera borta. Som ett historiskt arv innehåller bestämmelserna om näringsbidrag inslag av kontantprincipen. Eftersom man i bestämmelserna om näringsbidrag också behandlar tidpunkten för skatteplikten men inte på ett fullständigt sätt blir även 24 § KL tillämplig. I vilken utsträckning den skall tillämpas är dock oklart. Vidare finns det numera rekommendationer från Bokföringsnämnden (BFN R 5). Sammanfattningsvis kan det finnas skäl att se över bestämmelserna om näringsbidrag i syfte att undersöka i vilken utsträck-

ning en särskild reglering behövs. En sådan översyn kan av tidsskäl inte ske i detta lagstiftningsärende.

Befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bl.a. en definition av stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Uttryckliga skattebestämmelser vid eftergift av villkorligt lån med återbetalningsskyldighet infördes år 1983. Bestämmelserna föll tillbaka på äldre förarbetsuttalanden i samband med inrättandet av dåvarande Statens industrifond (prop. 1973:41 s. 129). Vidare hade det år 1978 införts en bestämmelse i anvisningarna till 22 § KL om att statliga lån där återbetalningsskyldigheten var beroende av företagets framtida resultatutveckling eller liknande omständighet inte skulle anses som skattepliktig inkomst (prop. 1977/78:79, bet. 1977/78:SkU20, SFS 1978:52).

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet kan vara bidrag eller lån. Den återbetalningsskyldighet som här avses har en annan karaktär än de ofta villkorliga stöd som utgör näringsbidrag. Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet tar inte sikte på sådana villkor för stödets användning och verksamhetens bedrivande som det vid beviljandet av stödet förutsätts att mottagaren skall uppfylla. Återbetalningen kopplas i stället till osäkra framtida händelser.

Den nuvarande anvisningspunkten är inte riktigt tydlig när det gäller att skilja på vad som är näringsbidrag och stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet. Det hänger samman med att som näringsbidrag räknas uttryckligen (se 3 §) vissa stöd där återbetalningsskyldigheten är villkorad på visst sätt. I 9 § anges därför att stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet är ett stöd där återbetalningsskyldigheten är villkorad på annat sätt än i 3 §.

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anser att 10 § är en onödig dubbelreglering som bör tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningen av ett efterskänkt (i dag eftergivet) belopp när stödet använts för en utgift som inte varit avdragsgill finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983. *Kammarrätten i Stockholm* anser att bestämmelsen är onödig. Regeringen anser att bestämmelsen bör finnas kvar (jfr kommentaren till 4 §). Regeringen följer därför SLK:s förslag.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen behandlas fallet att stödet har använts för en utgift som var avdragsgill omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen behandlar extra värdeminskingsavdrag när ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet använts för att anskaffa en tillgång som skrivs av genom värdeminskingsavdrag och stödet efterskänks.

Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en presumtionsregel att stödet har använts för omedelbart avdragsgilla utgifter. Bestämmelsen finns i punkt 9 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL och infördes år 1983. I såväl SLK:s som regeringens förslag har lagts till en uttrycklig reglering av effekten: att det eftersänkta beloppet skall tas upp som intäkt.

Statligt räntebidrag för bostadsändamål

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK inte har med ordet omedelbart i *första stycket andra meningen*.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att det inte framgår av paragrafen huruvida avdraget skall göras omedelbart eller om utgiften kan aktiveras. I nuvarande lagtext står det att avdrag som för ränta får göras vid återbetalning av räntebidrag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om statliga räntebidrag för bostadsändamål är hämtade från punkt 17 av anvisningarna till 22 § och punkt 4 första stycket av anvisningarna till 23 § KL. Bestämmelserna tillkom år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Tidigare fanns en reglering som innebar att räntebidrag skulle minska avdraget för ränteutgifter.

Näringslivets skattedelegation har uppmärksammat att det inte framgår av lagtexten om avdraget skall göras omedelbart eller om det kan aktiveras. Enligt nuvarande lydelse skall avdrag för återbetalning göras som för ränta. I regeringens förslag har ordet *omedelbart* lagts till för att markera

att det återbetalade beloppet skall dras av det beskattningsåret då återbetalningen sker.

I *andra stycket* finns en hänvisning till bestämmelserna om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag.

Avgångsvederlag till jordbrukare

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna behandlar statliga bidrag till jordbrukare och finns i dag i punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL.

Bestämmelsen infördes år 1967 i samband med regleringar i jordbrukspolitiken (prop. 1967:95, bet. 1967:BevU49, SFS 1967:423). Bestämmelsen har därefter inte ändrats mer än redaktionellt och bl.a. flyttats från punkt 10 av anvisningarna till 21 § KL till punkt 12 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1972:741) och sedan till punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL (SFS 1990:650). SLK är tveksam till om det för närvarande finns några andra stödformer som kan betraktas som "avgångsvederlag till jordbrukare som upphör med sitt jordbruk" än den s.k. mjölkpensionen enligt förordningen (1982:1283) om avvecklingsersättning till vissa mjölkproducenter och ersättning enligt förordningen (1990:1092) om stöd till vissa skuldsatta jordbrukare. Dessa stöd upphörde år 1996. Bestämmelsen kan därför komma att bli onödig. Det har dock inte i detta sammanhang funnits utrymme för en genomgång av befintliga näringsstöd. Bestämmelsen bör därför enligt regeringens bedömning finnas kvar.

Familjebidrag till totalförsvarspliktiga

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en hänvisning till bestämmelserna om näringsbidrag till totalförsvarspliktiga.

30 kap. Periodiseringsfonder

Detta kapitel var placerat som 27 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet har tagits in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Till stora delar har den lagens uppbyggnad följts, men några paragrafer har delats på flera.

Bakgrund

I förarbetena till 1990 års skattereform redovisades ett förslag till periodiseringsfonder (SOU 1989:34). Detta genomfördes inte, men i propositionen angavs att förslaget skulle utredas vidare (prop. 1989/90:110). Företagsskatteutredningen presenterade i sitt första delbetänkande (SOU 1992:67) en modell till periodiseringsfond men avstyrkte ett införande av modellen. Efter att flera remissinstanser framhållit vikten av att införa periodiseringsfonder utreddes dessa vidare och ett nytt förslag lades fram i en departementspromemoria år 1993 (Ds 1993:28). Även detta förslag utsattes för remisskritik och arbetades slutligen om i en proposition som ledde till lagstiftning senare samma år (förarbeten, se nedan). I propositionen framhölls att de föreslagna periodiseringsfonderna underlättar företagens finansiering av investeringar med eget kapital och att de ger en möjlighet till förlustutjämning bakåt som är likartad med den möjlighet som den numera avskaffade surven gav.

Vissa förarbeten

PFL är en relativt ny lag, som har ändrats bara några gånger. När det inte står något i kommentarerna om när en bestämmelse kom till, fanns den med i den ursprungliga lagtexten. Hur bestämmelserna utarbetades framgår under rubriken Bakgrund.

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges året då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1993 PFL infördes, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1538
- 1994 En bestämmelse infördes om när avdrag för avsättning medges i fråga om handelsbolag och vissa justeringar gjordes i bestämmelsen om det justerade resultatet, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:785

Kommentar till paragraferna

Avdrag för avsättningar

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag men i *andra stycket* anges att bestämmelserna inte gäller de angivna företagen.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att enligt nuvarande regler får avdrag inte göras av bostadsföretag, förvaltningsföretag och investmentföretag. Om ett rörelsedrivande företag bytt karaktär till förvaltningsföretag skall beskattning ske vid en frivillig förtida återföring av periodiseringsfonderna eller vid utgången av återföringsperioden. Den föreslagna lydelsen kan tolkas som en obligatorisk återföring vid karaktärsbytet alternativt att återföringsreglerna inte alls blir tillämpliga efter karaktärsbytet. Verket efterlyser ett förtydligande i detta avseende.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket* att avdrag får göras för belopp som sätts av till en periodiseringsfond kommer från 1 § PFL.

Formuleringen *belopp som sätts av till en fond* för tanken till att en avsättning skall ha skett i bokföringen. Av 3 § följer emellertid motsatsvis att så inte är fallet för alla skattskyldiga. Uttrycket *sätta av* används i 1 § i stället i en mer allmän bemärkelse för att koppla samman avdraget med den skattemässiga reserveringen. Av dem som inte gör reserveringen i räkenskaperna görs den bara i deklarationen. Denna allmänna betydelse av ordet har använts sedan länge, t.ex. i fråga om ersättningsfonder i ErFL och i dess föregångare liksom i den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. I IL används uttrycket på samma sätt i 31 kap. 1 § i fråga om ersättningsfonder och i 34 kap. 2 § i fråga om expansionsfonder (dagens expansionsmedel, se 34 kap.).

I *andra stycket* undantas i SLK:s förslag vissa typer av företag från tillämpningen. Förvaltningsföretagen lades till bland undantagen år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1887). Också denna bestämmelse kommer från 1 § PFL. Det är endast svenska företag som undantas, men att så är fallet framgår i denna paragraf bara i fråga om värdepappersfonder. För övriga typer av företag framgår det av definitionerna av dem. Riksskatteverket framhåller att den föreslagna lydelsen leder till oklarheter när det gäller återföring av fonder vid karaktärsbyte. Regeringen delar verkets bedömning. I regeringens förslag har bestämmelsen formulerats i enlighet med nuvarande lydelse, dvs. att nämnda företag inte får göra avdrag för periodiseringsfonder.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att avsättningen görs på delägarnivå i ett svenskt handelsbolag kommer från 2 § tredje stycket PFL. I förslaget har lagts till att avdraget beräknas för varje delägare för sig. Ett handelsbolags inkomster beräknas normalt för handelsbolaget innan de delas upp på delägarna. Men dessa avsättningar, liksom avsättningar till expansionsfonder i 34 kap., beräknas på delägarnivå. Avsättningar till ersättningsfonder i 31 kap. beräknas däremot för handelsbolaget. Se vidare i kommentaren till 4 §.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* att avdragsrätten för juridiska personer förutsätter en motsvarande avsättning i räkenskaperna kommer från 2 § andra stycket PFL. I första stycket har hänvisningen ändrats till den i prop. 1998/99:130 föreslagna bokföringslagen.

Bestämmelsen i *andra stycket* om handelsbolag kommer från 2 § tredje stycket PFL. Den infördes år 1994.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att varje års avsättning bildar en egen fond kommer från 2 § första stycket PFL.

I förslaget har lagts till uttrycket *i näringsverksamheten*. Det skulle egentligen inte behövas eftersom inkomsterna beräknas för varje näringsverksamhet för sig. För att man inte skall tro att en fysisk person som beskattas för flera näringsverksamheter bara skall ha *en* gemensam periodiseringsfond per år, även om näringsverksamheterna beskattas var för sig, har dock uttrycket lagts till.

Beloppsgränser

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beloppsgränsen för juridiska personer kommer från 3 § första stycket PFL. Den bestämmelsen ändrades år 1996 genom att det högsta belopp som får dras av ändrades från 25 till 20 % av överskottet (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1613). Beloppsgränsen föreslås åter höjas till 25 procent i prop. 1999/2000:2.

Uttrycket *inkomsten* har normalt ersatts med resultatet i regeringens förslag. Här har dock uttrycket *överskottet av näringsverksamheten* valts eftersom det är det positiva slutresultatet som avses. Vidare har uttrycket *under beskattningsåret* utelämnats eftersom det naturligtvis är beskattningsårets överskott som avses om det inte står något annat.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag. *Andra strecksatsen i andra stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beloppsgränsen för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag kommer från 3 § andra–fjärde styckena PFL. Bestämmelsen ändrades år 1994 genom att några poster togs bort. År 1996 ändrades det högsta belopp som får dras av från 25 till 20 % av det för periodiseringsfond justerade resultatet (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1613). År 1998 höjdes beloppet som får dras av åter till 25 % (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:594). Beloppsgränsen föreslås höjas till 30 procent i prop. 1999/2000:2.

Den andra strecksatsen i tredje stycket är nytt i förhållande till SLK:s förslag och innebär att avdrag för pensionsförsäkringspremier och inbetalning på pensionssparkonto skall göras efter avsättning till periodiseringsfond (prop. 1997/98:146, Bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:336).

Uttrycket *det för periodiseringsfond justerade resultatet* är nytt i detta sammanhang. Det finns i dag ett justerat resultat i fråga om räntefördelning (se 33 kap.). Eftersom det är samma resultat som justeras i dessa båda system bygger förslaget på samma uttryck. Detsamma gäller i bestämmelserna om expansionsfond (34 kap.). Justeringsposterna är emellertid inte identiska i de tre systemen. I kapitlen används därför uttrycken: *det för periodiseringsfond justerade resultatet*, *det för expansionsfond justerade resultatet* och *det för räntefördelning justerade resultatet*.

Inte heller i denna paragraf skrivs in att det är beskattningsårets resultat som avses samt kostnader och intäkter (jfr kommentaren till 5 §).

Återföring av avdragen

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett senare lagstiftningsförslag och ett par redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Huvudregeln om när avdrag för avsättning till en periodiseringsfond senast skall återföras till beskattning kommer från 4 § PFL. Lydelsen korrigerades år 1994 i samband med att bestämmelsen i den föreslagna 3 § andra stycket lades till. Tidsperioden för att återföra avdraget till beskattning föreslås förlängas från 5 till 6 år i prop. 1999/2000:1.

Dagens lydelse utgår från beskattningsåret. Det har bytts till taxeringsåret för att ändring av räkenskapsåret inte skall påverka när återföring skall ske. Det leder också till att bestämmelsen får mer likhet med bestämmelsen om återföring av ersättningsfonder i 31 kap. 19 §. I regeringens förslag har uttrycket *vid taxeringen* tagits bort i *första meningen i första stycket* eftersom det är onödigt.

Andra meningen i första stycket har lagts till för att förtydliga vad som gäller om taxering av näringsverksamheten inte sker ett visst år på grund av förlängning av räkenskapsår.

I *andra stycket* hänvisas dels till bestämmelser om återföring tidigare än enligt första stycket, dels till bestämmelser om när fonderna får överföras till annan verksamhet.

8–10 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag. 8 § 5 har dock ett annorlunda innehåll.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att bestämmelserna i 8 § 2 bör utformas så att en obegränsat skattskyldig juridisk person skall återföra så stor del av periodiseringsfonden som belöper på den avyttrade handelsbolagsandelen, eller om handelsbolaget har upphört med verksamheten, så stor del som belöper på handelsbolagsandelen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om i vilka situationer en periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning kommer från 5 § PFL. Den paragrafen ändrades senast år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1888) genom att det lades till en ny punkt om återföring om skatt-

skyldigheten för inkomst av förvärvskällan upphör eller om inkomsten undantas på grund av skatteavtal. Bestämmelserna har delats upp på tre paragrafer för olika typer av skattesubjekt, för att det tydligare skall framgå vad som gäller.

I 8 § har placerats de bestämmelser som gäller för *juridiska personer*.

SLK har övervägt behovet av en sådan bestämmelse som finns i första punkten i 5 § PFL, att ”den skattskyldige har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till”. Så länge en svensk juridisk person inte har upphört finns näringsverksamheten kvar, men när det gäller en begränsat skattskyldig juridisk person som upphör med den enda verksamhet den har i Sverige så upphör den att bedriva näringsverksamheten. SLK tar därför med en bestämmelse i *den första punkten* om återföring när den juridiska personen upphör att bedriva näringsverksamheten. Regeringen följer SLK:s förslag i denna del.

Bestämmelserna om att fonden skall återföras om ett handelsbolag har slutat att bedriva näringsverksamhet eller om delägaren har avyttrat sin andel, skall inte tillämpas av svenska juridiska personer. De har ju kvar sin egen verksamhet där fonderna kan finnas kvar och båda verksamheterna finns ju i samma näringsverksamhet. Men om det är en begränsat skattskyldig juridisk person som i Sverige bara har inkomst från handelsbolaget bör avdragen återföras om handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten eller om andelen avyttras, se *andra punkten*. I förslaget har lagts till ”eller övergår till en ny ägare på något annat sätt” eftersom det är uppenbart att bestämmelsen skall gälla också vid benefika överlåtelser. Riksskatteverket anser att bestämmelsen bör formuleras om så att en juridisk person bara skall återföra så stor del av dess periodiseringsfond som belöper sig på den avyttrade handelsbolagsandelen. Riksskatteverkets förslag kan dock inte genomföras eftersom den begärda uppdelningen ofta inte kan genomföras i praktiken.

Vidare finns i *tredje och fjärde punkterna* den bestämmelse som infördes år 1994 (se första stycket ovan) om skattskyldigheten för inkomsten av näringsverksamheten upphör eller om inkomsten undantas på grund av ett skatteavtal. Bestämmelsen har delats upp på två punkter.

I *femte punkten* har SLK tagit in en bestämmelse om fusion. I regeringens förslag har fission lagts till. Regeringens förslag bygger på lagstiftningen om Omstruktureringar som infördes 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1601–1606).

Slutligen har det tagits med bestämmelser om likvidation respektive konkurs, se *sjätte och sjunde punkterna*. Formuleringen i den sista punkten om konkurs har ändrats. Någon ändring av den tidpunkt som gäller är inte avsedd.

I 9 § finns de bestämmelser som gäller för *enskilda näringsidkare*.

I *den första punkten* står det att ”han upphör att bedriva näringsverksamheten”. Återföringen får således inte vänta tills han upphör att bedriva andra näringsverksamheter, t.ex. såsom delägare i ett svenskt handelsbolag.

Även för enskilda näringsidkare finns en bestämmelse om återföring när skattskyldigheten upphör och när inkomsten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, *andra och tredje punkterna*.

Också om den skattskyldige försätts i konkurs skall avdragen återföras, *fyärde punkten*.

Slutligen finns i 10 § de bestämmelser som gäller för *en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag*.

Också i denna paragraf finns i *den första punkten* uttrycket ”upphör att bedriva näringsverksamheten”. Om handelsbolaget har en självständig verksamhet i utlandet samtidigt som det bedriver verksamhet i Sverige finns det två näringsverksamheter.

I *den andra punkten* står det i dag att ”en andel i ett handelsbolag avyttras”. I förslaget har lagts till ”eller övergår till en ny ägare på något annat sätt” eftersom det är uppenbart att bestämmelsen skall omfatta också benefika överlåtelser.

I *tredje och fyärde punkterna* finns det bestämmelser vid skattskyldighetens upphörande och när inkomsten av näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.

När det gäller *femte och sjätte punkterna* står det i dag att avdrag skall återföras om beslut har fattats att det företag som innehar fond skall träda i likvidation eller om beslut har meddelats att den skattskyldige skall försättas i konkurs. Här har SLK föreslagit en utvidgad tillämpning så att avdragen skall återföras också om handelsbolaget träder i likvidation eller försätts i konkurs. SLK har ändrat formuleringen i den sista punkten om konkurs. Någon ändring av den tidpunkt som gäller är inte avsedd.

I vilka fall fonderna får tas över

I PFL finns två paragrafer om övertagande av periodiseringsfonder och i ExmL finns fem paragrafer om övertagande av expansionsmedel (se 34 kap. där uttrycket expansionsfonder används i stället för expansionsmedel). SLK har strävat efter att bygga upp dessa båda kapitel på ett likartat sätt. SLK har konstaterat att det råder betydande olikheter i fråga om i vilka situationer de två typerna av fonder får övertas. SLK kan inte i alla fall förstå varför dessa olikheter finns. Som exempel kan nämnas att expansionsmedel får överföras när en enskild näringsidkare överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett handelsbolag, men periodiseringsfonden får inte överföras i den situationen. Ytterligare ett exempel är att man har ansett det överflödigt att ha en bestämmelse om överföring av expansionsmedel när näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag, men i fråga om periodiseringsfond finns en sådan bestämmelse. SLK har funderat på att göra reglerna mer enhetliga, men har med hänsyn till omfattningen av ändringarna funnit att det lämpligen bör ske i en annan ordning. SLK har därför i huvudsak bara tagit med de bestämmelser som finns i dag.

Regeringen delar SLK:s bedömning i fråga om olikheterna i reglerna för övertagande av expansionsfonden och periodiseringsfonden. Reglerna har delvis nyligen varit föremål för översyn och förslag till ändringar har lagts fram i promemorian Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. (Ds 1998:4). Förslaget har remissbehandlats och lagts till grund för lagstiftning år 1998 (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99SkU2, SFS 1998.1598).

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

11 §

SLK:s förslag: SLK:s förslag är utformat mot bakgrund av då gällande lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att periodiseringsfonder får övertas när en enskild näringsidkare överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag kommer från 6 § PFL. Paragrafen ändrades år 1995, men det var bara en teknisk justering (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1631). Paragrafen fick sin nuvarande utformning år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643) då kraven att, såvida det inte är fråga om apportemission, den fysiska personen skall skjuta till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond och bolaget göra avsättning i räkenskaperna, infördes. Vidare infördes turordningsregeln om den fysiska personen har flera periodiseringsfonder.

Dagens motsvarighet gäller inte för dödsbon. Denna bestämmelse skall även gälla för dem. De bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare tillämpas också för dödsbon, se 4 kap. och särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §. För att också dödsbon skall omfattas görs inte något undantag för dem.

Tredje stycket som har lagts till i regeringens förslag har utformats som en hänvisning till bestämmelserna 48 kap. 12 § som anger hur omkostnadsbeloppet skall beräknas för aktierna.

Lagrådet har anfört att det är ovisst i olika hänseenden med vad som avses med det uppställda villkoret på tillskott till aktiebolaget. I denna del hänvisas till kommentaren till 34 kap. 20 §.

Från handelsbolag till aktiebolag

12 §

SLK:s förslag: SLK:s förslag är utformat mot bakgrund av då gällande lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att periodiseringsfonder får övertas när verksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag kommer från 6 § PFL. Paragrafen fick sin nuvarande utformning år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643) då kraven att handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skall skjuta till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond och aktiebolaget skall göra avsättning i räkenskaperna, infördes. Vidare infördes turordningsregeln om delägaren har flera periodiseringsfonder. Regeringens förslag har utformats utifrån dessa bestämmelser.

Tredje stycket som har lagts till i regeringens förslag har utformats som en hänvisning till bestämmelserna 48 kap. 12 § som anger hur omkostnadsbeloppet skall beräknas för aktierna.

Lagrådet har anfört att det är ovisst i olika hänseenden med vad som avses med det uppställda villkoret på tillskott till aktiebolaget. I denna del hänvisas till kommentaren till 34 kap. 20 §.

Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. SLK använder dock i första stycket uttryckena ”tilldelas realtillgångar vid skifte” och ”det finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning”.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Också bestämmelsen om att periodiseringsfonderna kan föras över från ett handelsbolag till en enskild näringsverksamhet kommer från 6 § PFL. Bestämmelsen ändrades senast år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643).

I denna paragraf är det inte fråga om någon som övertar fonden, varför bestämmelsen i 15 § inte gäller. I stället har här effekterna skrivits in nämligen att avsättningarna och avdragen skall anses vara gjorda i den enskilda näringsverksamheten de taxeringsår då delägaren gjorde avdragen.

I likhet med bestämmelsen i 11 § gäller denna bestämmelse inte för dödsbon i dag. Men också här skall bestämmelsen omfatta dödsbon.

Formuleringen av bestämmelsen om uttagsbeskattning har anpassats i regeringens förslag till formuleringen i 11 och 12 §§. Uttrycket ”tilldelas realtillgångar vid skifte” har bytts ut mot ”tillskiftas realtillgångar” för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa. Regeringen följer i övrigt, bortsett från en ytterligare redaktionell ändring, SLK:s förslag.

Från juridisk person till annan juridisk person

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om övertagande av periodiseringsfonder vid olika fusioner, ombildningar och övertaganden kommer från 7 § PFL. Här har uttrycket ”anses som ett företag” tagits bort, se under kommentaren till 11 §.

I första stycket skrivs i förslaget ut vad som avses – överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag. I 7 § PFL hänvisas till 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler vid omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. Den lagen föreslås upphävas i denna proposition, 1 kap. 2 § ILP.

I 7 § PFL finns ytterligare två situationer med. Det är för det första övertaganden som avses i 5 § lagen om inkomstskatteregler vid omstruktureringar inom den finansiella sektorn m.m. Bestämmelsen handlar om att ett utländskt bankföretag övertar hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller indirekt av det utländska bankföretaget. SLK föreslår att bestämmelserna om dessa övertaganden slopas. För det andra nämns om-

bildningar och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen. Den bestämmelsen infördes år 1994 (prop. 1993/94:216, bet. 1993/94:NU27, SFS 1994:762). Ombildningen skedde den 1 januari 1995 varför bestämmelsen inte längre behövs.

Det som fortfarande kan behövas när det gäller dessa två situationer är en bestämmelse som säger att det övertagande företaget skall anses ha gjort avsättningen och avdraget det taxeringsår då överlåtaren gjorde avdrag. I annat fall skulle det inte vara reglerat när en återföring senast skall ske. En sådan bestämmelse behövs så länge fonderna finns kvar, men inte längre. SLK tar därför in en sådan paragraf i 3 kap. 53 § ILP i övergångsbestämmelserna som motsvarar 4 kap. 52 § ILP i regeringens förslag.

Paragrafen har i regeringens förslag anpassats till lagstiftningen om omstruktureringar år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1998:1600–1606).

Effekter hos den som tar över fonderna

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 6 § PFL står att aktiebolaget skall anses ha gjort avsättningarna och avdraget för dem vid den taxering som den fysiska personen eller delägaren i handelsbolaget gjorde dem. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643). I 7 § PFL står att överlåtaren och övertagaren skall anses som en skattskyldig respektive som ett företag. (Angående dessa uttryck, se avsnitt 7.2.11 under rubriken Uttryck för skattemässig kontinuitet.) Det som kan ha betydelse att veta för övertagaren är bara att han själv anses ha gjort avsättningarna och avdraget för dem samt vid vilka tidpunkter avdragen skall anses ha gjorts, för att avgöra när fonderna senast måste återföras enligt 7 §. I förslaget har därför detta skrivits ut, på samma sätt som i 6 § PFL, och bestämmelserna har samlats på ett ställe på samma sätt som i 31 kap. 26 § om ersättningsfonder.

31 kap. Ersättningsfonder

Detta kapitel var placerat som 28 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet har tagits in de bestämmelser som finns i lagen (1990:663) om ersättningsfonder. Den lagens uppbyggnad har till stora delar följts, men några paragrafer har delats upp.

I 12 § ErFL finns det en bestämmelse om vilka uppgifter den som har en ersättningsfond skall lämna i sin självdeklaration. Det är en förfarandebestämmelse som bör flyttas till LSK.

Bakgrund

ErFL infördes vid 1990 års skattereform. Den motsvarar i stort lagen (1981:296) om eldsvådefonder. ErFL innehåller vidare vissa uppskovssituationer som fanns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Dessa båda lagar har i sin tur föregåtts av ett antal liknande lagar.

Vissa förarbeten

ErFL är en relativt ny lag som inte har genomgått några större förändringar. De flesta paragraferna är oförändrade sedan ErFL:s tillkomst. Om det inte finns någon uppgift om förarbetena till en paragraf så har den tillkommit i samband med införandet av ErFL. I vissa fall har paragrafen i ErFL ett ursprung i en tidigare lag. För att hitta förarbetena till detta får läsaren söka i förarbetena till ErFL.

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges året då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1978 Lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst infördes, prop. 1978/79:54, bet. 1978/79:SkU16, SFS 1978:970; lagen upphävd genom SFS 1990:680
- 1981 Lagen om eldsvådefonder infördes, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:296; lagen upphävd genom SFS 1990:690
- 1990 ErFL infördes, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:663
- 1993 Bl.a. förvärvskällebegreppet ändrades, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1569

Kommentar till paragraferna

Avdrag för avsättningar

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I första stycket slås fast att avdrag får göras för belopp som sätts av till ersättningsfonder. Motsvarande bestämmelse finns i dag i 1 § första stycket ErFL.

Uttrycket *sätts av till en fond* används också i några andra kapitel. I kommentaren till 30 kap. 1 § har formuleringen kommenterats.

I *andra stycket* undantas vissa rättigheter, anslutningsavgifter m.m. från begreppet inventarier. Motsvarande bestämmelse finns i 1 § fjärde stycket sista meningen ErFL. Stycket inleds med en definition av diverse begrepp, bl.a. inventarier, byggnader och djurlager. En sådan definition behövs inte när bestämmelserna tas in i IL.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdraget skall beräknas för handelsbolaget kommer från 1 § andra stycket ErFL. Egentligen följer det redan av huvudprincipen att inkomsterna i ett handelsbolag räknas ut för handelsbolaget innan de delas upp på delägarna. SLK tar emellertid med en sådan bestämmelse för att markera den skillnad som finns mot andra fonder. När det gäller periodiseringsfonder och expansionsfonder (dagens expansionsmedel, se 34 kap.) beräknas dessa nämligen för varje delägare för sig. Regeringen följer SLK:s förslag.

För att bestämmelserna i detta kapitel skall passa in också på delägare i handelsbolag har bestämmelserna skrivits i neutral form, se t.ex. 1 och 4–6 §§.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avsättning i räkenskaperna kommer från 1 § tredje stycket ErFL. Hänvisningarna har ändrats till att avse den i prop. 1998/99:130 föreslagna bokföringslagen.

Ersättningar som ger rätt till avdrag

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ersättningar på grund av brand eller annan olyckshändelse är hämtad från 2 § första stycket ErFL.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *punkterna 1–4* om ersättning vid tvångsavyttringar, rationaliseringar m.m. finns i dag i 2 § andra stycket ErFL. Före ErFL:s tillkomst fanns en liknande bestämmelse i 2 § första stycket lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Att ersättning för inventarier kunde grunda rätt till avdrag infördes genom ErFL.

Bestämmelsen i *punkten 5* om engångsersättningar vid inskränkningar i förfoganderätten enligt miljöbalken eller vissa andra författningar finns placerad i 2 § tredje stycket ErFL. Före ErFL:s tillkomst fanns en liknan-

de bestämmelse i 2 § andra stycket lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Att detta anses som avyttring framgår av 45 kap. 6 och 7 §§. Hänvisningen till naturvårdslagen ersattes av en hänvisning till miljöbalken år 1998 (prop. 1997/98:90, bet. 1997/98:JoU25, SFS 1998:848).

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om undantag för byggnader, markanläggningar och mark som är lagertillgångar finns i 2 § fjärde stycket ErFL. Termen kapitaltillgång finns definierad i 25 kap. 3 §.

Avdragets storlek

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att *andra stycket* är formulerat på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begränsningen i *första stycket* att avdraget inte får överstiga den skattepliktiga ersättningen kommer från 3 § första stycket första meningen ErFL. Bestämmelsen ändrades senast när förvärvskälleindelningen ändrades år 1993.

Bestämmelsen i *andra stycket* med en spärregel för avdraget för fastigheter kommer från 3 § första stycket sista meningen ErFL. Bestämmelsen infördes i samband med 1990 års skattereform. I regeringens förslag har *andra stycket* formulerats om och strecksatserna tagits bort. Omformuleringen har gjorts för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa.

I *tredje stycket* har tagits in en erinran om den bestämmelse som finns i 13 kap. 6 § andra stycket om att enskilda näringsidkare kan välja att ta upp kapitalvinsten i näringsverksamheten. Det gäller emellertid inte när fysiska personer redovisar inkomst från andel i handelsbolag, se kommentaren till 13 kap. 4 §. Det som sagts om enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas också för dödsbon (se 4 kap. och särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §).

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avdraget skall minskas när den skattskyldige har fått ett extra högt avdrag för värdeminskning är hämtad från 3 § första stycket andra meningen ErFL. (I prop. 1980/81:68 har frågan behandlats på s. 224 f.)

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Spärregeln för avdrag för lager kommer från 3 § andra stycket ErFL. Bestämmelsens tillämpningsområde begränsades kraftigt när ErFL kom till i och med att bestämmelserna om lager begränsades till att gälla för djurlager i jordbruk och i renskötsel. (I prop. 1980/81:68 finns bestämmelsen kommenterad på s. 225 f.)

Ianspråktagande av fonderna

Vad fonderna får tas i anspråk för

10–13 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att begränsningen i 13 § andra stycket andra meningen inte enligt nuvarande regler gäller vid ianspråktagande av ersättningsfonder för inventarier respektive byggnader och markanläggningar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad ersättningsfonderna får tas i anspråk för är hämtade från 4 § ErFL. Regeringen delar Näringslivets skattedelegations bedömning att nuvarande regler kan tolkas så att en ersättningsfond för inventarier samt byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel utan de begränsningar som gäller vid ianspråktagande av ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel. Avsikten har enligt regeringens mening inte varit att olika regler skall gälla för de olika fonderna. Begränsningen i 13 § andra stycket skall därför gälla även för ersättningsfond för inventarier och ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

När fonderna får tas i anspråk

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vilket beskattningsår en ersättningsfond får tas i anspråk är hämtade från 5 § första stycket ErFL. Begreppet ”bokslutsdagen” ersätts med ”det beskattningsår då avsättningen gjordes” bl.a. med hänsyn till att avsättning i ett bokslut inte alltid sker. Någon materiell ändring åsyftas inte.

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse om att vid arbeten som hänför sig till flera beskattningsår får fonden tas i anspråk under det sista året. Den är hämtad från 5 § andra stycket ErFL. Bestämmelsen är ett undantag från en hu-

vudprincip, som inte är uttryckt i lagen, att fonden skall tas i anspråk under det år då tillgångar anskaffas och arbeten utförs eller utgifterna i övrigt skall redovisas i bokföringen enligt god redovisningssed. (När lagen om eldsvådedefonder kom till kommenterades en motsvarande bestämmelse i prop. 1980/81:68 på s. 227.)

Turordning

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken ordning olika avsättningar till en fond skall anses ha tagits i anspråk är hämtad från 8 § ErFL. SLK har lagt till ”till samma slags ersättningsfond” sist i paragrafen, för att förtydliga innehållet. Att detta är tanken framgår av specialmotiveringen till 8 § ErFL (prop. 1989/90:110 s. 765).

Beskattningskonsekvenser när fonderna tas i anspråk

17 och 18 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Se *Näringslivets skattedelegations* yttrande avseende 29 kap. 6 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattningskonsekvenserna av att fonderna tas i anspråk är hämtade från 7 § ErFL. Såsom regeringen anfört i kommentaren till 29 kap. 6 § beträffande näringsbidrag har SLK inte gjort någon ändring i förhållande till gällande rätt. Frågan om nettoredovisning strider mot bestämmelserna i ÅRL är dock av sådan beskaffenhet att den inte kan lösas i detta lagstiftningsärende.

Återföring av avdragen

19 och 20 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om när ett avdrag för avsättning till en ersättningsfond skall återföras till beskattning är hämtade från 9 § första–tredje och femte styckena ErFL.

I dagens lagtext står det att *fonden* skall återföras. SLK skriver i stället att *avdraget* skall återföras, det är ju det som har minskat den beskattade inkomsten. Det leder också till ett enhetligt uttryckssätt i detta kapitel och kapitlen om periodiseringsfonder och expansionsfonder. Regeringen anser att SLK:s förslag i denna del är bra.

Uppställningen i förslaget är något annorlunda än dagens uppställning. I 19 § har ”tre-års-bestämmelsen” och undantaget från denna tagits in. I

andra meningen i paragrafen har lagts till en bestämmelse om vad som gäller om taxering av näringsverksamheten inte sker ett visst år på grund av förlängning av räkenskapsår. (En föregångare till dispensregeln i andra stycket av 19 § finns kommenterad i prop. 1980/81:68 s. 229.)

Övriga bestämmelser har samlats i 20 §. *Punkterna 5 och 6* infördes först år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1882). I *punkt 7* behandlas fusion. I regeringens förslag har *fission* lagts till. Ändringen beror på lagstiftningen om omstruktureringar vid beskattningen år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1998:1600–1606).

I *punkt 9* har SLK ändrat uttryckssätt från ”beslut har meddelats att den skattskyldige skall försättas i konkurs” till ”den som innehar fonden försätts i konkurs”. Någon ändring av tidpunkten är inte avsedd. När uttrycket ”den skattskyldige” ändras till ”den som innehar fonden” är det för att bestämmelsen skall omfatta också handelsbolag.

21 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att SLK:s förslag innehåller både i *första* och *andra styckena* orden ”en fysisk person som är delägare i handelsbolag”.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att eftersom avsättningen sker i handelsbolaget torde det korrekta vara att även återföringen sker i handelsbolaget. Vidare anför verket att en fysisk person som är delägare i handelsbolag inte har möjlighet att hänföra kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet till inkomstslaget näringsverksamhet. Det är enligt verkets uppfattning därför oklart varför nämnda personer omfattas av återföringsregeln i andra stycket.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om i vilka inkomstslag vissa återföringar skall tas upp är hämtade från 9 § fjärde stycket ErFL. De kom till genom 1990 års skattereform och ändrades senast när man ändrade förvärvskälleindelningen år 1993. I regeringens förslag har uttrycket ”fysisk person som är delägare i handelsbolag” tagits bort i *första stycket* eftersom återföringen skall ske i handelsbolaget. I *andra stycket* har motsvarande uttryck tagits bort eftersom nämnda personer av de skäl som Riksskatteverket angivit inte kan omfattas av bestämmelsen.

Att det som sägs om fysiska personer och enskilda näringsidkare också skall tillämpas för dödsbon framgår av 4 kap. (se särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §). I dagens lagtext nämns inte dödsbon. De bör emellertid omfattas eftersom de omfattas av 13 kap. 6 §.

22 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ett särskilt tillägg vid återföring är hämtad från 10 § ErFL. Den bestämmelsen ändrades i samband med att förvärvskällebegreppet ändrades år 1993.

I vilka fall fonderna får tas över

23 §

SLK:s förslag: SLK:s förslag bygger på äldre lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om rätt att överta fonder utan tillstånd finns i dag placerade i 9 § sjätte stycket ErFL. De ändrades år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1347) och år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:783).

Nya beskattningsregler infördes år 1998 vid omstruktureringar (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1603). Bestämmelserna om fusioner och fissioner finns i 37 och om verksamhetsavyttringar i 38 kap. i IL. Av bestämmelserna framgår att ersättningsfonder i vissa fall får övertas. Regeringen har utformat sitt förslag med utgångspunkt i de nya reglerna.

I förhållande till Lagrådsremissen har i förslaget också gjorts några redaktionella ändringar.

24 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om tillstånd att överta fonder i samband med arv, testamente eller bodelning finns i dag i 9 § tredje stycket ErFL. (En motsvarande bestämmelse finns kommenterad i prop. 1980/81:68 s. 229.)

25 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns inte i *andra stycket* med *svenska stiftelser* och *svenska ideella föreningar*. Vidare står det *ömsesidiga skadeförsäkringsföretag* i stället för *ömsesidiga försäkringsföretag*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om möjligheten att överta fonder inom koncerner är hämtad från 11 § första och andra styckena ErFL. En motsvarande möjlighet infördes första gången i lagen om eldsvådefonder (prop. 1980/81:68 s. 230). Bestämmelsen ändrades senast år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:783) då man skrev in i lagtexten att det är skattemyndigheten som får medge att ett sådant övertagande sker.

SLK har i första meningen lagt till att ersättningsfonden får övertas helt eller delvis. Det framgår inte av lagtexten i dag, men i förarbetena står att vad som sägs om att ersättningsfond kan övertas gäller också del av sådan fond (prop. 1989/90:110 s. 765).

Ändringarna i *andra stycket* infördes år 1998 med anledning av att koncernbeskattningsfrågorna för ideella föreningar och stiftelser ändrades (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1598). Även stiftelser och ideella föreningar kan numera vara moderföretag under förutsättning att de inte är skattebefriade. Vidare ersattes orden *ömsesidiga skadeförsäkringsföretag* med *ömsesidiga försäkringsföretag*.

Lagrådet är kritiskt till att termen *helägt dotterföretag* introduceras i detta kapitel och anför att med termen avses här inte bara att dotterföretag som är helägt i vanlig bemärkelse utan också företag vars andelar till mer än 90 % ägs av ett annat företag. Lagrådet har framfört samma synpunkter i sitt yttrande till 35 kap. 2 §. Regeringen väljer att behålla dagens formulering såväl här som i 35 kap. Regeringen motiverar sitt ställningstagande i kommentaren till 35 kap. 2 §.

Lagrådet föreslår också att bestämmelserna i *första stycket 3* delas upp i två punkter för att det skall bli lättare att läsa dem. Regeringen har i denna del formulerat bestämmelserna med utgångspunkt i Lagrådets förslag.

Effekter hos den som tar över fonderna

26 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om när en övertagen fond skall anses avsatt är hämtad från 9 § tredje stycket sista meningen och sjätte stycket sista meningen samt 11 § tredje stycket ErFL. I 9 § används uttrycket ”det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget” och i 11 § ”den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen”. Eftersom beskattningsåren kan vara olika hos överlåtaren och övertagaren och eftersom det är svårt att tala om en tidpunkt då avsättningen gjordes väljer SLK det mer neutrala uttrycket ”den taxering då avdraget gjordes”. Regeringen följer SLK:s förslag bortsett från att uttrycket ändras till ”den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till”.

Överklagande

27 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en bestämmelse om hur vissa beslut av skattemyndigheten får överklagas. Bestämmelsen finns i dag i 13 § ErFL.

32 kap. Upphovsmannakonto

Detta kapitel var placerat som 29 kap. i SLK:s förslag. Kapitlet innehåller bestämmelserna om upphovsmannakonto. Dessa finns i dag i lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och bygger i stor utsträckning på skogskontobestämmelserna som har placerats i 21 kap. om skogsfrågor. I slutet av kommentaren behandlas vissa frågor om uppgiftslämnande rörande upphovsmannakonto.

Bakgrund

Syftet med lagstiftningen om upphovsmannakonto är att öka möjligheterna till skattemässig resultatutjämning för konstnärer m.fl eftersom inkomsterna kan variera kraftigt mellan åren samtidigt som möjligheterna till lagernedskrivning och överavskrivning på inventarier bedöms som mindre än för andra näringsidkare. En förutsättning anses vara att den inkomst som kunde bli föremål för fördelning lätt kan avgränsas från annan inkomst. Denna möjlighet finns för upphovsmannaintäkter som någon haft i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen).

Bestämmelserna om upphovsmannakonto infördes år 1979. De har sedan tillkomsten bara genomgått tekniska följdändringar till annan lagstiftning.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1979 Upphovsmannakontolagen, SOU 1977:86 och 87, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:611 och 825
- 1990 Årlig beskattning av ränta, 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:679
- 1992 Byte av bank utan skattekonsekvenser, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1348

Kommentar till paragraferna

Huvudregler

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I andra stycket finns också orden "... vare sig det beskattningsår dödsfallet sker eller senare" med. Vidare använder SLK uttrycket *göra avdrag för* i stället för *dra av*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Liksom i fråga om skogskonto har reglerna utformats så att avdrag medges för insättningen, inte som i dag att uppskov medges, se kommentaren till 21 kap. 21 §.

Bestämmelserna i paragrafen är hämtade från 1 § första stycket UmkL. Bestämmelserna kom till år 1979.

Före år 1994 reglerades fotografers rättigheter till sina bilder inte genom upphovsrättslagen utan genom lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild. Eftersom uppskovsrätten var knuten enbart till upphovsrättslagen var fotografiska verk alltså undantagna från uppskov.

År 1994 integrerades rätten till fotografier i upphovsrättslagen. För att inte även fotografiska verk skulle falla in under uppskavsreglerna ändra-

des förutsättningarna för uppskov (prop. 1993/94:109, bet. 1993/94:LU16, SFS 1994:192).

Vad som gäller för en enskild näringsidkare, tillämpas – om inte annat sägs – också för dödsbo (4 kap. 1 och 2 §§). Den ursprungliga bestämmelsen om att uppskov inte medges ”om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret” har därför anpassats till IL:s systematik.

Genom att begreppet enskild näringsidkare används behövs inte nuvarande undantag för handelsbolag.

Bestämmelser om när redan inestående medel på upphovsmannakonto skall tas upp till beskattning på grund av dödsfall finns i 11 §. Av *andra stycket* framgår att dödsbo inte får göra avdrag. Detta gäller såväl för året dödsfallet sker och för senare år. Regeringen anser att det inte särskilt behöver anges i lagtexten att avdraget inte får göras vare sig dödsåret eller senare. I regeringens förslag har detta förtydligande tagits bort. Vidare har regeringen gjort en redaktionell ändring i *första stycket*.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att SLK använder uttrycket *utbetalat belopp* i stället för *uttag*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om uttagna medel är hämtad från 10 § tredje stycket UmkL och har funnits med sedan år 1979. Regeringens ändring i SLK:s förslag är av redaktionell karaktär.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden *i Sverige* finns med i punkten 1.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen innehåller vissa förutsättningar för avdrag och är hämtad från 3 § UmkL. Dessa förutsättningar har inte några motsvarigheter i skogskontolagstiftningen. Orden *i Sverige* behövs inte eftersom med uttrycket *obegränsat skattskyldig* avses bara obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Avdragets storlek

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Paragrafen är dock formulerad på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om högsta och lägsta belopp för avdrag är hämtad från 2 § första stycket och 6 § UmkL. Bestämmelserna har inte ändrats sedan de infördes år 1979. Bestämmelsen om högsta avdrag i *första stycket* är ny. Den behövs på grund av den nya utformningen som ett avdrag i stället för ett uppskov.

I dag finns bestämmelserna om lägsta belopp för uppskov (2 §) och högsta belopp för uppskov (6 §) i skilda paragrafer. Bestämmelserna har förts samman till en paragraf för att läsaren skall få en bättre överblick

över beloppsgränserna. Regeringen anser dock att paragrafen fått en olycklig utformning i SLK:s förslag. Den är tung och otymplig att läsa. I regeringens förslag har paragrafen därför formulerats om.

Insättning på kontot

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK:s förslag innehåller i stället uttrycket ”på det först öppnade kontot” i stället för ”hos den först anlidade banken”.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att enligt gällande regler saknar det betydelse om ett eller flera konton används bara det sker i samma bank. Begränsningen i förslaget till ”insättning på det först öppnade kontot” kan uppfattas som om insättning bara får göras på ett konto.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att insättning får göras på upphovsmannakonto i endast en bank är hämtad från 5 § UmkL. Enligt förarbetena är det däremot ingenting som hindrar att flera konton används ”... så länge inbetalningarna sker hos en enda bank” (prop. 1978/79:210 s. 140). I IL har motsvarande bestämmelse om skogskonto anpassats till denna bestämmelse, se kommentaren till 21 kap. 32 §.

Riksskatteverket har anfört att förslaget kan tolkas så att insättning bara kan göras på ett konto. En sådan tolkning skulle innebära en ändring av gällande rätt som inte är avsedd. I förtydligande syfte har därför i regeringens förslag *andra meningen* ändrats. Orden ”på det först öppnade kontot” har bytts mot ”hos den först anlidade banken”.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om senaste inbetalningstidpunkt är hämtad från 2 § första stycket UmkL. Bestämmelsen har funnits sedan UmkL:s tillkomst men har genomgått följdändringar när lagstiftningen om deklaration ändrats. Senast ändrades den år 1994 på grund av att beteckningen *allmän självdeklaration* byttes ut mot *särskild självdeklaration* (prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, SFS 1994:494). Här har använts enbart beteckningen *självdeklaration*, eftersom det är onödigt med en närmare bestämning.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om ränta på upphovsmannakonto är hämtad från 7 § UmkL. Liksom motsvarande bestämmelser för skogskontot infördes de genom 1990 års skatte-reform.

I nuvarande 7 § UmkL föreskrivs att räntesatsen för medel på upphovsmannakonto bestäms av banken. Bestämmelsen har sin motsvarighet

i skogskontolagstiftningen. Det får anses vara en obehövlig upplysning att det är banken som fastställer räntevillkoren. Bestämmelsen liksom motsvarande föreskrift för skogskontot har därför tagits bort (jfr kommentaren till 21 kap. 35 §).

Av 2 § UmkL framgår att med bank avses Riksbanken, affärsbank, sparbank och medlemsbank. Eftersom upphovsmannakontobestämmelserna inte definierar bank på något annat sätt än i bankrörelselagen (1987:617) behövs inte bestämmelsen i UmkL (jfr kommentaren till 21 kap. 21 §). Däremot bör det framgå att med bank avses svensk bank eller utländsk banks filial här i landet (jfr 21 kap. 35 §).

Enligt 13 § UmkL kan regeringen förordna att en bank som inte följer bestämmelserna i lagen eller i föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen inte vidare skall få ta emot medel på upphovsmannakonto. SLK har föreslagit att förebilden till denna bestämmelse i skogskontolagstiftningen skall tas bort eftersom den är otidsenlig (jfr kommentaren till 21 kap. 21 §). SLK föreslår att regeln tas bort även för upphovsmannakontots del. Regeringen följer SLK:s förslag.

Uttag från kontot

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uttag är hämtade från 8 och 9 §§ UmkL.

Enligt nuvarande bestämmelser i 8 § UmkL får uttag av medel göras efter *utgången av november månad* det år då frågan om uppskov har prövats vid taxeringen i första instans. Emellertid får skogskontomedel, enligt 6 § SkkL, tas ut tidigast *fyra månader* efter inbetalningsdagen.

I det betänkande som låg till grund för uppskovsförfarandet avseende upphovsmannaintäkter föreslogs att uttag skulle få göras tidigast fyra månader efter inbetalningsdagen enligt mönster från skogskontot (SOU 1977:86). I propositionen (prop. 1978/79:210 s. 141) föreslogs i stället att uttag skulle få ske tidigast efter utgången av november månad taxeringsåret, vilket överensstämde med förslaget om allmänt investeringskonto (SFS 1979:610), en lagstiftning som numera är avvecklad (SFS 1990:685).

I allt väsentligt bygger upphovsmannakontot på skogskontolagstiftningen. SLK har strävat efter att ytterligare samordna bestämmelserna. Några skäl till varför uttagsreglerna för de båda systemen skall skilja sig åt har inte kommit fram. Enligt SLK:s bedömning bör bestämmelserna om uttag stämma överens och därför föreslås att även för upphovsmannakonto skall uttag få ske tidigast fyra månader efter insättningen. Remissinstanserna har inte haft några synpunkter i denna del. Regeringen följer SLK:s förslag.

Av nuvarande lydelse av 9 § UmkL framgår att sedan fem år förflutit skall banken betala ut de till beskattningsåret hänförliga medlen, häri inbegripet *upplupen ränta*, som fortfarande inestår på upphovsmanna-

konto. I förslaget har bestämmelserna i 8 § anpassats till motsvarande bestämmelse i 21 kap. 36 §. Ändringen har gjorts efter lagrådsföredragningen.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag (jfr kommentaren till 21 kap. 37 §). Bestämmelsen om beskattning av uttagna belopp m.m. är hämtad från 10 § första och andra styckena UmkL.

Bestämmelsen infördes år 1979 med undantag för vad som sägs i *andra stycket* om resterande ränta som infördes genom 1990 års skattereform.

Byte av bank

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om byte av bank i *första stycket* är hämtad från 10 § fjärde stycket UmkL.

Andra stycket innehåller en ordningsregel om att den överförande banken skall lämna den mottagande banken de uppgifter som behövs för att den mottagande banken skall kunna fullgöra sina skyldigheter. Denna bestämmelse är hämtad från 12 § UmkL.

Bestämmelserna infördes år 1992. Bakgrunden till förändringen var att enligt praxis beskattades en kontoinnehavare som byte bank eftersom det var fråga om uttag. Möjligheten att byta bank utan skattekonsekvenser infördes år 1988 för skogskonto (jfr 21 kap. 38 §). Ändringarna i UmkL skedde efter mönster från skogskontot.

Andra stycket har i regeringens förslag utformats på samma sätt som motsvarande bestämmelse om skogskontomedel i 21 kap. 38 §. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK inleder dock bestämmelsen med orden ”Medel på upphovsmannakonto skall genast tas upp som intäkt av näringsverksamhet om ...”. Vidare finns orden i *Sverige* med i punkten 3.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattning vid överlåtelse av kontomedel m.m. är hämtad från 11 § UmkL.

Regeringen har i sitt förslag formulerat om bestämmelsen så att inledningen får samma utformning som i föregående paragraf. I regeringens

förslag inleds bestämmelsen med orden ”Medel på upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om ...”.

Orden *i Sverige* är onödiga och har tagits bort (jfr kommentaren till 3 §).

Deklarationsfrågor m.m.

Av 12 § UmkL framgår att en skattskyldig som begär uppskov med beskattning skall föga utredning till självdeklarationen på en blankett som fastställts av Riksskatteverket samt besked från banken om insättningen. Bestämmelser som tar sikte på taxering och frågor kring taxering bör inte finnas i IL utan föras över till LSK.

I 9 a § SkkL finns en föreskrift om att banken skall lämna uppgift till skattemyndigheten om medel som betalas ut från konto samt om banken fått kännedom om överlåtelse eller pantsättning av skogskontomedel. I UmkL finns inte några motsvarande bestämmelser. Det kan, såsom SLK påpekat, diskuteras om inte dessa föreskrifter borde gälla även för upphovsmannakonto. En sådan ändring bör dock inte komma till stånd i detta lagstiftningsärende.

33 kap. Räntefördelning

Detta kapitel som var placerat som 31 kap. i SLK:s förslag, innehåller de bestämmelser som finns i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Till stora delar följer förslaget i kapitlet den lagens uppbyggnad, men SLK har delat upp några paragrafer samt flyttat ihop andra och kastat om ordningen på några av paragraferna. En bestämmelse om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga har flyttats över till 3 kap., se kommentaren till 2 §.

Kapitlet gäller bara för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bakgrund

Genom 1990 års skattereform blev inkomst av kapital lägre beskattad än inkomst av näringsverksamhet. Effekten av ett ränteavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet var då mellan 44 och 63 % medan det i inkomstslaget kapital bara hade en skatteeffekt på högst 30 %. För att förhindra att ränteutgifter på privata tillgångar drogs av i näringsverksamheten i stället för i kapital infördes regler om negativ räntefördelning. Om skulderna i en näringsverksamhet är större än tillgångarna, skall räntekostnaden på mellanskillnaden föras över till inkomstslaget kapital. Den skattskyldige skall då redovisa en schablonmässigt beräknad intäkt i näringsverksamheten samt göra avdrag med samma belopp i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna togs inte in i en särskild lag utan de fördes in i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL och i 3 § 4 mom. SIL. I stället för att i dessa lagrum ta in bestämmelser om kapitalunderlag för fysiska personer hänvisades till bestämmelserna om förvärvskällans kapitalunderlag

i lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv, som emellertid upphävdes år 1993 (SFS 1993:1540).

Tillämpningen av reglerna om negativ räntefördelning sköts dock upp i avvaktan på ett fortsatt arbete med att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. I betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) föreslog Utredningen om beskattning av inkomst hos enskilda näringsidkare och handelsbolag att såväl negativ som positiv räntefördelning skulle införas. Positiv räntefördelning tillkom för att investeringar i enskild näringsverksamhet inte skulle utsättas för en merbeskattning i näringsverksamheten jämfört med i inkomstslaget kapital. Avsikten med bestämmelserna är att om det finns ett överskott av kapital i verksamheten skall avkastningen på detta beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i näringsverksamhet. För att uppnå detta får avdrag göras i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på det egna kapitalet i verksamheten medan samma belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Vidare föreslogs att bestämmelserna om räntefördelning skulle tas in i en egen lag, RFL. I departementspromemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. (Ds 1993:28) utvecklades förslaget. Förslaget antogs år 1993.

Vissa förarbeten

RFL är en relativt ny lag som har ändrats bara några gånger. I kommentarerna till paragraferna skrivs normalt ingenting om förarbetena. Om det inte står något, är dessa antingen förarbetena till 1990 års skattereform eller förarbetena till RFL.

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1990 1990 års skattereform – negativ räntefördelning infördes, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.
- 1993 Positiv räntefördelning liksom RFL infördes, SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/95:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536
- 1994 RFL ändrades på några punkter, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:784
- 1996 Ökning av kapitalunderlaget vid benefika förvärv av näringsfastigheter, m.m., Ds 1996:41, prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1400

Kommentar till paragraferna

Tillämpningsområde

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag skall göra räntefördelning finns i 1 § RFL.

I 1 § RFL undantas verksamhet som bedrivs av utländska juridiska personer. Eftersom det bara är andra utländska juridiska personer än utländska bolag som kan bli delägarbeskattade, och således kan bli beskattade hos fysiska personer, har undantaget i *andra stycket* i SLK:s förslag begränsats till dem. Eftersom utländska bolag inte får göra räntefördelning är SLK:s förslag övertydligt. Regeringen har därför tagit bort orden ”än utländska bolag”. Det innebär att regeringen har formulerat bestämmelsen såsom den är formulerad i dag.

Att näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar undantas framgår i dag av lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Den lagen tillkom år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

Lagrådet anför att det är oklart hur undantaget i fråga om utländska juridiska personer i *andra stycket* skall förstås. Enligt vad Lagrådet kunnat utröna torde avsikten inte ha varit att begreppet *enskilda näringsidkare* skall omfatta också sådana delägare i juridiska personer som avses i 6 kap. 12 § (som motsvarar 6 kap. 13–15 §§ här). Enligt Lagrådets mening är det angeläget att begreppets innebörd klarläggs i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Regeringen delar Lagrådets uppfattning att det är angeläget att frågan klarläggs inom en snar framtid. Frågan är emellertid av sådan karaktär att den måste bli föremål för utredning och sedvanlig beredning. Regeringen kan därför inte ta ställning till begreppets innebörd i detta lagstiftningsärende (jfr kommentaren till 16 kap. 15 §).

Hur räntefördelning görs

Positiv och negativ räntefördelning

2 §

SLK:s förslag (1 och 2 §§): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen föreskrivs att ett positivt fördelningsbelopp skall dras av och ett negativt fördelningsbelopp skall tas upp som intäkt. Bestämmelsen om innebörden av räntefördelning var i lagrådsremissen placerad i 1 §. Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag skall göra räntefördelning är hämtad från 1 § RFL. Att dödsbon utelämnas, som nämns i 1 § RFL, beror på att de bestämmelser i IL som gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas även för dödsbon (se 4 kap. 1 och 2 §§ samt kommentaren till 4 kap. 2 §). I kapitlet har inte tagits med någon bestämmelse om att räntefördelning skall göras för varje näringsverksamhet för sig. Det följer av de all-

männa bestämmelserna i 14 kap. 12–13 §§ att inkomsten beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

Beskrivningen av hur positiv och negativ räntefördelning sker är hämtad från 4 § RFL.

Bestämmelserna om att beloppen skall tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital har placerats i det inkomstslaget. Här finns bara en hänvisning.

I 21 § RFL finns en bestämmelse som innebär att också den som är begränsat skattskyldig i Sverige kan vara skattskyldig för sådan inkomst av kapital som avses i denna paragraf. Bestämmelsen har flyttats över till skattskyldighetskapitlet, 3 kap. 18 § första stycket. I 3 kap. 20 § finns en bestämmelse om avdrag för negativt räntefördelningsbelopp.

Positivt och negativt fördelningsbelopp

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beräkningen av positivt och negativt fördelningsbelopp regleras i 3 § RFL.

SLK har ersatt begreppet *fördelningsunderlaget* med *kapitalunderlaget för räntefördelning*. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 §.

Det finns en bestämmelse i 19 § RFL om justering av *fördelningsunderlaget* vid beskattningsår som inte är tolv månader. Bestämmelsen har ändrats så att det i stället är *fördelningsbeloppet* som skall justeras. Det leder till en materiell ändring vid tillämpning av 4 §. Där föreskrivs att räntefördelning inte skall göras om kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor. Med dagens lydelse kan en förlängning eller förkortning av beskattningsåret vara avgörande för om räntefördelning skall ske. Om t.ex. kapitalunderlaget är 100 000 kronor för en handelsbolagsandel och den skattskyldige säljer andelen den 1 juni skall således inte någon räntefördelning ske det året. Med SLK:s förslag påverkas inte det av justeringen enligt denna paragraf. I stället blir fördelningsbeloppet lägre.

År 1996 gjordes en mindre ändring för att påverka räntesatsen för vissa skattskyldiga med förlängda räkenskapsår. Tidpunkten för när räntesatsen skall bestämmas ändrades därför från utgången av november ”året före beskattningsåret” till ”andra året före taxeringsåret”. Bestämmelsen ändrades också år 1997 genom att statslåneräntan skall ökas med fem procentenheter vid positiv räntefördelning i stället för med tre (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:440). Ursprungligen skulle ökningen vara en procentenhet, liksom vid negativ räntefördelning, men det ändrades år 1994.

Undantag från räntefördelning

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att räntefördelning inte skall göras om kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor är hämtad från 6 § RFL.

SLK har ersatt begreppet fördelningsunderlaget med kapitalunderlaget för räntefördelning. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 §.

Särskilt om positiv räntefördelning

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från att andra strecksatsen i andra stycket inte fanns med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om att avdraget vid positiv räntefördelning är maximerat till det justerade resultatet är hämtad från 5 § första meningen RFL.

Bestämmelserna i *andra stycket* om hur detta räknas ut kommer från 7 § RFL. Den paragrafen ändrades år 1994, efter förslag i utskottet, genom att några poster togs bort. Bestämmelserna ändrades också 1998. Den andra strecksatsen i andra stycket är därför ny i förhållande till SLK:s förslag och innebär att avdrag för pensionsförsäkringspremier och inbetalning på pensionssparkonto skall göras efter avsättning till periodiseringsfond (prop. 1997/98:146, Bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:334).

I dag finns som avgående post återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv. Eftersom sådan återföring skall ha skett senast vid 2002 års taxering har posten inte tagits med här, utan en bestämmelse om denna har tagits in i ILP.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att den skattskyldige har rätt att avstå från avdrag för ett positivt fördelningsbelopp framgår av 5 § tredje meningen RFL. Bestämmelsen infördes år 1994.

Sparat fördelningsbelopp

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om sparat fördelningsbelopp är hämtade från 5 § RFL.

Av 8 och 19 §§ framgår att det sparade fördelningsbeloppet ökar kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget

Enskilda näringsidkare

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Inledningen av bestämmelsen är hämtad från 2 § första stycket RFL. En stor del av de bestämmelser som rör kapitalunderlaget fanns ursprungligen i bestämmelserna om verksamhetens kapitalunderlag i 4–6 §§ lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (förarbeten till dessa paragrafer, se 1990).

I 2 § RFL finns inte begreppet *kapitalunderlaget*. I stället används begreppet *fördelningsunderlaget*. Vad det är frågan om är ett underlag som består av tillgångarna minskade med skulderna, dvs. ett kapitalunderlag. I kapitlet om expansionsfond (dagens expansionsmedel) finns det också bestämmelser om ett kapitalunderlag, se 34 kap. 6–11 §§ och särskilt kommentaren till 34 kap. 6 §. SLK har valt att i båda dessa kapitel kalla underlaget för kapitalunderlag. För att särskilja dem har kommittén lagt till *för räntefördelning* respektive *för expansionsfond*. Regeringen följer kommitténs förslag i denna del.

De poster som skall öka respektive minska kapitalunderlaget är i dag utspridda i olika paragrafer. Den första strecksatsen om underskott är hämtad från 12 § RFL, liksom den femte om expansionsfond och den sjätte om tillskott. Den andra strecksatsen om kvarstående sparat fördelningsbelopp kommer från 20 § RFL medan den tredje om övergångsposten kommer från 18 § RFL och den fjärde om den särskilda posten från 14 a § RFL.

Bestämmelsen om tillskott i 12 § RFL ändrades år 1996 samtidigt som 14 a–c §§ RFL infördes.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att andelar i handelsbolag aldrig räknas som tillgångar i näringsverksamheten är reglerat i 9 § RFL.

I 9 § RFL finns ytterligare en bestämmelse. Av den framgår att delägarrätter, fordringsrätter m.m. inte räknas som tillgångar om inte en ersättning eller kapitalvinst vid avyttring av tillgången är en intäkt i näringsverksamheten. Eftersom det redan i 13 kap. 7 § slås fast att sådana tillgångar inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare behövs inte den bestämmelsen här.

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att expansionsfondsskatt finns med i uppräknningen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att fordringar eller skulder som avser vissa skatter och avgifter inte räk-

nas som tillgångar eller skulder är hämtad från 10 § RFL. Bestämmelsen ändrades år 1994 (prop. 1994/95:41 och 1994/95:99, bet. 1994/95:SfU6 och 1994/95:AU5, SFS 1994:1682). År 1996 gjordes nya ändringar dels genom att expansionsfondsskatt togs med i uppräknigen, dels genom att all särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader omfattas av bestämmelsen. År 1997 ändrades hänvisningen i fråga om mervärdesskatt till att avse skattebetalningslagen (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:483).

Regeringens förslag i lagrådsremissen överensstämde med SLK:s förslag. Expansionsfondsskatten är enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 en statlig inkomstskatt. Eftersom statlig inkomstskatt räknas upp i den första strecksatsen kan expansionsfondsskatten utgå i uppräknigen.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skuldreserveringar m.m. är hämtad från 8 § RFL. Som exempel på skuldreserveringar har i förarbetena nämnts avdragsgilla pensions- och garantiavsättningar. Lagrådet anser att termen *skuldreserveringar* är mindre lyckad och föreslår i stället som en lämpligare och till redovisningslagstiftningen bättre anpassad term *avsättningar*. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag bortsett från att bestämmelserna i paragrafen är formulerade på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur tillgångarna skall värderas är hämtad från 13 § RFL. SLK föreslår att bestämmelserna i första stycket indelas i punkter.

Beträffande fastigheter som är kapitaltillgångar har i SLK:s förslag lagts till att anskaffningsutgiften skall *ökas med förbättringsutgifter*. Begreppet anskaffningsutgift används inte konsekvent i dagens skattelagstiftning, bl.a. ingår förbättringsutgifter ibland, men inte alltid, i anskaffningsutgiften. I IL definieras anskaffningsutgiften som utgifter för anskaffning m.m. medan förbättringar ingår i begreppet förbättringsutgifter, se 44 kap. 14 § andra stycket. För att förbättringsutgifter inte skall falla utanför läggs de av SLK till här. I begreppet förbättringsutgifter ingår också sådana förbättrande reparationer och underhåll som skall återföras vid en avyttring. De skall inte beaktas vid beräkningen av underlaget för räntefördelning. Regeringen har därför efter lagrådsfördragningen formulerat om paragrafen. I förslaget i propositionen föreskrivs i stället att tillgångarna skall värderas till det skattemässiga värdet med undantag för avsättningar på skogskonto m.m. Bestämmelsen blir kortare och enklare med denna utformning. Vad som avses med skattemässigt värde för olika tillgångar framgår av 2 kap. 31–33 §§.

I *andra stycket* anges i det till Lagrådet remitterade förslaget att vad som sägs om värdeminskningsskatt också gäller *liknande avdrag*. Den

bestämmelsen behövs inte eftersom avdragen beaktats vid bestämmandet av det skattemässiga värdet.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Specialbestämmelserna om värdering av fastigheter som har förvärvats före utgången av år 1990 är hämtade från 14 och 15 §§ RFL.

I *första stycket* har lagts till att hänsyn inte skall tas till utgifter och avdrag före år 1993 (på samma sätt som i t.ex. 45 kap. 28 §). När det gäller värdeminskningsskatt och liknande avdrag finns det en bestämmelse i *fjärde stycket* om hur de skall beaktas.

Bestämmelsen i *tredje stycket* kommer från 15 § RFL. Den har ändrats så att det står att marknadsvärdet *understeg* 75 % av taxeringsvärdet i stället för *inte översteg*. Detta uttryckssätt har valts för att regeln skall bli lättare att förstå. Det innebär emellertid en materiell ändring om värdet är exakt 75 %. Eftersom det torde vara mycket ovanligt att man kan fastställa ett sådant värde exakt har – trots den materiella ändringen – i förslaget valts att använda uttrycket *understeg*. En ytterligare ändring är att jämförelsetidpunkten får bli föregående beskattningsårs utgång i stället för beskattningsårs ingång. Det är nämligen den tidpunkt som används i andra bestämmelser om kapitalunderlaget.

Tredje stycket lämnar öppet hur en justering skall ske. Med hänsyn till att bestämmelsen kan bli aktuell i många skiftande situationer och att bilden förändras allteftersom tiden går är det inte möjligt att precisera hur justeringen skall ske.

Eftersom beräkningen bygger på taxeringsvärdet har en uttrycklig begränsning införts till fastigheter i Sverige.

Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag bortsett från några ytterligare redaktionella ändringar.

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. Hänvisningen till RFL finns inte med i *första stycket*. *Sista meningen i andra stycket* finns inte heller med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om övergångsposten är hämtad från 18 § RFL.

Att uttrycket *fördelningsunderlaget* har behållits i denna paragraf trots att det på andra ställen har bytts ut mot *kapitalunderlaget* beror på att det vid 1995 och 1996 års taxeringar hette *fördelningsunderlaget*. Regeringen har kompletterat lagtexten med en hänvisning till den upphävda RFL.

Den sista meningen i *andra stycket* är ny i förhållande till SLK:s förslag. Bestämmelsen kom till år 1997 (prop. 1996/97:154, bet. 1996/97:SkU2, SFS 1197:853). Även här har de gamla begreppen behållits eftersom regeln avser förhållandena vid 1995 års taxering.

I *tredje stycket* har uttrycket ”på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång” bytts ut mot ”arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt” (se kommentaren till 44 kap. 21 §).

I SLK:s förslag har ytterligare några redaktionella ändringar gjorts.

15–17 §§

SLK:s förslag (14 a–14 c §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I 16 § (14 b § i SLK:s förslag) finns inte bestämmelsen i *första stycket* med som anger att i den särskilda posten får bara räknas med 72 procent av expansionsfonden ”till den del den avser fastigheten”. Vidare finns det en hänvisning till 12 § *första stycket* 4 i stället för 12 §.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att det är oklart om hela expansionsfonden eller bara den del som hänför sig till förvärvet av fastigheten får beaktas vid beräkningen av den särskilda posten. Verket framhåller att samma oklarhet finns i gällande lagtext. Den särskilda posten skall motsvara det negativa kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Detta torde innebära att övertagen expansionsfond kan behöva proportioneras. Detta motsägs emellertid i andra meningen som synes innebära att hela expansionsfonden får beaktas. Verket anser att det vore önskvärt att lagtexten förtydligas i detta avseende.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna kommer från 14 a § RFL. Paragrafen infördes år 1996 för att underlätta benefika överlåtelser av näringsfastigheter. Avsikten med den särskilda posten är att motverka att mottagaren på grund av förvärvet av fastigheten får ett negativt kapitalunderlag eller att expansionsfonden behöver lösas upp. Enligt regeringens mening bör därför expansionsfonden bara få beaktas till den del den avser den förvärvade fastigheten. I regeringens förslag har lagtexten i 16 § förtydligats i enlighet härmed.

18 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns en bestämmelse om hur makar skall dela upp kapitalunderlaget i 11 § RFL. Egentligen kan man ifrågasätta om det behövs någon specialregel för när makar deltar i en näringsverksamhet tillsammans. Detsamma måste ju gälla också om två andra personer äger del i en verksamhet tillsammans. Men eftersom det finns specialregler för hur inkomsterna skall fördelas mellan makar som tillsammans deltar i en verksamhet, så kan det finnas skäl att ta in en särskild bestämmelse också om fördelningen av kapitalunderlaget. SLK har emellertid valt att ta in den bestämmelsen i anknytning till regleringen av hur inkomsten skall fördelas. Här finns därför bara med en hänvisning till den bestämmelsen. Regeringen följer kommitténs förslag.

Handelsbolagsdelägare

19 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalunderlaget för delägare i svenska handelsbolag är hämtad från 17 § RFL. Begreppet *fördelningsunderlaget* har ersatts med *kapitalunderlaget för räntefördelning*. Det finns en motivering till bytet i kommentaren till 8 § när det gäller enskilda näringsidkare. Även i fråga om delägare i handelsbolag bygger bestämmelserna på det kapital som lagts ned i andelen. På grund därav och för att få en enhetlig terminologi används också här begreppet kapitalunderlag.

Bestämmelserna om hur kapitalunderlaget skall korrigeras finns i dag i flera paragrafer. Den första strecksatsen om sparade fördelningsbelopp finns i 20 § RFL, den andra om övergångsposten i 18 § RFL och den tredje och fjärde om tillskott och vissa lån till delägaren eller närstående i 17 § RFL. Bestämmelsen om tillskott ändrades år 1996.

I *andra stycket* finns föreskrifter om andelar som är lagertillgångar. Också dessa behandlas i 17 § RFL. Dessa bestämmelser fanns inte i de ursprungliga bestämmelserna om negativ räntefördelning i KL, utan kom med år 1993. Ordet *omsättningstillgång* har bytts mot *lagertillgång*. Ändringen är kommenterad i avsnitt 7.2.7.

20 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. Hänvisningen till RFL finns inte med i första stycket. *Sista meningen i första stycket* finns inte heller med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om övergångsposten för delägare i svenska handelsbolag finns i 18 § RFL.

I denna paragraf, liksom i 14 §, har uttrycket *fördelningsunderlaget* behållits trots att det på andra ställen har bytts ut mot uttrycket *kapitalunderlaget*. Det beror på att det vid 1995 och 1996 års taxeringar hette fördelningsunderlaget. I regeringens förslag har en hänvisning till RFL lagts till.

Den sista meningen i första *stycket* är ny i förhållande till SLK:s förslag. Bestämmelsen kom till år 1997 (prop. 1996/97:154, bet. 1996/97:SkU2, SFS 1197:853). Även här har de gamla begreppen behållits eftersom regeln avser förhållandena vid 1995 års taxering.

I *andra stycket* har uttrycket ”på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång” bytts ut mot ”arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt” (se kommentaren till 44 kap. 21 §).

I regeringens förslag har ytterligare några redaktionella ändringar gjorts.

34 kap. Expansionsfonder

Detta kapitel var placerat som 30 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet har de bestämmelser tagits in som finns i lagen (1993:1537) om expansionsmedel. I förslaget har uppbyggnaden av bestämmelserna ändrats genom att kapitlet utformats efter samma mönster som de två kapitel som finns om fonder: 30 kap. om periodiseringsfonder och 31 kap. om ersättningsfon-

der. Alla tre kapitlen har ju bestämmelser om avdrag för avsättningar, vissa beloppsgränser, bestämmelser om återföring samt övertagande. Det innebär en ändrad ordning på paragraferna och bestämmelserna har delats upp på fler paragrafer. Vidare används uttrycket *expansionsfond* i stället för *posten expansionsmedel*. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* tillstyrker namnbytet.

Kapitlet gäller bara för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Lagrådet har riktat kritik mot bestämmelserna i detta kapitel. Lagrådet anser att bestämmelserna är alltför svåra med beaktande av den målgrupp som de vänder sig till. Regeringen delar inte Lagrådets bedömning. Reglerna innebär att samma underlag används som vid räntefördelning. Att beräkna underlag för räntefördelning är obligatoriskt. Hur stor fonden får vara kan inte vara alltför svårt att räkna ut om underlaget är känt.

Bakgrund

Efter 1990 års skattereform tillsattes en utredning för att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och svenska handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. En av de huvudpunkter som behandlades avsåg expansionsmedel. De bestämmelser som utarbetades togs in i en särskild lag år 1993, ExmL. Tanken bakom bestämmelserna är att fysiska personer skall kunna investera med kvarhållen vinst i sin enskilda näringsverksamhet eller i ett handelsbolag med samma skattekonsekvenser som för enmansaktiebolag. De fysiska personerna skall därför i självdeklarationen kunna sätta av vinstmedel till posten expansionsmedel. Ökningen av denna post får dras av vid inkomsttaxeringen. Det innebär att den fysiska personen inte behöver betala inkomstskatt och inte heller sociala avgifter på beloppet. I stället tas det ut en särskild skatt, som motsvarar bolagskatten, om 28 % på beloppet. Om posten expansionsmedel minskas, skall minskningen tas upp som en intäkt i näringsverksamheten. Beloppet blir då beskattat fullt ut. Den skattskyldige får därför samtidigt dra av expansionsmedelsskatten från den slutliga skatten.

Vissa förarbeten

ExmL är en ny lag som har ändrats bara några gånger. Om ingenting anges i kommentaren kom bestämmelsen till vid lagens tillkomst.

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1993 ExmL infördes, SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1537
- 1994 Vissa ändringar i det för expansionsmedel justerade resultatet, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:786

1996 Ökning av kapitalunderlaget vid benefika förvärv av näringsfastigheter, m.m., Ds 1996:41, prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1401

Kommentar till paragraferna

Tillämpningsområde

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från att bestämmelserna om att avdrag får göras för ett belopp som sätts av till expansionsfond har flyttats till 2 §, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får avdrag för belopp som sätts av till expansionsfonder kommer från 1 och 2 §§ ExmL

Att dödsbon inte nämns särskilt beror på att de bestämmelser som gäller för enskilda näringsidkare och fysiska personer tillämpas även för dödsbon (se 4 kap., särskilt kommentaren till 4 kap. 2 §).

Som nämnts i inledningen till detta kapitel har uttrycket expansionsmedel bytts ut mot *expansionsfond* för att skapa enhetlighet. För att de inledande paragraferna i kapitlet om räntefördelning och expansionsfonder skall vara lika utformade har avdragsbestämmelsen, som i lagrådsremissen fanns här i 1 §, flyttats till 2 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* med undantag för näringsverksamhet som bedrivs av andra utländska juridiska personer än utländska bolag kommer från 1 § ExmL. Lagrådet har haft synpunkter på bestämmelsen (jfr kommentaren till 1 § i 33 kap.)

Att näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar undantas framgår av lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Den lagen tillkom år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11).

2 §

SLK:s förslag (1 och 2 §§): Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Avdragsbestämmelsen, som i lagrådsremissen var placerad i 1 §, har placerats i första stycket. SLK har använt formuleringen *belopp som sätts av*. Uttrycket används i samma allmänna bemärkelse som i 30 kap. 1 § (jfr kommentaren till den paragrafen) och 31 kap. 1 §. I detta kapitel finns det inte någon bestämmelse om att bokföringsskyldiga måste ha gjort en avsättning i bokföringen för att de skall ha avdragsrätt. Någon avsättning skall inte göras i bokföringen utan bara i deklARATIONEN.

Bestämmelsen om att det är delägarna som gör avsättningarna i fråga om svenska handelsbolag kan i dag läsas ut av 4 § ExmL. I förslaget har lagts till att avdraget beräknas för varje delägare för sig. Samma tillägg

har gjorts i 30 kap. 2 § i fråga om periodiseringsfonder. I kommentaren till den paragrafen har närmare utvecklats varför tillägget har gjorts.

I 4 § ExmL står det också att det skall finnas skilda poster för en enskild näringsidkares verksamhet och för olika andelar i handelsbolag samt att det för andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag inte får finnas någon post. Det innebär att man skall ha en post för varje näringsverksamhet eller med KL:s terminologi för varje förvärvskälla. Som framgår av kommentaren till 14 kap. 21 § reglerar bestämmelserna i inkomstlagen näringsverksamhet varje näringsverksamhet för sig. Det innebär att det blir skilda poster på det sätt som i dag framgår av lagtexten. I förslaget tas därför inte med någon särskild bestämmelse om detta. Det kan påpekas att en enskild näringsidkare kan ha flera näringsverksamheter om han samtidigt bedriver självständig näringsverksamhet i Sverige och i utlandet. Då gäller bestämmelserna i detta kapitel varje näringsverksamhet för sig.

Expansionsfondsskatt

3 §

SLK:s förslag (20 §): Rubriken och paragrafen, som är placerade sist i SLK:s förslag, överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför att det redan i inledningen till kapitlet borde anges att avsättning till expansionsfond beskattas med en särskild skatt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I ExmL finns en bestämmelse om skatt som skall betalas till staten. I förslaget har SLK valt att ta in den bestämmelsen i IL, men placerat bestämmelsen om att skatten skall betalas i 1 kap. 3 § och om skatteberäkningen och avräkning vid återföring i 65 kap. 8 § (59 kap. 9 § i SLK:s förslag). En upplysning har emellertid placerats som en sista paragraf i detta kapitel. Regeringen anser i likhet med remissinstanserna att upplysningen bör finnas redan i de inledande bestämmelserna. Regeringen gör ingen annan ändring i kommitténs förslag än att rubriken före och bestämmelsen flyttats hit.

Beloppsgränser

Huvudregel

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: För att tydligt redogöra för vilka begränsningar det finns i rätten att göra avdrag för avsättning till expansionsfonden introduceras här bestämmelserna om det för expansionsfond justerade resultatet och kapitalunderlaget för expansionsfond. Bestämmelserna finns med i 6–8 §§ ExmL.

Justerat resultat

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag. *Andra strecksatsen* finns dock inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om det för expansionsfond justerade resultatet är hämtad från 6 § ExmL. Avsikten med bestämmelsen är att en ökning av expansionsfonden inte skall få medföra underskott av verksamheten. Bestämmelserna i 6 § ExmL ändrades år 1994 genom att några poster togs bort. Bestämmelserna har också ändrats år 1998. Den andra strecksatsen är därför ny i förhållande till SLK:s förslag och innebär att avdrag för pensionsförsäkringspremier och inbetalning på pensionssparkonto skall göras efter avsättning till expansionsfond (prop. 1997/98:146, Bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:335).

Uttrycket *justerat resultat* är nytt i detta sammanhang. Det har också introducerats när det gäller periodiseringsfonder. I kommentaren till 30 kap. 6 § har närmare redogjorts för varför uttrycket har föreslagits. Det är, liksom i de andra bestämmelserna om justerat resultat, det aktuella beskattningsårets resultat enligt 14 kap. 21 § som korrigeras med vissa under beskattningsåret gjorda avdrag och upptagna intäkter.

Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag men SLK har utformat bestämmelsen på ett annat sätt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att bestämmelsen är svår-tillgänglig. Verket föreslår att bestämmelsen i stället formuleras på följande sätt ”För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond”. Även Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att reglerna i 6 och 11 §§ (5 och 8 §§ i SLK:s förslag) kunde förenklas ytterligare, även om SLK:s förslag innebär avsevärda förenklingar av nuvarande regler.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om kapitalunderlag för enskilda näringsidkare är hämtade från 7 § ExmL.

I SLK:s förslag har uttrycket *takbelopp* bytts ut mot *kapitalunderlag för expansionsfond*. Det finns ett kapitalunderlag också i kapitlet om räntefördelning, se 33 kap. 8–18 §§ och särskilt kommentaren till 33 kap. 8 §. Regeringen delar SLK:s bedömning att det är praktiskt att ha samma uttryck i båda dessa kapitel eftersom det i stort sett är samma underlag som det är frågan om. Uttrycket kapitalunderlaget används i förslaget eftersom underlaget bygger på det kapital som finns i verksamheten. Uttrycket fanns med i den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. För att skilja dessa båda kapitalunderlag åt läggs i förslaget till *för expansionsfond* respektive *för räntefördelning*.

Riksskatteverket har föreslagit att bestämmelsen omformuleras så att innebörden av bestämmelsen skall bli lättare att förstå. Regeringen delar verkets bedömning. Bestämmelsen har i regeringens förslag formulerats om såsom verket föreslagit.

7 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, bortsett från att SLK har begränsat hänvisningen i andra strecksatsen i SLK:s förslag till första stycket i 33 kap. 14 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Också huvuddelen av bestämmelserna i denna paragraf kommer från 7 § ExmL. Kapitalunderlaget är kopplat till det egna kapitalet i verksamheten. Det överensstämmer i stora drag med kapitalunderlaget vid räntefördelning. I regeringens förslag har strecksatserna bytts ut mot punkter. Ändringen har gjorts för att paragrafen skall vara uppbyggd på samma sätt som 10 §. Andra punkten har förtydligats i förhållande till SLK:s förslag så att hänvisningen omfattar alla bestämmelser i 33 kap. 14 §.

Av *andra stycket* framgår att samma bestämmelser gäller i detta kapitel som i kapitlet om räntefördelning för vilka tillgångar och skulder som skall höra till verksamheten och hur tillgångarna skall värderas. Vad som är viktigt att framhålla är dock att kapitalunderlaget beräknas vid olika tidpunkter, vilket framgår av denna paragraf jämförd med 33 kap. 8 §.

Av *andra stycket* framgår också att bestämmelserna om övergångsposten i 33 kap. 14 § skall tillämpas också när det är fråga om expansionsfonder. Det kan påpekas att övergångsposten är densamma i de båda kapitlen om expansionsfonder och räntefördelning. I *andra stycket* i 33 kap. 14 § står det att övergångsposten får övertas vid vissa förvärv. Även den bestämmelsen gäller i fråga om expansionsfonder.

Bestämmelserna i 7 § ExmL justerades år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1886). Bestämmelsen om tillskott ändrades år 1996 och samtidigt infördes bestämmelser i 7 a § ExmL om en särskild post vid arv, gåva m.m. (se 8–10 §§).

Regeringen har också gjort några redaktionella ändringar i SLK:s förslag.

8–10 §§

SLK:s förslag (6 a–6 c §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK har dock i 8 § (6 a § i SLK:s förslag) använt uttrycket ”förvärvarens expansionsfond och den övertagna expansionsfonden” i stället för ”egen och övertagen expansionsfond”. SLK har utformat bestämmelsen i 9 § (6 b § i SLK:s förslag) på så sätt att den särskilda posten skall uppgå till samma belopp som den särskilda posten vid räntefördelning beräknad enligt 33 kap. 16 § (30 kap. 14 b § i SLK:s förslag). Slutligen har SLK utformat bestämmelserna i 8 och 10 §§ (6 a och 6 c §§ i SLK:s förslag) med utgångspunkt i kommitténs lydelse av 6 § (5 § i SLK:s förslag).

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att SLK:s formulering i 8 § (6 a § i SLK:s förslag) ”... summan av förvärvarens expansionsfond och den övertagna expansionsfonden.” kan ge intryck av att man måste överta en expansionsfond för att få beräkna en särskild post. Verket föreslår att obestämd form används i stället. Om en del av fastigheten övergår till en annan ägare skall den särskilda posten minskas i motsvarande mån. Riksskatteverket anser att det är oklart vid vilken tidpunkt den särskilda pos-

ten skall minskas, beskattningsåret eller året därefter. Verket menar att det är angeläget med ett förtydligande i 9 § (6 b § i SLK:s förslag) om vid vilken tidpunkt den särskilda posten skall minskas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna kommer från 7 a § ExmL. De infördes år 1996, samtidigt med bestämmelserna i 14 a § RFL (se 33 kap. 15–17 §§ IL).

I 8 § har SLK förtydligat vid vilka tidpunkter kapitalunderlagen och expansionsfonderna, skall beräknas. Regeringen har med anledning av vad Riksskatteverket anfört ändrat 8 § på så sätt som Riksskatteverket föreslagit. Regeringen har också, för att bestämmelsen skall bli kortare bytt ut uttrycket "förvärvarens expansionsfond" till *egen*.

Lagrådet anför beträffande bestämmelserna i 8 § att som förutsättning för att få lägga till en särskild post anges bl.a. att summan av egen och övertagen expansionsfond *understiger* 138,89 % av summan av förvärvarens kapitalunderlag och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Såvitt Lagrådet kan förstå skall den särskilda posten få användas bara om förvärvet medför att maximigränsen – 138,89 % av kapitalunderlaget – överskrids på grund av förvärvet. Det innebär att "understiger" bör bytas mot "överstiger". Lagrådet anför vidare att i sista meningen anges som förutsättning för tillämpning av paragrafen att fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. Lagrådet har ingen invändning mot denna förutsättning men ifrågasätter om inte ytterligare en förutsättning bör gälla, nämligen att villkoren i 18 § är uppfyllda. I sistnämnda paragraf anges villkoren för att en enskild näringsidkare skall få ta över en expansionsfond från en annan enskild näringsidkare i samband med benefika förvärv. Lagrådet förordar att sista meningen bryts ut till ett eget stycke som får innehålla båda de nu nämnda förutsättningarna. Med anledning av vad Lagrådet anfört har regeringen formulerat om bestämmelsen i enlighet med Lagrådets förslag.

Om en del av en fastighet övergår till en annan ägare, skall den särskilda posten minskas i motsvarande mån. Vid räntefördelningen kommer minskningen att ske året efter överlåtelseåret eftersom fördelningsunderlaget beräknas utifrån förhållandena vid utgången av året före beskattningsåret. Vid tillämpning av reglerna för expansionsfonden kommer minskningen att ske redan för överlåtelseåret eftersom kapitalunderlaget för expansionsfonden beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsåret utgång. För att förtydliga tidpunkten när minskningen av den särskilda posten för expansionsfonden skall ske har regeringen formulerat om 9 §. Av bestämmelsen framgår att den särskilda posten skall beräknas på samma sätt som den särskilda posten för räntefördelning, 33 kap. 16 §. Tidpunkten framgår dock av 8 § första stycket.

Lagrådet påpekar också att bestämmelserna i 10 § har blivit felaktiga i ett par avseenden. Paragrafen har utformats med utgångspunkt i Lagrådets förslag.

11 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 7 § andra stycket ExmL finns en bestämmelse om fördelning av takbeloppet

(kapitalunderlag enligt IL) mellan makar. Bestämmelsen har flyttats över till 60 kap. 11 § och här finns bara en erinran om bestämmelsen. Samma lösning har valts i 33 kap. 18 § när det gäller räntefördelning (se kommentaren till den paragrafen).

Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare

12 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalunderlag för delägare i svenska handelsbolag kommer från 8 § ExmL. Även här användes uttrycket *kapitalunderlaget* för att få enhetlighet. Då finns det ett kapitalunderlag såväl för den enskilde näringsidkaren som för handelsbolagsdelägaren.

13 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK utgår dock ifrån anskaffningsutgiften beräknad enligt bestämmelserna i 50 kap. i stället för anskaffningsutgiften före ökningen på grund av årets avsättning till expansionsmedel. I SLK:s förslag skall anskaffningsutgiften i stället minskas med denna ökning. Vidare är hänvisningen till 33 kap. 20 § begränsad till första stycket.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att SLK:s förslag innebär en tvångsmässig upplösning av expansionsfonden då kapitalunderlaget skall minskas med 28 % av hela expansionsfonden. Förslaget bör ändras så att kapitalunderlaget bara minskas med 28 % av *årets ökning av expansionsfonden*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag. Också denna paragraf kommer från 8 § ExmL. I likhet med bestämmelserna om räntefördelning bygger kapitalunderlaget på den justerade anskaffningsutgiften för andelar i handelsbolaget korrigerat med vissa poster, jfr 33 kap. 19 §. Bestämmelserna skiljer sig dock genom att de båda underlagen beräknas med hänsyn till förhållandena vid olika tidpunkter. Bestämmelserna om tillskott ändrades år 1996.

Med anledning av vad Riksskatteverket anför föreslår regeringen att kapitalunderlaget skall beräknas med utgångspunkt i den justerade anskaffningsutgiften innan utgiften ökats med 28 % av årets avsättning till expansionsfonden. I nuvarande lagtext sägs att hänsyn inte skall tas till den ökning av det justerade ingångsvärdet som skall ske enligt 28 § åttonde stycket första meningen SIL. SLK:s förslag om minskning utgår därmed.

Begränsningen i *första stycket första strecksatsen* till 33 kap. 20 § *första stycket* tas bort för att bestämmelsen skall bli enhetlig med bestämmelsen i 7 § punkt 2.

I *tredje stycket* har ordet *omsättningstillgång* bytts mot *lagertillgång*. Ändringen är kommenterad i avsnitt 7.2.7.

I *ffjärde stycket* föreskrivs att bestämmelserna om övergångsposten i 33 kap. 20 § gäller också i fråga om beräkningen av kapitalunderlaget för expansionsfonden, jfr kommentaren till 9 §.

Återföring av avdragen

14 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en introduktion till de följande paragraferna om när avdrag för avsättningar till en expansionsfond senast måste återföras till beskattning. Naturligtvis kan den skattskyldige återföra avdragen redan dessförinnan efter eget val. I dag står det i 2 § ExmL att en minskning av expansionsmedel skall tas upp som intäkt. I förslaget har valts att uttrycka det på samma sätt som i fråga om andra fonder, nämligen att avdragen återförs.

15 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Denna bestämmelse om återföring är en följd av begränsningarna i paragraferna om kapitalunderlag. Om kapitalunderlaget har sjunkit, kan den skattskyldige i vissa fall tvingas att återföra en del av de tidigare avdragen.

16 och 17 §§

SLK:s förslag (12 och 13 §§): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns en bestämmelse i 9 § ExmL om att expansionsmedlen skall anses ha minskat till noll om verksamheten upphör eller om den skattskyldige överlåter sin andel i ett handelsbolag. Vidare finns det en bestämmelse i 5 § ExmL om att expansionsmedlen skall minskas till noll om en fysisk person som inte är bosatt här i landet bedriver näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här och näringsverksamhetens anknytning till fastigheten respektive det fasta driftstället upphör. Detsamma gäller utomlands bosatt delägare i handelsbolag. Av 2 § ExmL följer sedan att minskningen enligt de båda paragraferna skall tas upp som intäkt. Här har SLK valt att i stället tala om att de gjorda avdragen skall återföras till beskattning.

Dagens bestämmelser om expansionsmedel är annorlunda utformade än bestämmelserna om återföring av periodiseringsfonder. I förslaget har utgångspunkten varit att få så enhetliga regler som möjligt i IL så att de olika fonderna skall behandlas på samma sätt för en skattskyldig. Då är det också bra om bestämmelserna är formulerade på samma sätt så att den skattskyldige inte behöver fundera på om det är några olikheter. Bestämmelserna i 16 och 17 §§ har därför utformats med 30 kap. 9 och 10 §§ som mall.

Bestämmelserna i 16 § gäller i enskild näringsverksamhet. Bestämmelsen har av språkliga skäl formulerats om i regeringens förslag. *Andra och tredje punkterna* – om skattskyldigheten för inkomsten av näringsverksamheten upphör och om inkomsten av näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av skatteavtal – är nya. De är en utvidgning av bestämmelserna i 5 § ExmL. Skälet till utvidgningen är det som nämndes i förra stycket, nämligen att bestämmelsen skall likna den om periodiseringsfonder.

Den fjärde punkten är också ny. Om näringsidkaren är begränsat skattskyldig här när han dör, skall under senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas för dödsboet, se 4 kap. 3 §. Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte för utländska bolag, varför det är oklart vad som gäller. Därför tas denna bestämmelse med. Den innebär att avdragen för avsättningar till expansionsfonden återförs under det beskattningsår då näringsidkaren dör. Då gäller de bestämmelser för dödsboet som skulle ha gällt för den döde, se 4 kap. 1 §.

Den femte punkten – den skattskyldige försätts i konkurs – är också ny. Det är dock sannolikt att den skattskyldige ändå måste återföra sina avdrag om han går i konkurs på grund av att kapitalunderlaget försvinner. Skälet att ändå ta med bestämmelsen är också här att få enhetlighet.

Bestämmelserna i 17 § har också omarbetats språkligt och gäller för delägare i svenska handelsbolag. När det gäller *den andra punkten* är det i 9 § ExmL en förutsättning att den skattskyldige avyttrar sin andel i ett handelsbolag. Detsamma bör naturligtvis gälla även om andelen övergår till en ny ägare på något annat sätt. För att det klart skall framgå av lagtexten har uttrycket ändrats till att andelen avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt.

När det gäller *tredje–femte och sjunde punkterna* har samma resonemang förts som beträffande 16 §.

Också *den sjätte punkten* – det beslutas att handelsbolaget skall träda i likvidation – har tagits med för att få enhetlighet med periodiseringsfonderna.

I vilka fall fonderna får tas över

Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

18 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med en möjlighet att överta en expansionsfond i samband med att en verksamhet övertas genom arv, testamente, gåva eller bodelning kommer från 10 § ExmL.

I dag gäller inte denna paragraf när tillgångarna övergår till ett dödsbo. De bestämmelser som gäller för fysiska personer skall i IL tillämpas också för dödsbon, se 4 kap. 1 och 2 §§ och kommentaren till 4 kap. 2 §. Med SLK:s skrivning skall bestämmelsen således tillämpas också för dödsbon. SLK kunde inte se något skäl till att den inte skall tillämpas för

dem. Regeringen delar kommitténs bedömning. Som exempel kan nämnas att en make bedriver näringsverksamhet, den ena maken dör och näringsverksamheten tillskiftas dödsboet genom bodelning. Därefter tillskiftas ett barn verksamheten vid arvsskifte. Då bör fonden kunna föras vidare över dödsboet.

Bestämmelsen i *andra stycket* ändrades år 1996 genom att expansionsfonden får övertas till den del den inte överstiger 138,89 % av värdet av reallgångarna ökat med en tredjedel, i stället för som tidigare 100 %. Lagrådet förordar att bestämmelserna i *andra stycket* formuleras om och att de nuvarande beräkningsfaktorerna omräknas till en procentsats, som avrundas till lämpligt heltal. Lagrådet anför att underlaget för begränsningsreglerna i *andra stycket* utgörs av värdet av reallgångarna, vilket är ett annat underlag än det som gäller enligt den bestämmelse som reglerar den maximala avsättningen till expansionsfond. Fonden får uppgå till högst 138,89 % av kapitalunderlaget. Mot denna bakgrund anser Lagrådet att det kan ifrågasättas om det är motiverat att lägga just procentsatsen 138,89 till grund för begränsningsregeln, särskilt som det framräknade beloppet därefter får ökas med en till synes schablonmässigt bestämd kvotdel, dvs. en tredjedel. Regeringen föreslår att begränsningsregeln förenklas på sätt som Lagrådet föreslagit. Om 138,89 % ökas med en tredjedel erhålls 185,19 %. Regeringen föreslår att bestämmelsen utformas så att en expansionsfond får tas över till den del den inte överstiger 185 % av reallgångarna vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året.

Regeringen har dessutom ändrat hänvisningarna i *andra stycket* sista meningen. Ändringen är en följd av att regeringen formulerat om bestämmelserna i 33 kap. 12 §.

Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag

19 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att villkoret om skriftlig förklaring har en annan formulering.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen ges en möjlighet att föra över en expansionsfond i samband med att en enskild näringsidkare överlåter samtliga reallgångar från sin enskilda näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag som han är eller blir delägare i. Bestämmelsen är hämtad från 11 § ExmL. I lagrådsremissen är det andra villkoret utformat som så att ”den skattskyldige skall lämna en skriftlig förklaring att han för över fonden till en expansionsfond för andelen”. Med anledning av vad Lagrådet anför avseende 20 § har den bestämmelsen formulerats om. Ändringen i denna paragraf har gjorts för att bestämmelserna skall vara utformade på samma sätt.

Hur anskaffningsutgiften för andelen påverkas regleras i 50 kap. 5 § *andra stycket* sista strecksatsen.

I *andra stycket* har också en redaktionell ändring gjorts.

20 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anser att det vore värdefullt om det här hänvisades till beräkning av aktiernas omkostnadsbelopp i 48 kap. 12 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen reglerar det förhållandet att samtliga realtillgångar förs över från en enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag. Då kan den enskilda näringsidkaren under vissa förutsättningar slippa att bli beskattad för en upplösning av expansionsfonden. Bestämmelsen kommer från 12 § ExmL.

Undantaget avseende kravet på tillskott av kapital vid apportemission infördes på initiativ av skatteutskottet år 1998 (bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:645).

I 12 § andra stycket ExmL finns en bestämmelse om att sådana tillskott som avses i tredje strecksatsen inte räknas med vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Bestämmelsen har flyttats över till det kapitel som behandlar beräkning av kapitalvinst på aktier och andra delägarrätter, 48 kap. 12 §. I regeringens förslag finns en hänvisning till nämnda bestämmelse i ett nytt *andra stycke*.

Lagrådet anser att den föreslagna paragrafen måste omarbetas och anför bl.a. följande. Bestämmelserna i första stycket skall ses mot bakgrund av att en enskild näringsidkare enligt 14 § första stycket och 16 § 1 skall återföra sina avdrag för avsättning till expansionsfond senast när han upphör att bedriva näringsverksamheten. I 14 § andra stycket hänvisas emellertid till att det i 18 – 22 §§ "finns bestämmelser om att expansionsfonden i vissa fall får föras över till annan verksamhet i stället för att avdragen återförs." Någon uttrycklig bestämmelse om att en överföring medför att fonden inte behöver återföras finns visserligen inte i någon av de angivna lagrummen (18–22 §§). Att återföring inte skall ske när förutsättningarna för överföring är uppfyllda får emellertid anses framgå av sammanhanget. Ett förtydligande av lagtexten på denna punkt kan dock vara motiverat. En överföring av expansionsfond som skett i enlighet med de i första stycket uppställda villkoren får alltså till följd att fonden inte skall återföras hos den enskilde näringsidkaren. Fråga är vad överföringen innebär för det aktuella aktiebolaget. Någon bestämmelse, motsvarande den i 18 § andra stycket, 19 § andra stycket, 21 § tredje stycket och 22 § andra stycket, om att den som tagit över fonden själv skall anses ha gjort avsättningen och avdragen för dem finns inte när fonden förs över till ett aktiebolag. En expansionsfond kan sägas representera dels en icke förfallen skuld avseende den enskilde näringsidkarens statliga och kommunala inkomstskatt och egenavgifter, dels en icke förfallen fordran (mer precist en minskning av den slutliga skatten) avseende erlagd expansionsfondsskatt (jfr 1 och 3 §§). Skulden torde normalt motsvara 40–60 % av fondbeloppet medan fordringen uppgår till 28 % av fondbeloppet. En överföring av en expansionsfond som uppgår till 100 från exempelvis en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare innebär därför i regel att förvärvaren övertar dels betalningsansvaret för en

skuld på 40 – 60, dels en fordran på 28. Den av överföringen föranledda skuldminskningen hos överlåtaren motsvaras således av en i princip motsvarande skuldökning hos den till vilken fonden förts över. Med tanke på att ett aktiebolags överskott beskattas till en proportionell skattesats om 28 % kan någon skattemässig jämvikt inte uppkomma om en överförd expansionsfond återförs hos bolaget. Den övertagna skatteskulden skulle ju i detta fall exakt motsvara den övertagna skattefordringen. Med hänsyn till detta och då regler saknas om återföring av en till aktiebolag överförd fond drar Lagrådet slutsatsen att någon egentlig fondöverföring inte skall äga rum i aktiebolagsfallen. Vad bestämmelserna avser att uttrycka synes i stället vara att en expansionsfond inte skall återföras hos en enskild näringsidkare om verksamheten överförs till ett aktiebolag och de i första stycket angivna villkoren är uppfyllda (jfr det i prop. 1993/94:50 s. 319 f. återgivna exemplet). Någon återföring skall därför inte äga rum hos aktiebolaget i följd varav detta inte heller får ta över någon skattefordran (rätten enligt 3 § till minskning av den slutliga skatten). Med utgångspunkt i att det gjorda antagandet är riktigt övergår Lagrådet härefter till de föreslagna villkoren för att den enskilde näringsidkaren skall undgå att expansionsfonden återförs. Det första villkoret – att samtliga realtillgångar i näringsverksamheten skall överlåtas – överensstämmer i princip med vad som enligt 19 § föreslås beträffande handelsbolag. Det andra villkoret är att den enskilde näringsidkaren "lämnar en skriftlig förklaring att expansionsfonden skall ersättas av beskattat kapital i bolaget." Vad som avses med detta villkor är ovisst. Eftersom någon expansionsfond inte finns eller kommer att finnas hos bolaget synes det över huvud taget inte möjligt för bolaget att genom någon bokföringsåtgärd "ersätta" en expansionsfond med beskattat kapital. En tänkbar tolkning är i stället att den enskilde skall se till att bolagets beskattade kapital ökas med ett belopp motsvarande den egna expansionsfonden. Mot den tolkningen talar dock bl.a. att regler saknas om hur ett sådant kapitalkrav förhåller sig till det tredje villkoret, nämligen att den enskilde näringsidkaren skjuter till kapital till bolaget. Enligt det tredje villkoret krävs, såvida fråga inte är om apportemission, att den enskilde näringsidkaren "skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar 72 procent av expansionsfonden." Villkoret överensstämmer, bortsett från procentsatsen, med vad som i 30 kap. 11 § första stycket 2 föreskrivs när en periodiseringsfond övertas av ett aktiebolag. Sistnämnda bestämmelse överensstämmer i sin tur med vad som fr.o.m. den 1 juli 1998 gäller enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder (prop. 1997/98:157, 1997/98:SkU30, SFS 1998:643). I sistnämnda lagstiftningsärende anförde Lagrådet att förslaget rörande kravet på kapitaltillskott måste kompletteras på flera punkter, om ett fondövertagande skulle förutsätta att den enskilde gjorde ett tillskott till bolaget. Lagrådet pekade på att lagtexten inte var fullt tydlig vad gällde möjligheten för den enskilde att uppfylla tillskottskravet genom att överlåta tillgångar i näringsverksamheten till underpris. Tvekan kunde vidare råda om beloppet skulle betalas kontant eller om tillskott i form av t.ex. revers kunde godtas. Lagrådet framhöll slutligen att det av förslaget inte framgick om beloppet måste tillskjutas inom viss tid efter det att fonden övertagits eller vad som skulle inträffa om tillskottet försågs med villkor om återbetalning. Nu återgivna anmärkningar, som inte kommen-

terades närmare av regeringen eller vid riksdagsbehandlingen, är enligt Lagrådets mening giltiga även i det nu förevarande lagstiftningsärendet. Innebörden av det uppställda villkoret om ett kapitaltillskott motsvarande 72 % av expansionsfonden bör således preciseras. Tilläggas kan att valet av lösning kan få stor betydelse för en enskild näringsidkares soliditet och likviditet om denne väljer att överföra sin näringsverksamhet till ett aktiebolag.

Med anledning av vad Lagrådet har anfört har regeringen formulerat om paragrafen. Villkoret att ”den skattskyldige lämnar en skriftlig förklaring att expansionsfonden skall ersättas av beskattat kapital i bolaget” har ersatts med villkoret att ”den skattskyldige begär att fonden inte skall återföras”. Det föreslagna villkoret har samma innebörd som det ersatta. Regeringen anser däremot inte att det är lämpligt att kravet på kapitaltillskott preciseras i lagtexten på det sätt som Lagrådet föreslagit. De frågor som Lagrådet tagit upp bör i stället lösas i praxis. Regeringens uppfattning är dock att kapitaltillskottet skall ske vid ombildningen. Det kan också nämnas att regeringen anser att tillskott i form av egenreverser eller villkorade tillskott inte bör godtas.

Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare

21 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Ordet *delägare* finns inte med i *första strecksatsen* i *första stycket*. Orden ”såsom delägare i handelsbolaget” i *fyärde stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att enligt prop. 1993/94:50 s. 320 krävs att hela andelen övergår. Detta bör helst framgå direkt av lagtexten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med en möjlighet att överta en expansionsfond vid förvärv av en andel i ett svenskt handelsbolag genom arv, testamente, gåva eller bodelning kommer från 13 § ExmL. Paragrafen är en motsvarighet till den möjlighet som enskilda näringsidkare har enligt den föreslagna 18 §. Också denna paragraf kommer med den valda skrivningen att vara tillämplig för dödsbon, se under kommentaren till 18 §. Lagrådet förordar, av samma skäl som Riksskatteverket anfört, att orden *en andel* ändras till *en delägares andel*. Vid tillämpning av skattelagstiftningen kan varje handelsbolagsdelägare bara äga en andel i handelsbolaget. Delägarnas andelar i ett handelsbolag kan vara olika stora. Om överlåtaren inte överlåter hela andelen har han kvar sin andel i bolaget. Bestämmelsen blir då inte tillämplig eftersom hans andel inte har övergått till någon annan. För att förtydliga lagtexten bör den dock kompletteras på sätt Lagrådet förordar.

I likhet med i 18 § finns en spärregel i *andra stycket*. Den är kopplad till den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap.

I *tredje stycket* har tagits in en ny spärregel i fråga om andelar som är lagertillgångar. Liksom i fråga om kapitalunderlaget är den kopplad till det skattemässiga värdet.

I fjärde stycket har orden ”såsom delägare i handelsbolaget” lagts till i regeringens förslag. Ändringen har gjorts för att bestämmelserna skall bli enhetliga, se 19 § sista stycket.

Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

22 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. Första och tredje strecksatserna är formulerade annorlunda.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överföring vid upplösning av ett svenskt handelsbolag är hämtad från 14 § ExmL. Villkoret om uttagsbeskattning har utformats på samma sätt som i 30 kap. 11–13 §§.

I förarbetena påpekades (prop. 1993/94:50 s. 320) att en ombildning av ett handelsbolag till ett aktiebolag kan ske utan beskattning för minskning av expensionsmedel genom följande förfarande. Först upplöses handelsbolaget, varvid 22 § tillämpas, och sedan överläts tillgångarna till aktiebolaget, varvid 20 § tillämpas.

I regeringens förslag har formuleringen av bestämmelserna anpassats till motsvarande paragraf i fråga om periodiseringsfonder i 30 kap. 13 § samt till 19 och 20 §§ i detta kapitel (se kommentaren till de bestämmelserna).

Definition av realtillgångar

23 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen har tagits in en definition av begreppet *realtillgångar*. Uttrycket används i 18–20 och 22 §§ samt i 30 kap. 13 §. En sådan definition saknas i dag. Definitionen är hämtad från SOU 1991:100 s. 130.

35 kap. Koncernbidrag

I detta kapitel finns bestämmelser om under vilka förutsättningar vinster kan föras över inom koncerner genom s.k. öppna koncernbidrag. Övriga bestämmelser om vinstöverföringar, t.ex. genom felaktig prissättning, har hållits utanför kapitlet. Kapitlet är placerat som 32 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Bestämmelserna om s.k. öppna koncernbidrag infördes år 1965 (förarbeten, se nedan). Syftet med bestämmelserna är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än den skulle ha varit om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag. När bestämmelserna infördes placerades de i 43 § 3 mom. KL.

Företagsskatteberedningen såg över koncernbidragsbestämmelserna och därefter utvidgades år 1979 den krets av företag inom koncernen som kunde ge varandra koncernbidrag (förarbeten, se nedan). Delar av bestämmelserna flyttades då över till en ny anvisningspunkt 3 till 43 § KL.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades flyttades bestämmelserna om koncernbidrag över till 2 § 3 mom. SIL (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

Vid 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar (förarbeten, se nedan). Bl.a. fördes sparbanker till kretsen av moderföretag och ekonomiska föreningar fördes till kretsen av dotterföretag. Dessutom kunde ett antal bestämmelser förenklas genom att all inkomst för juridiska personer hänförs till inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna ändrades år 1993 i samband med att mottagen utdelning från aktiebolag och ekonomiska föreningar undantogs från skatteplikt (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1544). När skatteplikten återinfördes år 1994 ändrades bestämmelserna i stort sett tillbaka till sin lydelse före ändringen år 1993 (prop. 1994/95:25 och 1994/95:91, bet. 1994/95:FiU1 och 1994/95:SkU11, SFS 1994:1859 och 1994:1862).

År 1998 utvidgades kretsen av moderföretag med vissa stiftelser, ideella föreningar och försäkringsföretag (Ds 1998:4, prop. 1998/99:7 bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1597).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1965 Bestämmelserna om koncernbidrag infördes, SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573

1979 Bestämmelserna utvidgades, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612

1990 Skattereformen, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I första stycket har SLK tagit in villkoret att *givaren visar* att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. I andra stycket använder SLK ordet *betaling* i stället för *ersättning*.

Remissinstanserna: *Byggtreprenörerna* menar att det är fel att föreskriva att ett koncernbidrag *skall* dras av. Det bör råda valfrihet om man vill dra av ett utgivet koncernbidrag. Innebörden bör i stället vara att

koncernbidrag skall dras av bara om mottagaren tagit upp det. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* pekar på möjligheten att använda uttrycket *öppet* koncernbidrag. *Riksskatteverket* anser att ordet *betalning* i andra stycket inte är ett bra uttryck eftersom det antyder att det är fråga om en kontant överföring. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har samma inställning och menar vidare att definitionen i andra stycket bör ändras så att det framgår att ersättning för kostnader inte anses vara ett koncernbidrag vid tillämpning av reglerna i detta kapitel. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför vidare att definitionen av koncernbidrag tydligare bör knytas till bidragets karaktär av vinstdisposition. Även om en förutsättning för avdrag inte behöver vara att resultatdispositionen är giltig civilrättsligt (aktiebolagslagens regler om vinstutdelning) bör reglerna utformas så att denna begränsning framkommer.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns den grundläggande bestämmelsen att sådana koncernbidrag som regleras i kapitlet skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Bestämmelsen finns i dag i 2 § 3 mom. första stycket SIL.

SLK föreslår att bestämmelsen i dagens fjärde stycke, att givaren skall visa att förutsättningar för avdragsrätt föreligger, skall tas in i denna paragraf. Bestämmelsen har funnits med ända sedan bestämmelserna om koncernbidrag infördes år 1965. I avsnitt 7.1 under rubriken "Visa" har regeringen kommit fram till att det är onödigt att belasta IL med vissa "visa-regler". Bl.a. denna bestämmelse tas därför inte med.

Lagrådet uttalar i sitt yttrande att det är en klar brist att reglerna om skattemässig resultatutjämnning mellan koncernföretag är utformade så att det avsedda syftet inte kan tillgodoses inom ramen för gällande regler på civilrättens område och efterlyser en översyn av reglerna. En sådan översyn som Lagrådet efterlyser skulle sannolikt medföra omfattande ändringar som bör beredas på vanligt sätt. Den kan därför inte genomföras i detta lagstiftningsärende, vilket Lagrådet också konstaterar.

Byggtreprenörerna föreslår att bestämmelsen skall göras om så att det framgår att det finns en valfrihet att göra avdrag för koncernbidrag. Regeln i 2 § 3 mom. SIL är utformad som en "skall-regel", vilket dock inte behöver innebära att den är obligatorisk. Här i 1 § står det visserligen att bidraget *skall* dras av. Enligt 3 § 2 krävs det emellertid att såväl givaren som mottagaren redovisar bidraget i deklARATIONEN. Denna regel innebär i praktiken att det finns en valfrihet för givaren, men däremot inte för skattemyndigheten. Regeringen anser inte att det finns skäl att frånga SLK:s förslag.

Andra stycket är ett förtydligande där det klargörs att dessa bestämmelser inte gäller när bidraget är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Om det är sådana utgifter får avgöras med tillämpning av övriga bestämmelser för inkomstslaget. Uttrycket *betalning* har bytts ut mot *ersättning*.

Det finns inte anledning att ändra reglernas utformning på det sätt som Svenska Revisorsamfundet SRS föreslår.

Definitioner

2 §

SLK:s förslag: *Svensk stiftelse* och *svensk ideell förening* finns inte med i SLK:s förslag. I fråga om *ömsesidiga försäkringsföretag* finns bara *skadeförsäkringsföretag* med i förslaget. I övrigt överensstämmer det i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har ändrats redaktionellt. Orden ”i detta kapitel” finns inte med.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att uttrycket *helägt* kan vara missvisande och menar att om det skall vara kvar bör det mer uttryckligt framgå av paragrafen att definitionen är avsedd just för reglerna om öppna koncernbidrag. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser också att det bör markeras att definitionerna bara gäller vid tillämpning av detta kapitel. Samfundet anser vidare att det bör tas in en erinran om att avdragsrätt för andra företag än svenska kan följa med stöd av skatteavtal.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen behandlas uttrycken moderföretag och helägt dotterföretag. Bestämmelsen kommer från 2 § 3 mom. första stycket SIL. Kretsen av moderföretag utvidgades med ömsesidiga skadeförsäkringsföretag år 1979 och med sparbanker år 1990. År 1998 lades *stiftelser* och *ideella föreningar* till och *ömsesidiga skadeförsäkringsföretag* ersattes med *ömsesidiga försäkringsföretag* (Ds 1998:4, prop. 1998/99:7 bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1597). Kretsen av dotterföretag utökades med ekonomiska föreningar år 1990.

Definitionerna i denna paragraf gäller bara i detta kapitel. Ordet *moderföretag* används med en annan innebörd i andra lagrum i IL. I de flesta lagrum saknas det en definition. Då har ordet moderföretag den ”normala” innebörden. Det betyder att om det är fråga om t.ex. ett aktiebolag, så följer det av aktiebolagslagen (1975:1385) vad som avses med moderbolag. I 40 kap. 7 § finns en annan förklaring till hur ordet moderföretag används. Av paragrafen kan utläsas att den innebörden är begränsad till 40 kap. Regeringen ändrar SLK:s förslag på det sätt som remissinstanserna föreslår och lägger till ”i detta kapitel” i de båda styckena.

Lagrådet uttalar i anslutning till 31 kap. 25 § att termen *helägt dotterföretag* har en annan innebörd än den har i vanligt språkbruk och föreslår att den skall ersättas med termen *kvalificerat dotterföretag*. Regeringen kan instämma i att det vore bra om man använde ett annat ord än *helägt* eftersom ordet *helägt* kan leda tanken till att moderföretaget skall äga *alla* aktier i dotterföretaget. Ordet *kvalificerat* är emellertid inte heller bra eftersom det för tanken till *kvalificerade andelar*. Med *kvalificerade andelar* avses vissa andelar i fåmansföretag, se definitionen i 57 kap. 4 §. Om man använde ordet *kvalificerat* här, skulle man kunna tro att de *kvalificerade andelarna* hade något samband med *kvalificerat dotterföretag*, men så är normalt inte fallet. Regeringen har försökt att finna något annat lämpligt uttryck, men inte lyckats. Termen *helägt dotterföretag* har använts i lagtexten sedan år 1979, den är således väl inarbetad. I fråga om t.ex. aktiebolag gäller att om moderbolaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget så kan moderbolaget lösa in återstående aktier, se 24 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385), d.v.s. dotterbolaget kan bli

till 100 % helägt. Mot bakgrund av detta behåller regeringen dagens formulering, men lägger till ”vid tillämpning av detta kapitel”.

Det finns inte någon anledning att som Revisorsamfundet föreslår ta in en erinran om skatteavtal just i denna paragraf. I så fall bör det tas in sådana erinringar i åtskilliga paragrafer i IL, vilket bara skulle leda till att texten blev ännu mer omfattande.

Förutsättningar

Bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelser om koncernbidrag mellan moderföretag och helägda dotterföretag. De finns i dag i 2 § 3 mom. första stycket SIL.

Den bestämmelse som finns i *punkt 1* utformades genom 1990 års skattereform så att det räknas upp vissa typer av företag som inte omfattas av bestämmelserna. Innan dess gällde i stället att den huvudsakliga verksamheten skulle avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrevs av livförsäkringsanstalt. År 1993 togs livförsäkringsföretag bort ur uppräknningen (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939). Samma år togs förvaltningsföretagen bort i samband med att beskattningen av mottagen utdelning slopades (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 och 16, SFS 1993:1544). När beskattningen av mottagen utdelning återinfördes år 1994 togs förvaltningsföretagen med i uppräknningen igen (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Punkterna 2 och 3 har i stort sett varit oförändrade sedan bestämmelserna kom till år 1965. Eftersom en bilaga till en deklaration ingår i deklarationen har orden ”eller därvid fogad bilaga” tagits bort ur punkt 2. När det gäller punkten 3 finns det en utvidgning i 7 § av vilka företag som skall anses helägda under hela beskattningsåret.

Punkten 4 kom till år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1862). Då hade 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975:1385) fått en ändrad lydelse, vilket medförde att ett svenskt aktiebolag kan flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en stat inom EG.

Punkten 5 har funnits med sedan bestämmelserna infördes år 1965, men var ändrad under det år då utdelning kunde tas emot skattefritt (se ovan under punkt 1).

Bidrag mellan helägda dotterföretag

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om koncernbidrag mellan helägda dotterföretag är i dag placerad i första stycket i 2 § 3 mom. SIL tillsammans med bestämmelsen om koncernbidrag mellan moderföretag och helägda dotterföretag. Här har emellertid bidragen mellan dotterföretagen lyfts ut till en egen paragraf. För sådana företag gäller förutsättningarna i 3 § 1–4, men inte i 3 § 5. Däremot finns ytterligare förutsättningar i denna paragraf i punkterna 1–3. De infördes när bestämmelserna kom till år 1965 och har ändrats vid flera tillfällen, senast år 1994 (prop. 1994/95:25 och 91, bet. 1994/95:FiU1 och 1994/95:SkU11, SFS 1994:1859 och 1862).

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att bestämmelsen ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om bidrag från ett moderföretag till andra koncernföretag än helägda dotterföretag är hämtad från andra stycket av 2 § 3 mom. SIL. När bestämmelserna om avdrag för koncernbidrag infördes år 1965 fanns en motsvarande bestämmelse. Den hänvisade emellertid till att fusion skulle kunna ske med tillämpning av 174 § 1 och 2 mom. lagen (1944:705) om aktiebolag. I 1975 års aktiebolagslag ändrades bestämmelserna om inlösen och fusion. Men i den proposition som följde på Företagsskatteberedningens förslag förordades att koncernbidragsbestämmelserna fortfarande skulle bygga på de gamla reglerna. Man utformade därför bestämmelsen år 1979 i enlighet med de gamla reglerna.

I lagtexten talas det om bidrag från ett moderföretag. Givaren är dock inte ett moderföretag till mottagaren enligt definitionen i 2 §, men givaren måste alltid vara moderföretag till något av de aktuella företagen. Att ordet moderföretag används är för att peka ut den typ av företag som kan vara givare.

Bestämmelsen ändrades senast år 1995 (prop. 1994/95:187, bet. 1994/95:SkU31, SFS 1995:854), då hänvisningen till villkoret i den bestämmelse som motsvarar 3 § 4 lades till.

Bidrag som kunnat förmedlas

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att ”slussas” genom en kedja av företag infördes år 1979. I dag är den placerad i tredje stycket av 2 § 3 mom. SIL.

Ändrade ägarförhållanden

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: *Handelshögskolan i Stockholm* tillstyrker att rättsfallen inarbetas i lagtexten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innebär att ett koncernbidrag kan få dras av även om ägarförhållandena inom en koncern har ändrats under beskattningsåret. SLK har här föreslagit ett lagfästande av den praxis som har vuxit fram genom RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103 och RÅ 1994 not. 655. I det första fallet gällde det koncernbidrag mellan ett moderbolag och ett bolag som under beskattningsåret övergått från att vara ett dotterdotterbolag till att bli ett dotterbolag. I RÅ 1990 not. 102 var det fråga om koncernbidrag mellan ett moderbolag och tre dotterdotterbolag som överfördes från ett dotterbolag till tre andra. I RÅ 1990 not. 103 var det fråga om ett dotterdotterbolag som övergick till att bli dotterbolag och om koncernbidrag till moderbolaget eller från ett annat dotterbolag till moderbolaget. I de senare två rättsfallen tillkom den omständigheten att de mellanliggande bolagen avyttrades till utomstående. I RÅ 1994 not. 655 kunde koncernbidrag inte lämnas med skatterättslig verkan mellan två dotterbolag till samma moderbolag, när dotterbolagen fått ett nytt moderbolag och därmed en ny koncerntillhörighet under beskattningsåret.

SLK har utformat bestämmelsen så att ett företag som har fått ett nytt moderföretag under beskattningsåret skall anses ha varit ”helägt under hela beskattningsåret” under vissa förutsättningar. Det är således fråga om förutsättningarna i 3 § 3 är uppfyllda. Paragrafen innebär en utvidgning av möjligheten att med skattemässig verkan ge koncernbidrag enligt såväl 3, 4 som 6 §. SLK har tagit in bestämmelsen under en egen mellanrubrik och inte i anslutning till 3 § 3 med motivering att det är en så speciell situation.

Regeringen följer SLK:s förslag och lagfäster praxis.

Dispens

8 §

SLK:s förslag: Förslaget innehåller ett villkor att såväl givaren som mottagaren är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbanks eller ett svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. I övrigt överensstämmer förslaget med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* anser att paragrafen bör ändras så att den, som i dag, omfattar samtliga företag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Enligt denna paragraf finns det en möjlighet för regeringen att ge dispens för svenska företag att utnyttja bestämmelsen om koncernbidrag i 1 §. I dag är bestämmelsen placerad i femte stycket i 2 § 3 mom. SIL. Den kom till år 1972 (prop. 1972:13, bet. 1972:SkU11, SFS 1972:74) för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom. Den har

ändrats en gång genom att kravet på att företagen skall vara svenska lades till år 1979.

SLK har som en första strecksats i sitt förslag lagt till villkoret att det skall vara fråga om bidrag mellan svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag. Kommittén motiverar det med att förarbetena ger uttryck för att dispensen främst avsett kravet på ägarandel och att inget tyder på att tanken varit att också andra slags skattskyldiga genom dispens skulle kunna få rätt att lämna eller ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan. Även om det är så att det är de av SLK uppräknade typerna av företag som närmast kan vara aktuella för dispens enligt denna paragraf finns det inte anledning att nu ändra i den gällande lydelsen. Vad som bör finnas kvar av den första strecksatsen i SLK:s förslag är att det skall vara fråga om svenska företag. De första två strecksatserna i SLK:s förslag kan arbetas samman till ett villkor.

36 kap. Kommissionärsförhållanden

I detta kapitel finns bestämmelser om när resultatet av en verksamhet som bedrivs av ett kommissionärsföretag får tas upp hos ett eller flera kommittentföretag. Eftersom ett villkor för att tillämpa dessa bestämmelser är att företagen kan lämna varandra koncernbidrag enligt 35 kap. har detta kapitel placerats efter kapitlet om koncernbidrag. Kapitlet är placerat som 33 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Bestämmelser om kommissionärs- och kommittentföretag infördes år 1965 (förarbeten, se nedan). De placerades då i 43 § 2 mom. KL. Regleringen innebar i huvudsak ett lagfästande av då gällande praxis och utslöt inte att beskattning kunde ske hos ett "huvudföretag" även om de då angivna villkoren inte var uppfyllda.

År 1979 gjordes omfattande ändringar i bestämmelserna (förarbeten, se nedan). Bl.a. infördes som villkor att bolagen har rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra. Vidare skrevs bestämmelserna med den utgångspunkten att de uttömmande skulle reglera frågan när inkomsterna får redovisas hos ett huvudföretag. Stora delar av bestämmelserna flyttades över till en ny punkt 2 av anvisningarna till 43 § KL.

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

Vid 1990 års skattereform gjordes ett antal ändringar. I huvudsak bestod dessa av att ordet rörelse byttes ut mot ordet verksamhet (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1965 Bestämmelserna om kommissionärsverksamhet infördes, SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573
- 1979 Ändringar av förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna, SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612

Kommentar till paragraferna

Huvudregel

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. *Andra stycket* inleds emellertid med uttrycket ”Överskottet eller underskottet”. Det finns ett *tredje stycke* som hänvisar till 4 och 5 §§.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns huvudbestämmelsen att ett överskott eller underskott av kommissionärsverksamheten får tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget. Bestämmelsen kommer från inledningen av första stycket i 2 § 2 mom. SIL.

I dagens reglering står det att inkomsten av verksamheten får redovisas hos kommittentföretaget. För det första har *inkomsten* bytts ut mot *överskottet eller underskottet* (jfr avsnitt 7.2.2). Genom att uttrycket *överskottet eller underskottet* används framgår det av bestämmelsen att ett underskott skall dras av. I den nu aktuella paragrafen är det inte fråga om slutresultatet i en näringsverksamhet utan resultatet i ett något tidigare led, före t.ex. avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det kan också, med hänsyn till att dessa skattskyldiga bara har en näringsverksamhet, vara fråga om en del av en näringsverksamhet. Men också här finns ett behov av att uttrycka att det kan vara fråga om ett underskott och att detta skall dras av. Därför används samma terminologi. Vidare har *redovisa* bytts ut mot *ta upp eller dra av*. Att detta ändrats beror på att här regleras inte hur redovisningen skall ske utan hur resultatet skall beräknas vid beskattningen. Uttrycket *redovisa* infördes år 1979 för att markera att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett företag som bedriver en verksamhet. Avsikten är inte att det skall ändras.

År 1979 infördes också en bestämmelse om att kommittentföretaget skall behandlas som om det självt hade bedrivit verksamheten. I propositionen sägs på s. 176 att den bestämmelsen har ett samband med de bestämmelser som tagits in här i första stycket. Bestämmelsen har därför placerats i ett *andra stycke*. I dag finns motsvarande bestämmelse i 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL. I propositionen finns vidare på den angivna sidan ett resonemang om varför den infördes. SLK framhåller att räck-

vidden av bestämmelsen framstår som något oklar; exempelvis vad gäller tillgångarnas karaktär av anläggnings- eller lagertillgång och behandlingen av interna transaktioner mellan företagen. Kommittén kom dock fram till att det är frågor som ligger utanför vad kommittén bör utreda. Regeringen finner inte heller skäl att gå in på dessa frågor.

I *tredje stycket* har SLK tagit in en erinran om att det finns regler också i fråga om kommissionärsverksamhet som bedrivs för flera kommittentföretags räkning. En sådan erinran är knappast nödvändig i detta korta kapitel. Den stryks därför.

Definitioner

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av kommissionärsföretag och kommittentföretag kommer från 2 § 2 mom. andra stycket SIL.

Det kan påpekas att termerna kommissionärsföretag och kommittentföretag inte överensstämmer med civilrättens begrepp (se bl.a. prop. 1965:126 s. 36 f.). Eftersom det av bestämmelsen framgår att kommissionärsföretaget skall ha bedrivit verksamhet faller s.k. namnbolag utanför (se uttalanden i prop. 1978/79:210 s. 173 och 175).

Förutsättningar

Verksamhet för ett kommittentföretags räkning

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* ifrågasätter om bestämmelsen i andra stycket fyller någon funktion. Den torde ha en koppling till äldre bestämmelser om koncernbidrag där det krävdes att den huvudsakliga verksamheten för såväl givare som mottagare avsåg rörelse. I dag kan bestämmelsen möjligen utgöra en avgränsning mot företag som är förvaltningsföretag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafens *första stycke* finns förutsättningarna för att 1 § skall få tillämpas. De är hämtade från första stycket av 2 § 2 mom. SIL. Förutsättningarna i *punkterna 1 och 6* lades till år 1979. *Punkterna 3–5* är i stort sett desamma som när bestämmelserna infördes år 1965. *Punkten 2* har flyttats dit från den definition som i dag finns i momentets andra stycke. Det är lämpligt att ta upp punkterna 2 och 3 i ett sammanhang för att tydliggöra att kommissionärsverksamheten skall bedrivas uteslutande för kommittentföretagens räkning (dvs. de svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar som enligt 2 § kan räknas som kommittentföretag) medan kommissionärsföretaget kan bedriva viss mindre egen verksamhet vid sidan om.

I *andra stycket* finns ett tillägg till förutsättningen i första stycket 6. I dag finns det i 2 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1986 (Ds Fi 1986:19, prop. 1986/87:42, bet. 1986/86:SkU7, SFS 1986:1233). Bestämmelsen i detta stycke kan ha betydelse för kommittentföretaget om det i annat fall skulle betraktas som ett förvaltningsföretag och därigenom bl.a. inte kunna ge eller ta emot koncernbidrag på grund av bestämmelsen i 35 kap. 3 § 1. Bestämmelsen bör därför inte tas bort.

Verksamhet för flera kommittentföretags räkning

4 och 5 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte haft några synpunkter på paragraferna.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragraferna behandlar de fall då ett kommissionärsföretag bedriver verksamheten för flera kommittentföretags räkning. Bestämmelserna tillkom år 1979. I dag finns de i 2 § 2 mom. tredje stycket SIL. De ändrades senast år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181), då skattemyndigheten i stället för Riksskatteverket blev den myndighet som i första instans prövar frågor om dispens.

Innebörden av sista meningen i 4 § är att kommissionärsverksamheten skall bedrivas bara för sådana kommittentföretag som avses i 2 §, dvs. svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

37 kap. Fusioner och fissioner

Detta kapitel innehåller bestämmelser om beskattningseffekter vid fusioner och fissioner. Bestämmelserna bygger på den nyligen antagna lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL). Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser (i IL kallade verksamhetsavyttringar) har placerats i 38 kap.

SLK har i sitt förslag tagit med ett kapitel om svenska fusioner (35 kap. i SLK:s förslag) och ett om utländska fusioner och fissioner (36 kap. i SLK:s förslag). Däremot saknades regler för svenska fissioner.

Bakgrund

Bestämmelser om skattekonsekvenser vid fusioner infördes år 1950 (SOU 1949:56, prop. 1950:240, bet. 1950:BevU62, SFS 1950:588 m.fl.). Då infördes lättnader i den då befintliga utskiftningsbeskattningen vid vissa fusioner mellan moder- och dotterföretag. Samtidigt togs det in bestämmelser i KL m.fl. lagar om vissa av de inkomstskattekonsekvenser som aktualiserades vid sådana fusioner. Bestämmelserna har ändrats och kompletterats ett flertal gånger.

När bestämmelserna infördes år 1950 placerades de i olika paragrafer i KL och SIL. När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopa-

des år 1984 flyttades samtliga bestämmelser över till 2 § 4 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

Den 23 juli 1990 antog Europeiska gemenskapernas råd det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEC). År 1994 införlivades detta med svensk rätt inför Sveriges inträde i EU genom antagandet av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (OL). Skattelättnaderna begränsades då till vad direktivet kräver. Som skäl anfördes att Företagsskatteutredningen i sitt fortsatta arbete skulle se över de svenska interna reglerna för omstruktureringar.

Företagsskatteutredningen har därefter sett över dessa frågor och kommit med ett förslag till ändrade regler för omstruktureringar av företag (SOU 1998:1). Det innehåller regler för såväl svenska som vissa utländska fusioner och fissioner. Förslaget har bearbetats och antogs år 1998, varigenom OL upphävdes och FUL infördes.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1994 Införandet av OL, SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854

1998 Nya bestämmelser vid omstruktureringar av företag, OL upphävdes och FUL infördes, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1600 ff.

Kommentar till paragraferna

Förslaget till detta kapitel bygger inte på SLK:s förslag utan på den år 1998 antagna FUL. Därför redovisas varken SLK:s förslag eller remissinstansernas synpunkter på det. I kommentarerna tas bara in en upplysning om var bestämmelsen kommer ifrån samt skälen för förslaget, om det finns anledning att redovisa dem. Eftersom samtliga bestämmelser föreslogs år 1998 finns det inte någon redogörelse för när bestämmelserna tillkom. I de fall då en motsvarande bestämmelse fanns med också i äldre rätt, nämns det. Om en bestämmelse fanns i OL, nämns det inte när den tillkom eftersom samtliga bestämmelser infördes vid tillkomsten av den lagen år 1994. I SLK:s förslag till sådana bestämmelser finns en redogörelse för var bestämmelserna finns i fusionsdirektivet. Den officiella översättningen av direktivet finns publicerad i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. och i prop. 1994/95:52 s. 72 f. finns en provisorisk översättning. Vad som står om svenska liksom österrikiska och finska förhållanden finns intaget i en proposition om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 307 f.).

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Det kan påpekas att bestämmelserna i 2–10 §§ (med undantag för 4 och 6 §§) gäller i fråga om alla sådana fusioner och fissioner som avses i 3 och 5 §§ och inte bara i fråga om kvalificerade fusioner och fissioner.

Beskattning av ägarna i det överlåtande företaget

2 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med en hänvisning till reglerna om beskattningen för andelsägarna motsvarar 1 § andra meningen FUL.

Definitioner

3 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av fusion är hämtad från 4 § FUL. Definitionen av fusion påverkas av definitionen av företag i 9 §.

En liknande definition fanns i 3 § OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 2 § IL.

4 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termen *kvalificerad fusion* är ny. Den har föreslagits för att det finns ett behov av att skilja på sådana fusioner som omfattas av reglerna om skattemässig kontinuitet och andra fusioner. Det gäller inte bara i detta kapitel utan också i flera andra kapitel.

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av fission är hämtad från 5 § FUL. Definitionen påverkas av hur företag definieras i 9 §.

En liknande bestämmelse fanns i 4 § OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 3 § IL.

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Termen *kvalificerad fission* är ny. Den har föreslagits för att det finns ett behov av att skilja på sådana fissioner som omfattas av reglerna om skattemässig kontinuitet och andra fissioner. Det gäller inte bara i detta kapitel utan också i flera andra kapitel.

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om flera överlåtande företag vid fusion eller flera övertagande företag vid fission kommer från 7 § FUL.

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om när en fusion eller fission anses genomförd kommer från 6 § FUL.

9 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av företag kommer från 2 § FUL.

I 2 § första stycke 3 FUL står att med företag avses utländska företag som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet. SLK har i en motsvarande bestämmelse i fråga om internationella fusioner och fissioner valt att ta in det som står i artikel 3 leden a och c i direktivet (36 kap. 2 § 4 och 5 samt 3 § 4 och 5 i SLK:s förslag). De aktuella företagsformerna och skatterna är emellertid så många att dessa togs in i bilagor. Enligt regeringens bedömning är det bra att man kan läsa ut av IL vilka företag som omfattas, varför SLK:s metod används i denna paragraf.

10 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som avses med att ett företag hör hemma i en viss stat kommer från 3 § FUL. Det finns en liknande bestämmelse i 2 § andra stycket OL och i SLK:s förslag till 36 kap. 4 § första stycket IL.

Villkor för kvalificerade fusioner och fissioner

Skattskyldighet

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med villkoret avseende det överlåtande företagets skattskyldighet kommer från 9 § 1 FUL. Den fick sin slutliga lydelse efter en ändring i skatteutskottet.

I FUL står det att företaget skall vara skattskyldigt *i Sverige*. I en liknande bestämmelse i 19 § UPL (23 kap. 16 § IL) har *i Sverige* utelämnats. Utformningen bör vara enhetlig. Eftersom det framgår av sammanhanget att det är skattskyldighet *i Sverige* som avses utelämnas det också i denna paragraf.

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på det övertagande företagets skattskyldighet kommer från 9 § 2 FUL. Angående var företaget skall vara skattskyldigt, se kommentaren till 11 §.

Fusions- och fissionsvederlag

13 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på att fusions- och fissionsvederlag får betalas ut bara till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget kommer från 9 § 4 FUL. Lydelsen är ändrad i förhållande till dagens lagtext genom att det i regeringens förslag står att *fusionsvederlag får betalas* i stället för som i FUL *skall fusionsvederlaget betalas*. Tanken är nämligen inte att fusionsvederlag *måste* betalas ut, utan att *om* det betalas ut ett fusionsvederlag, skall det betalas till andra aktieägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget.

Ordet *vederlag* har i IL bytts ut mot *ersättning*. Man kan därför överväga att byta ut ordet *fusionsvederlaget* mot *fusionsersättningen*. Eftersom ordet *fusionsvederlag* används i aktiebolagslagen (1975:1385) behålls det emellertid också i IL.

Beskattningsårets längd

14 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på beskattningsårets längd kommer från 9 § 3 FUL.

Privatbostadsföretag

15 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om privatbostadsföretag kommer från 10 § FUL.

Beskattningen vid kvalificerade fusioner och fissioner

Inledning

16 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till de kommande paragraferna. En liknande inledning finns i 1 § FUL. Här i detta kapitel placeras den inte i 1 §, eftersom det finns bestämmelser i kapitlet som gäller även andra fusioner och fissioner än kvalificerade sådana.

Huvudregler

17 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Konsekvenserna när det gäller beskattningen av det överlåtande företaget regleras i 11 § FUL. En bestämmelse som liknar den i första stycket fanns tidigare i 8 § OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 7 § IL.

Uttrycket *det sista beskattningsåret* har introducerats för att några av de kommande bestämmelserna skall bli kortare.

18 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kontinuitetsbestämmelsen i *första stycket* kommer från 11 § FUL. En liknande bestämmelse fanns tidigare i 9 § första stycket OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 8 § IL.

I *andra stycket* har som ett förtydligande lagts till att företaget skall anses ha bedrivit det överlåtande företagens näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår.

Beskattningsåret

19 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om det övertagande företags beskattningsår kommer från 2 § 1 mom. fjärde stycket sista meningen SIL. I IL är det lämpligt att placera bestämmelsen i detta kapitel. I 1 kap. 15 § tas det in en hänvisning hit.

Räkenskapsenlig avskrivning

20 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på kontinuitet i fråga om värdet på inventarier kommer från 12 § FUL. En liknande bestämmelse fanns i 2 § 4 mom. fjärde stycket SIL, liksom i 35 kap. 6 § andra stycket i SLK:s förslag till IL, samt i 11 § OL, liksom i 36 kap. 10 § i SLK:s förslag till IL.

Underskott

21–23 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om det överlåtande företags underskott som kvarstår från beskattningsår före fusions- eller fissionsåret och undantagen från dessa kommer från 13 § FUL. Delar av bestämmelsen fanns tidigare i 7 § femte stycket LAU, liksom i SLK:s förslag till 39 kap. 18 § IL samt i 12 § andra stycket OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 13 § andra stycket IL.

I 13 § FUL står att det är underskott som *uppkommit* hos det överlåtande företaget beskattningsåret *närmast före* det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs. I 21 § uttrycks detta i stället så att det *kvarstår* underskott från beskattningsår före det sista beskattningsåret. Ändringen har gjorts för att markera att det enligt regeringens förslag kan finnas underskott som har uppkommit under tidigare år, men som på grund av olika spärrar (t.ex. den i 24 §) inte har dragits av. Också sådana gamla underskott skall omfattas av reglerna här.

24 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om när underskott får dras av efter fusion eller fission kommer från 14 § första och tredje styckena FUL. Tidigare fanns motsvarande bestämmelser i 12 § andra stycket LAU. SLK har placerat motsvarande bestämmelser i 39 kap. 19 § IL.

Liksom i 21 § används ett annat uttryck än i 14 § FUL för att täcka in andra underskott än sådana som uppkom under beskattningsåret före fusions- eller fissionsåret, se kommentaren till 21–23 §§.

Att det övertagande företaget tar över det överlåtande företags rätt att dra av underskott framgår av huvudregeln i 18 §. Tidigare fanns det en rätt till sådana avdrag enligt 12 § LAU och 12 § OL. I SLK:s förslag finns bestämmelser om rätt till avdrag efter fusioner i 39 kap. 17–20 §§ IL, och efter internationella fusioner och fissioner (där det saknas en sådan rätt) i 36 kap. 12, 13 och 15 §§ IL.

Bestämmelsen i första stycket har ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen i enlighet med ett förslag av Lagrådet. Efter förslag från Lagrådet har det också införts ett *andra stycke* om hur beloppsspärren förhåller sig till bestämmelsen i första stycket.

25 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra kommer från 15 och 16 §§ FUL. Motsvarande bestämmelse fanns i 12 § tredje stycket LAU. För tillämpning av den paragrafen krävdes emellertid bara att de båda bolagen skall ingå i samma koncern före fusionen. SLK har placerat en motsvarande bestämmelse i 40 kap. 20 § IL.

26 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Undantaget för kooperativa föreningar kommer från 14 § andra stycket FUL. Den har samma innebörd som 12 § fjärde stycket andra meningen LAU, som av SLK placerats i 39 kap. 15 § andra stycket andra meningen IL. Vad som avses med kooperativa föreningar framgår av 39 kap. 21 § IL.

Kvarstående kapitalförlust på delägarätter

27 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kvarstående kapitalförluster på delägarätter kommer från 17 § FUL. Det fanns en motsvarande bestämmelse i 2 § 4 mom. åttonde stycket andra meningen SIL samt i 9 § tredje stycket OL, liksom i SLK:s förslag till 35 kap. 12 § andra stycket respektive 36 kap. 14 § IL.

Särskilda regler vid fission om fonder, underskott och kvarstående kapitalförlust

28 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om fördelning av periodiseringsfonder m.m. på de övertagande företagen i en

fission kommer från 18 § FUL. I OL behandlades periodiseringsfonder och ersättningsfonder i 17 § andra stycket och 18 §. SLK har i sitt förslag tagit in motsvarande bestämmelser i 36 kap. 11 §.

Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget

29 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget var i lagrådsremissen placerad i 44 kap. 8 §. Eftersom regeln bara gäller de företag som är inblandade i fusionen eller fissionen passar den bättre här i 37 kap. I 44 kap. 8 § tas i stället in en upplysning om att denna regel finns. Bestämmelsen infördes år 1998, då den placerades i 24 § 2 mom. sjunde stycket SIL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att andelarna i det överlåtande företaget skall anses avyttrade om de är lagertillgångar hos det övertagande företaget kommer från 2 § 1 mom. sista stycket SIL. Den infördes i samband med införandet av FUL år 1998.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

30 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från 19 § FUL. En motsvarande bestämmelse finns i 14 § OL, liksom i SLK:s förslag till 36 kap. 16 §. Vissa ändringar har dock gjorts i förhållande till de bestämmelserna, se SOU 1998:1 s. 235 f.

Andra stycket har ändrats redaktionellt i enlighet med ett förslag från Lagrådet. Detta förslag överensstämmer mer med SLK:s förslag än de förslag som finns i dagens lagtext och i lagrådsremissen.

Hänvisningar

31 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns hänvisningar till ytterligare bestämmelser som gäller för de fusionerande företagen. I 23 kap. 2 §, 25 kap. 10 och 29 §§ regleras att bestämmelserna om underprisavyttringar, koncerninterna andelsavyttringar respektive avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap inte gäller om bestämmelserna om kvalificerade fusioner eller fissioner skall tillämpas. Det finns inte anledning att hänvisa till de bestämmelserna. Det hänvisas inte heller till bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. på andelarna i det övertagande företaget.

38 kap. Verksamhetsavyttringar

Detta kapitel innehåller bestämmelser om beskattningseffekter vid verksamhetsavyttringar. De bygger på den nyligen antagna lagen (1998:1603)

om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL). Bestämmelserna om fusioner och fissioner har tagits in i 37 kap.

SLK har i sitt förslag till 37 kap. tagit in bestämmelser om internationella verksamhetsöverlåtelser, som bygger på lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (OL).

Bakgrund

Den 23 juli 1990 antog Europeiska gemenskapernas råd det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEC). År 1994 införlivades detta med svensk rätt inför Sveriges inträde i EU genom antagandet av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (OL). Skattelättnaderna begränsades då till vad direktivet kräver. Några regler om verksamhetsavyttringar mellan svenska företag infördes inte. Som skäl anfördes att Företagsskatteutredningen i sitt fortsatta arbete skulle se över de svenska interna reglerna för omstruktureringar.

Företagsskatteutredningen har därefter sett över dessa frågor och år 1998 beslutades nya regler för omstruktureringar av företag (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1600 ff.). Bl. a. upphävdes OL och FUL beslutades. Lagen innehåller regler för såväl svenska som vissa utländska verksamhetsöverlåtelser.

Vissa förarbeten

Förslaget till detta kapitel bygger inte på SLK:s förslag utan på FUL. Det finns därför ingen anledning att redovisa vare sig SLK:s förslag eller remissinstansernas synpunkter på det. I kommentarerna tas bara in upplysningar om var bestämmelserna kommer ifrån. Eftersom samtliga bestämmelser föreslogs år 1998 finns det inte någon redogörelse för när de tillkom. I de fall då motsvarande bestämmelser fanns i OL nämns det. Inte heller då anmärks när bestämmelsen infördes eftersom samtliga bestämmelser i OL kom till vid lagens tillkomst år 1994 (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854). I SLK:s förslag till 36 kap. redovisas var motsvarande bestämmelser finns i fusionsdirektivet. Den officiella översättningen av direktivet finns publicerad i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. En provisorisk översättning finns i prop. 1994/95:52 s. 72 f. Vad som står om svenska liksom österrikiska och finska förhållanden finns intaget i en proposition om Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (prop. 1994/95:19 bil. 10 s. 307 f.).

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till kapitlet och anger dess innehåll. Motsvarande bestämmelse finns i 1 § första stycket FUL.

Definitioner

2 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en definition av *verksamhetsavyttring*. Den är hämtad från 8 § första stycket FUL. Bestämmelsen att villkoren i 6–8 §§ skall vara uppfyllda, kommer dock från 1 § FUL. Det innebär att termen verksamhetsavyttring omfattar bara sådana avyttringar där samtliga villkor är uppfyllda. Så är inte fallet i FUL. Tillägget har gjorts eftersom ordet verksamhetsavyttring i IL används bara i de fall då villkoren är uppfyllda. Motsvarande tillägg har gjorts i vissa andra kapitel, se t.ex. definitionen av underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §, koncernintern andelsavyttring i 25 kap. 6 § och andelsbyte i 49 kap. 2 §. Innebörden av begreppet verksamhetsavyttring påverkas också av definitionen av företag i 3 §.

Internationell verksamhetsöverlåtelse definierades i 5 § OL. I SLK:s förslag finns en definition i 37 kap. 2 §.

I FUL liksom i äldre bestämmelser och i SLK:s förslag kallas *verksamhetsavyttringar* för *verksamhetsöverlåtelser*. Vad det är fråga om i detta kapitel är avyttringar. Liksom i andra kapitel (se. t.ex. kommentaren till 25 kap. 6 §) används då uttrycket avyttring.

I 8 § andra stycket FUL finns en definition av *verksamhetsgren*. Den är annorlunda utformad än de definitioner som funnits tidigare i 5 § andra stycket OL och i SLK:s förslag i 37 kap. 2 § andra stycket. Någon definition tas inte med i detta kapitel. En definition som gäller i hela lagen finns i stället i 2 kap. 25 §.

3 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av företag är hämtad från 2 § FUL.

4 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en definition av vad som avses med att ett företag hör hemma i en viss stat. Definitionen kommer från 3 § FUL.

Begäran

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om begäran är hämtad från 20 § andra stycket FUL.

Villkor

Skattskyldighet

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med villkoret att säljaren skall vara skattskyldig kommer från 20 § första stycket 2 FUL. Den fick sin slutliga lydelse vid behandlingen i skatteutskottet.

I FUL står det att företaget skall vara skattskyldigt *i Sverige*. I en liknande bestämmelse i 19 § UPL (23 kap. 16 § IL) har *i Sverige* utelämnats. Utformningen bör vara enhetlig. Eftersom det framgår av sammanhanget att det är skattskyldighet *i Sverige* som avses utelämnas det också i denna paragraf. (Se också 37 kap. 11 §)

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Villkoret att köparen skall vara skattskyldig kommer från 20 § första stycket 3 FUL. Liksom i 6 § utelämnas *i Sverige*.

Ersättnings storlek

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Villkoret att ersättningen skall överstiga de skattemässiga värdena av de avyttrade tillgångarna kommer från 20 § första stycket 1 FUL.

Beskattningen

Hos det säljande företaget

9 och 10 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om effekterna hos det säljande företaget kommer från 21 § FUL.

Det fanns en liknande bestämmelse i 19 § OL. SLK har föreslagit att den skall tas in i 37 kap. 4 §.

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalvinster och kapitalförluster kommer från 22 § FUL.

I 19 § tredje stycket OL föreskrevs att överlåtelse av kapitaltillgångar vid en internationell verksamhetsöverlåtelse skall behandlas som en gåva för det överlåtande företaget. I SLK:s förslag till 37 kap. 6 § finns emellertid en bestämmelse som motsvarar bestämmelsen i 22 § FUL.

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värdeminskningsskatt kommer från 23 § FUL. SLK hade tagit med en liknande bestämmelse i 37 kap. 7 §.

13 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att de andelar som det säljande företaget får i det köpande företaget skall anses anskaffade för nettovärdet av den avyttrade verksamheten, kommer från 24 § FUL. I 21 § OL, liksom i SLK:s förslag till 37 kap. 8 §, fanns en motsvarande bestämmelse.

Hos det köpande företaget

14 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om värdet för övertagna tillgångar kommer från 25 § första stycket FUL. Bestämmelsen i *andra stycket* om kapitaltillgångar kommer från 25 § andra stycket FUL.

Fonder, avsättningar och underskott

15 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om övertagande av periodiseringsfonder och ersättningsfonder kommer från 26 § FUL. Periodiseringsfonder och ersättningsfonder behandlas i OL i 20 §, som hänvisar till bl.a. 9 § och 10 § andra stycket. I SLK:s förslag finns motsvarande bestämmelser i 37 kap. 10 § samt 36 kap. 11 §. I FUL finns en regel om skatteutjämningsreserv. Någon sådan bestämmelse behövs inte när IL har trätt i kraft.

Bestämmelsen i *första stycket* om vilka effekter ett övertagande får har utformats i enlighet med bestämmelserna i 30 kap. 15 § och 31 kap. 26 §.

16 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om återföring av avdrag för framtida utgifter kommer från 27 § FUL. En motsvarande bestämmelse fanns i 20 § andra stycket sista meningen OL och i 37 kap. 10 § sista stycket i SLK:s förslag till IL.

Lagrådet anser att den i lagrådsremissen föreslagna regeln, att reserveringar för framtida utgifter skall tas över till den del de hänför sig till det som avyttras, är överflödigt och bör slopas. Lagrådet menar att den övergripande principen, att avdragsrättens omfattning avgörs av förhållandena vid beskattningsårets utgång, torde gälla även företag som övertagit tillgångar i samband med en verksamhetsavyttring.

Regeringen gör följande bedömning. Den i lagrådsremissen föreslagna regeln överensstämmer i huvudsak med dagens regel i 27 § FUL. Tanken bakom regeln är att det är det köpande företaget och inte det säljande företaget som skall återföra avdragen för framtida utgifter. Bestämmelsen har formulerats om i förhållande till förslaget i lagrådsremissen för att regeln skall vara lättare att förstå.

17 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det köpande företaget inte får ta över avdrag för underskott eller kvarstå-

ende kapitalförluster kommer från 28 § FUL. SLK hade med en motsvarande bestämmelse i förslaget till 37 kap. 9 § andra stycket IL.

Räkenskapsenlig avskrivning

18 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om förutsättningarna för att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning kommer från 29 § FUL. En motsvarande bestämmelse fanns i OL, se 11 § och 20 § första stycket. Se också SLK:s förslag till 36 kap. 10 § och 37 kap. 9 § IL.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

19 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till bestämmelserna i 37 kap. 30 § om att det skall anses som om skatt faktiskt hade utgått i vissa situationer. Bestämmelsen skulle kunna återges här, men på grund av dess omfattning har den i stället utformats som en hänvisning. En motsvarande bestämmelse finns i 30 § FUL.

39 kap. Särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer

I detta kapitel har samlats bestämmelser som rör vissa särskilda kategorier av juridiska personer. Bestämmelserna gäller helt disparata företeelser, som att resultatet av hela eller en del av näringsverksamheten skall beräknas enligt en schablon eller att den juridiska personen skall göra avdrag för viss utdelning eller för avsättning till vissa fonder. Några av dessa bestämmelser skulle kunna placeras ut i sitt systematiska sammanhang, t.ex. bestämmelser om avdrag för utdelning från kooperativa föreningar och samfälligheter. De har ändå tagits in i detta kapitel dels för att de skattskyldiga skall finna de särbestämmelser som gäller för dem på ett ställe, dels för att de andra bestämmelserna inte skall tyngas av dessa särbestämmelser.

Bestämmelserna har delats upp genom underrubriker för de olika typerna av juridiska personer.

Kapitlet är placerat som 38 kap. i SLK:s förslag. Rubriken har ändrats i förhållande till SLK:s förslag genom att "Beräkning av överskott och underskott" har ersatts av "Särskilda bestämmelser".

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kapitlet inleds med en upplysning om dess innehåll, så att man kan se vilka paragrafer som gäller för de olika typerna av juridiska personer.

Försäkringsföretag

Redan vid KL:s tillkomst togs det in särskilda bestämmelser för hur försäkringsföretagens inkomster skulle beräknas. Dessa var placerade i 30 § KL med anvisningspunkter. När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna över till 2 § 6 mom. SIL, där de fortfarande finns kvar.

Definitioner

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i paragrafen är hämtade från 2 § 6 mom. första och andra styckena SIL.

I *första stycket* finns en definition av livförsäkringsföretag. År 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544) togs utländska livförsäkringsföretag uttryckligen med i definitionen i samband med att det infördes en ny definition av livförsäkrings- och skadeförsäkringsbolag i försäkringsrörelselagen (prop. 1992/93:257, bet. 1993/94:NU5, SFS 1993:1304). Bestämmelsen ändrades senast år 1998 (prop. 1997/98:141, bet. 1997/98:FiU22, SFS 1998:299) då lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige infördes. Denna ändring gjordes efter att SLK:s förslag hade avlämnats. I det förslaget hänvisades därför till två äldre lagar.

Eftersom utländska livförsäkringsföretag finns med i definitionen behövs inte den bestämmelse som i dag finns i 2 § 6 mom. elfte stycket SIL om att bestämmelserna om livförsäkringsföretag har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som utländskt livförsäkringsföretag drivit här i riket.

I likhet med i försäkringsrörelselagen definieras skadeförsäkringsföretag i *andra stycket* som andra försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om utländska försäkringsföretag står i dag i ett stycke tillsammans med en definition av skadeförsäkringsföretag. Den gäller dock även för livförsäkringsföretag varför den har placerats i ett eget stycke. Bestämmelsen ändrades år 1993 i samband med att definitionen av livförsäkringsföretag ändrades för att det klart skall framgå att s.k. gränsöverskridande verksamhet från utländskt företag inte skall beaktas vid bedömning av dess verksamhet i Sverige. Den ändrades senast år 1996, då uttrycket *genom etablering* byttes ut mot *från fast driftställe* (prop. 1995/96:231, bet. 1995/96:SkU4, SFS 1996:1241).

Livförsäkringsföretag

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om att livförsäkringsföretagens inkomster väsentligen inte beskattas enligt denna lag. Bestämmelserna finns i dag i 2 § 6 mom. tredje stycket SIL. De är utformade som skattskyldighetsbestämmelser och skulle kunna placeras i 6 kap. Bestämmelserna har ändå tagits in i anslutning till övriga bestämmelser för försäkringsföretag och har utformats som bestämmelser om skatteplikt.

Livförsäkringsföretagens skattesituation genomgick omfattande ändringar vid 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 och lagen 1990:661 om avkastningsskatt på pensionsmedel). Då infördes en schabloniserad avkastningsskatt på den del av företagens nettointäkt som avsåg pensionsförsäkringar. Denna del av nettointäkten var tidigare skattefri.

År 1993 ändrades situationen också i fråga om försäkringsbolagens inkomstbeskattning av kapitalförsäkringar, då inkomstbeskattningen ersattes med avkastningsskatt (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939 och 947 och prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544).

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1969 infördes en princip att ett försäkringsföretag vid beskattningen skulle behandlas antingen som livförsäkringsföretag eller som skadeförsäkringsföretag i fråga om hela sin verksamhet. Denna princip modifierades år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544). Då infördes den bestämmelse som i dag finns i tredje stycket av 2 § 6 mom. SIL och som innebär att en viss mindre del av verksamheten i ett livförsäkringsföretag skall beskattas enligt samma regler som skadeförsäkringsföretagen.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en upplysning om lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande bestämmelse finns i 2 § 6 mom. fjärde stycket SIL.

Skadeförsäkringsföretag

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i denna paragraf om svenska skadeförsäkringsföretag finns i dag i 2 § 6 mom. femte, sjätte och nionde styckena SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har skadeförsäkringsföretagen beskattats för överskottet av sin försäkringsrörelse och därvid haft rätt till avdrag för avsättningar till olika fonder och för utbetald premieåterbäring. Bestämmelsen i 2 § 6 mom. femte stycket SIL, att överskottet av försäkringsrörelsen anses som nettointäkt, kom till för att man ville uttrycka att det som skulle beskattas var en nettovinst av rörelsen och inte någon schablonbeskattning av premier eller något annat. I dag kan det inte finnas behov av att upplysa om detta. I stället gäller vanliga bestämmelser om hur man beräknar resultatet, med undantag för de tillägg som finns i denna paragraf. Bestämmelsen kan därför undvaras.

Övriga bestämmelser i dessa stycken har ändrats vid ett flertal tillfällen. I samband med 1990 års skattereform slopades möjligheten att bygga upp obeskattade värderegleringsreserver (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Avdrag skall inte längre göras för avsättningar till regleringsfond för trafikförsäkring eller till utjämningsfond. Dessa fonder behövde inte omedelbart återföras till beskattning, men en minskning av dem skall enligt *punkterna 3 respektive 4* tas upp.

Bestämmelsen i *punkten 5* om avgifter och bidrag till kommuner, föreningar och sammanslutningar kom till år 1959 (prop. 1959:137, bet. 1959:BevU48, SFS 1959:191). Den placerades då i punkt 14 av anvisningarna till 29 § KL.

Bestämmelserna ändrades senast år 1995 då nya beteckningar infördes, bl.a. försäkringstekniska avsättningar (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614). Ändringarna var i sin tur föranledda av nya bestämmelser om års- och koncernredovisning (SOU 1994:17 del II, prop. 1995/96:10, se särskilt del 4). Det arbetet ledde bl.a. till en ny lag, lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I 2 § 6 mom. tionde stycket SIL finns en bestämmelse där det står: ”Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.” Bestämmelsen infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93 s. 233, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den fyller inte någon funktion och har därför inte tagits med.

7 §

SLK:s förslag: Bygger på en äldre lydelse av lagtexten.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en definition av försäkringstekniska avsättningar. Bestämmelsen är hämtad från 2 § 6 mom. sjunde stycket SIL. Definitionen har ändrat lydelse ett antal gånger, senast år 1995 (jfr 6 §). I prop. 1998/99:142 föreslås en ny lydelse av definitionen. Denna lydelse har tagits in här. Ändringen har gjorts efter lagrådsföredragningen.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* påpekar att de förhållandevis vaga bedömningsgrunderna gör att bestämmelsen kan medföra tillämpningssvårigheter. *Sveriges Försäkringsförbund* välkomnar att det i lagstiftningen tas in en grundbestämmelse om säkerhetsreserv. För att tydliggöra att försäkringsverksamhet bedrivs med långa tidsperspektiv föreslås att en justering görs så att bestämmelsen avslutas ”för en *över tiden* tillfredsställande konsolidering.”

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen definieras säkerhetsreserver. I dagens åttonde stycke av 2 § 6 mom. SIL står att med säkerhetsreserv förstås den reserv skadeförsäkringsföretag får redovisa enligt en normalplan som är fastställd av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av Finansinspektionen. Finansinspektionen har gett ut en normalplan för skadeförsäkringsföretags redovisning av säkerhetsreserv (FFFS 1998:23). Den innehåller takvärden för hur stor säkerhetsreserven får vara i enskilda försäkringsgrenar och är omfattande och teknisk.

Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen skall föreskrifter om skatt till staten meddelas genom lag. Det finns inte någon bestämmelse i regeringsformen som medger att riksdagen delegerar sin rätt att meddela sådana föreskrifter till regeringen eller Finansinspektionen. Den möjlighet som finns för regeringen att meddela föreskrifter på detta område är genom föreskrifter om verkställighet av lag i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 13 § regeringsformen. Denna rätt får delegeras till en myndighet. Av förarbetena till den sistnämnda bestämmelsen (prop. 1973:90 s. 211) framgår att den lagbestämmelse som skall kompletteras måste vara så detaljerad att inte något nytt väsentligt tillförs regleringen genom den av regeringen eller myndigheten beslutade föreskriften.

SLK kom fram till att bestämmelsen i åttonde stycket av 2 § 6 mom. SIL inte är så detaljerad som krävs och att det inte var lämpligt att kommittén utformade en sådan detaljerad föreskrift. Kommittén stannade för att i lagtexten skriva in en definition av säkerhetsreserv och hämtade därvid ledning från Finansinspektionens normalplan. I den nuvarande normalplanen definieras inte säkerhetsreserv, men enligt en tidigare normalplan (FFFS 1994:36) bör säkerhetsreserven ses som en buffert ur vilken företagen kan göra uttag för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömbara faktorer. Den övre gränsen ”vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering” har kommittén hämtat ur en ännu äldre normalplan (FFFS 1992:8). Det kan inte behövas ett tillägg för *över tiden* som Sveriges Försäkringsförbund efterlyser eftersom en långsiktighet redan kan läsas ut av ordet ”konsolidering”. Advokatsamfundet har rätt i att bestämmelsen är vag. Det är emellertid svårt att i lagtexten formulera en mer preciserad bestämmelse. Om det behövs en precisering kan t.ex. Finansinspektionen ge ut verkställighetsföreskrifter. Regeringen följer SLK:s förslag.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns dels bestämmelser om vad som avses med utjämningsfond (*första stycket*), dels bestämmelser om att vissa ändringar i bolagsordningen skall leda till att utjämningsfonden anses minska (*andra stycket*). I dag finns inte dessa bestämmelser i lagtexten i KL.

Bestämmelsen i första stycket om vad som avses med utjämningsfond fanns med vid KL:s tillkomst, då i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 30 § KL. Den bestämmelse som är placerad i andra stycket tillkom år 1963 (prop. 1963:48, bet. 1963:BevU28, SFS 1963:68) och infördes då i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 30 § KL. År 1969 (prop. 1969:120, bet. 1969:BevU60, SFS 1969:749) tillkom bestämmelsen om ömsesidiga bolag, som är placerad i första stycket andra meningen.

År 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades de båda bestämmelserna över till 2 § 6 mom. SIL i samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer.

Vid 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651) togs bestämmelsen om vad som avses med utjämningsfond bort. I en proposition på hösten 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) togs också bestämmelsen om minskning av utjämningsfond bort. I stället infördes det en bestämmelse i punkt 12 a av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, där det föreskrevs att i fråga om vad som förstås med utjämningsfond samt vad som skall anses utgöra en minskning av sådan fond tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 6 mom. SIL.

SLK föreslår att bestämmelserna skall tas in i lagtexten och inte i övergångsbestämmelserna. Kommittén motiverar förslaget med att det fortfarande finns utjämningsfonder till betydande belopp och att bestämmelserna kommer att behövas så länge det finns sådana fonder. Regeringen följer SLK:s förslag.

Lagrådet föreslår att ”till den del inte förlusterna enligt bolagsordningen skall täckas av andra medel som är avsatta för framtida bruk” skall ersättas av ”till den del inte förlusterna enligt bolagsordningen skall täckas av andra avsättningar”. Regeringen följer Lagrådets förslag.

Lagrådet anser vidare att innebörden av bestämmelsen inte är helt klar. Vad som enligt Lagrådet vållar tolkningsproblem är att en fond för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt saknas inte omfattas av begreppet utjämningsfond i första stycket. Lagrådet menar att bestämmelserna i andra stycket därför inte synes vara tillämpliga på en sådan fond och ifrågasätter om sista meningen i andra stycket fyller någon funktion. Regeringen gör följande bedömning. Innan bestämmelsen i 2 § 6 mom. SIL upphävdes genom 1990 års skattereform reglerades där att i fråga om utjämningsfonder som fanns den 1 januari 1929 gäller bestämmelserna bara om bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits. Slutsatsen är att om det finns en fond med bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt, men dessa bestämmelser tillkommit efter den 1 januari 1929, så gäller inte bestämmelserna i denna paragraf. Regeringen känner inte till om det finns några sådana utjämningsfonder, men eftersom den gamla lydelsen av 2 § 6 mom. SIL fortfarande skall tillämpas finns det inte anledning att

ändra detta. Det skulle ju leda till en ny skattskyldighet för sådana gamla fonder, om bolagsordningen ändrades. Det finns inte heller anledning att i detta sammanhang utreda om det finns några sådana gamla fonder.

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts. Bl.a. finns i SLK:s förslag ett andra stycke som lyder. ”Med premieinkomst avses bruttobeloppet av årets försäkringspremier, det vill säga utan avdrag för återförsäkringspremier.”

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om den schablonmässiga beskattningen bör bibehållas. Samfundet anser att procentsatsen synes helt godtycklig. Samfundet anför vidare att de utländska livförsäkringsföretagens beskattning i Sverige knyts till den verksamhet som företaget bedriver från fast driftställe här i landet. Mot bakgrund av den mycket kraftiga expansion som har förekommit och också förväntas ske i framtiden framstår gällande lagstiftning som i viss mening ofullständig. Det bör därför övervägas om inte vissa klargöranden bör kunna uppnås.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utländska skadeförsäkringsföretags inkomstberäkning finns i dag i tolfte stycket av 2 § 6 mom. SIL. Ända sedan KL:s tillkomst har utländska skadeförsäkringsföretag schablonbeskattats för en viss procent av premieinkomsten. Procentsatsen har varierat; den nuvarande procentsatsen på två procent på alla sorters premieinkomst infördes år 1985 (prop. 1984/85:144, bet. 1984/85:SkU53, SFS 1985:249).

Regeringen delar Advokatsamfundets uppfattning att skattereglerna för utländska skadeförsäkringsföretag behöver reformeras. En sådan översyn har inte varit möjlig att genomföra inom ramen för detta lagstiftningsärende. I stället har uppgiften att utreda en övergång till konventionell beskattning av dessa företag lämnats över till Utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor (dir. 1998:74). I avvaktan på resultatet av det utredningsarbetet måste nuvarande schablonbeskattning behållas.

En definition av premieinkomst som motsvarar den i *andra stycket* i SLK:s förslag har funnits sedan KL:s tillkomst. I lagrådsremissen fanns den bestämmelsen kvar. Lagrådet anser att bestämmelsen är oklar på flera punkter, bl.a. tar Lagrådet upp frågan om avsikten är att ordet ”bruttobeloppet” skall ge uttryck för att premierna inte får periodiseras. Lagrådet finner emellertid denna tolkning mindre sannolik. Lagrådet föreslår att bestämmelsen skall förkortas till: ”Vid beräkning av premieinkomsten får återförsäkringspremier inte dras av.”

Regeringen gör följande bedömning. Som nyss nämnts ses för närvarande beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag över av en utredning. Det finns därför inte anledning att gå in närmare på dessa frågor. Regeringen kan emellertid instämma i Lagrådets uppfattning att bestämmelsens utformning inte är lyckad. Att återförsäkringspremier inte får dras av behöver inte heller nämnas, det framgår ju av första stycket. Regeringen föreslår därför att hela definitionen av premieinkomst i andra stycket utelämnas. Det som återstår av paragrafen ändras redaktionellt i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Sveriges Försäkringsförbund ifrågasätter om bestämmelsen behövs.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att fördelningen av intäktsposter och kostnadsposter mellan olika delar av ett försäkringsbolags verksamhet skall ske på skäligt sätt infördes år 1950 (SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Den finns i dag i sista stycket i 2 § 6 mom. SIL.

Bestämmelsen kom till i samband med att skatten på pensionsförsäkringar hos livförsäkringsbolagen togs bort. Det blev då viktigt att fördela intäkterna och kostnaderna på ett riktigt sätt. I dag finns inte längre behov av att separera dem vid inkomstbeskattningen. Däremot kan det finnas behov att separera sådan verksamhet som avses i 4 § (se kommentaren till den paragrafen). Bestämmelsen behålls därför.

Övertagande av hela försäkringsbeståndet

12 §

SLK:s förslag (13 §): I SLK:s förslag finns en hänvisning till bestämmelserna om fusioner i 37 kap.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I SLK:s förslag finns också en hänvisning till bestämmelserna om fusioner i 37 kap. Förslaget bygger på gammal lagstiftning, där reglerna innehöll en hänvisning till vissa regler om fusioner.

Reglerna om vad som gäller när ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag finns i 2 § 4 mom. SIL. De ändrades år 1998 genom en utvidgning av kontinuitetsreglerna (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

Hänvisningar

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en hänvisning till vissa bestämmelser i 17 kap. om hur försäkringsföretagens placeringstillgångar skall behandlas vid inkomsttaxeringen.

Investmentföretag och värdepappersfonder

Särbestämmelserna om beskattning av investmentföretag och värdepappersfonder finns i dag i 2 § 10 mom. SIL. De kom till i samband med 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Dessförinnan fanns det vissa bestäm-

melser för investmentföretag i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL och för aktiefonder i 2 § 10 mom. SIL.

År 1993 gjordes det ganska omfattande ändringar i bestämmelserna i 2 § 10 mom. SIL i samband med att mottagen utdelning som huvudprincip undantogs från beskattning för de flesta skattskyldiga (SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). År 1994 återinfördes skatt på mottagen utdelning och då ändrades bestämmelserna i 2 § 10 mom. SIL i stort sett tillbaka till sin lydelse före ändringen år 1993 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

År 1998 ändrades reglerna om avskattning för investmentföretag (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

Huvudregler

14 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* föreslår att *svenska* för tydlighets skull skall läggas till framför investmentföretag i inledningen till paragrafen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i denna paragraf kommer från 2 § 10 mom. första och andra styckena SIL. De infördes år 1990, ändrades år 1993, men ändrades tillbaka år 1994. Bestämmelserna ändrades senast år 1998 (se ovan under rubriken Investmentföretag och värdepappersfonder).

I paragrafen har det gjorts ett tillägg att bestämmelserna gäller för *svenska* värdepappersfonder. Att samma tillägg inte görs i fråga om investmentföretag beror på att det följer av definitionen i 15 §. Ett tillägg för att vara tydlig skulle vara ologiskt och kunna leda till tveksamhet beträffande andra paragrafer där motsvarande tillägg inte görs.

Paragrafen innehåller vissa undantag och tillägg till övriga bestämmelser som gäller enligt lagen. Den reglerar således inte fullständigt hur inkomsterna skall beskattas hos investmentföretag och värdepappersfonder. Som nämns i förarbetena till 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 559 f.) liksom i förarbetena när bestämmelserna återinfördes år 1994 (prop. 1994/95:25 s. 52 f.) skall också mottagna utdelningar och räntor tas upp medan förvaltningskostnader och utgiftsräntor skall dras av.

År 1991 infördes en bestämmelse om att sådan utdelning av aktier i ett dotterföretag som är skattefri för mottagaren enligt den föreslagna 42 kap. 16 § inte skall anses som utdelning vid tillämpning av dessa bestämmelser (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412), se *andra meningen i punkten 3*.

År 1998 begränsades svenska värdepappersfonders rätt till avdrag för utdelning till andra än andelsägare i fonden (prop. 1997/98:50, bet. 1997/98:FiU17, SFS 1998:271), se *sista meningen i punkten 3*.

I SLK:s förslag, liksom i det till Lagrådet remitterade förslaget, var bestämmelsen uppdelad i tre stycken, där de andra och tredje styckena kompletterade bestämmelsen om utdelning i första stycket 3. För att det tydligare skall framgå att andra och tredje styckena hör ihop med be-

stämelsen i 3 flyttas de två sista styckena i SLK:s förslag upp i första stycket 3.

Lagrådet anför angående bestämmelsen i första stycket 3 att det inte med full säkerhet går att utläsa om bestämmelsen reglerar tidpunkten för avdragsrätten, men att det mesta tyder på att bestämmelsen innebär att utdelning som hänför sig till ett visst beskattningsår också skall dras av samma beskattningsår. Lagrådet förordar att en bestämmelse om tidpunkten för avdragsrätten tas in i ett nytt sista stycke samtidigt som lydelsen i punkten 3 justeras. Regeringen följer Lagrådets förslag och tar in en bestämmelse i ett nytt *andra stycke*. För att man skall se att stycket hör ihop med första stycket 3 tas det med en inledning till bestämmelsen och eftersom det är en bestämmelse om beskattningstidpunkten läggs orden *som kostnad* till. I övrigt följer regeringen Lagrådets förslag till lydelse.

Definition

15 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* anser att avsaknaden av en definition av värdepappersfonder kan innebära avgränsningsproblem mot investmentföretag. Vad som avses med värdepappersfonder framgår av 1 § första stycket lagen om värdepappersfonder. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter att uttrycket värdepappersfonder är så entydigt som kommittén synes mena. Samfundet anser att i så fall borde kommittén ha hänvisat direkt till lagen om värdepappersfonder.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av investmentföretag finns i dag i 2 § 10 mom. tredje stycket SIL. Definitionen kommenteras i förarbetena till 1990 år skattereform, se bl.a. prop. 1989/90:110 s. 560. I första strecksatsen har *lös egendom* ersatts av *tillgångar*. Ändringen är redaktionell, se allmänmotiveringen avsnitt 7.2.6.

Ordet värdepappersfonder definieras inte. Det infördes år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) i stället för ordet aktiefonder. Det skedde som en följd av den ändring som gjordes när lagen (1990:1114) om värdepappersfonder ersatte aktiefondslagen och lagen om aktiesparfonder. Omfattningen av ordet värdepappersfond har prövats av Regeringsrätten i RÅ 1996 ref. 32. Värdepappersfonder är inte juridiska personer, men enligt 2 kap. 3 § skall de behandlas som sådana vid tillämpning av denna lag.

Som anføres i inledningen till 2 kap. Definitioner och förklaringar är det många vanliga ord som inte definieras i IL. Då avses ordets vanliga innebörd; det kan t.ex. finnas en definition i någon annan lag eller ordet kan ha en allmänt vedertagen innebörd. När det gäller värdepappersfonder så finns det en definition av dessa i 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Eftersom ordet inte har någon annan innebörd i IL behövs det inte någon definition. Något problem med avgränsningen mot investmentföretag finns inte eftersom dessa enligt denna paragraf skall vara svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar.

Avskattning av investmentföretag

Avskattning av andelar i investmentföretaget

16–18 §§

SLK:s förslag (17 §): SLK:s förslag är baserat på en gammal lydelse av lagtexten.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om vad som gäller om ett företag upphör att vara investmentföretag finns i dag i 2 § 10 mom. fjärde–sjätte styckena SIL. Sådana bestämmelser infördes ursprungligen år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) och ändrades år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859). År 1996 togs det in ett undantag att avskattning inte skall ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation (Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227). År 1998 ändrades reglerna åter (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Bestämmelserna delas in i tre paragrafer, 16–18 §§.

I 17 § första stycket andra meningen har rekvisitet att företaget var investmentföretag lagts till. Även om det inte står i lagtexten i dag är det tanken bakom bestämmelserna.

I 18 § finns en regel om att avyttring och anskaffning av andelar skall anses ha skett och om hur anskaffningsvärdet på andelarna skall bestämmas. Det är regler som egentligen bör placeras i den avdelning som behandlar bestämmelser om kapitalvinster och i lagerkapitlet om det är fråga om lagertillgångar. Eftersom regeln påverkar bestämmelsen i 17 § är det emellertid lämpligt att 17 och 18 §§ placeras tillsammans. Bestämmelsen placeras därför här, men det tas in hänvisningar hit från 17 kap. 14 § och 48 kap. 11 §.

Anskaffningsutgiften för delägarrätter

19 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften på de delägarrätter som ett investmentföretag köpte innan det ändrade karaktär infördes i 27 § 2 mom. andra stycket SIL år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Den är således placerad bland bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst på delägarrätter. Regeringen anser att det är bättre att placera den bestämmelsen i samband med bestämmelserna i 16–18 §§. Bestämmelsen tas därför in i 19 § och i 48 kap. 11 § tas det in en hänvisning hit.

Sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

20 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om ombildning av värdepappersfonder kommer från 2 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond. Lagen infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31). Den föreslås upphävd i 1 kap. 2 § ILP. Bestämmelsen i 1 § i lagen har placerats i 17 kap. 15 § och 48 kap. 18 §.

I *andra stycket* används uttrycket ”inträder i den eller de upphörda fondernas skattemässiga situation”. Det är det uttryck för skattemässig kontinuitet som normalt används i lagen, se avsnitt 7.2.11.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om kontinuitet avseende rättigheter och skyldigheter när det gäller skatt. Dagens regel kan ha betydelse såväl vid inkomsttaxeringen som när det gäller ansvaret för skatter och rätt till återbetalning av skatt. Regeln behövs därför i IL. Den omformuleras något för att betona att det är rätten att dra av respektive skyldigheten att ta upp som regleras. När det gäller ansvaret för skatten eller rätten att få tillbaka skatt passar bestämmelsen bättre i skattebetalningslagen (1997:483). Det tas därför in en bestämmelse i 12 kap. 9 a § skattebetalningslagen.

Kooperativa föreningar

Bestämmelserna om kooperativa föreningar finns i dag i 2 § 8 mom. SIL. De har funnits där sedan år 1984 då den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns bestämmelserna i 29 § KL med anvisningar.

Bestämmelserna kortades ner betydligt år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) då den avdragsrätt som fanns för lämnad insatsutdelning togs bort i samband med att mottagen utdelning blev skattefri. När beskattningen av utdelning återinfördes år 1994 återinfördes inte avdragsrätten för lämnad insatsutdelning, utan det skedde först år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

21 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kooperativa förbundet* anser att den språkliga moderniseringen gör bestämmelserna mer lättlästa och tydligare utan att överensstämmelsen med det gamla stadgandet gått förlorad.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av kooperativa föreningar i dagens 2 § 8 mom. åttonde–tionde styckena SIL har varit densamma sedan KL:s tillkomst, med undantag för vissa språkliga ändringar när bestämmelsen flyttades från punkt 12 av anvisningarna till 29 § KL till SIL år 1984. Den fördes in i lag första gången i 1928 års lag, men den härstammar från ett uttalande av departementschefen i en proposition från år 1919 (nr 222).

Bestämmelserna innehåller ett krav på öppenhet och en utförlig definition av detta. När bestämmelserna i KL kom till fanns det inget krav i de civilrättsliga bestämmelserna på att ekonomiska föreningar skulle vara öppna. Ett sådant krav infördes genom lagen (1951:308) om ekonomiska

föreningar. I den nu gällande lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar behandlas i 3 kap. 1 § första stycket i vilken utsträckning en ekonomisk förening kan vägra någon inträde som medlem. Där står: "En ekonomisk förening får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak." Även där gäller således att ekonomiska föreningar skall vara öppna. SLK har med hänvisning till detta valt att inte ta med några beskrivningar av vad som avses med öppen utan skriver i stället att den skall vara öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar. I 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar finns det en bestämmelse som medför att föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953 inte har samma krav på öppenhet. Men också för dessa föreningar gäller kravet enligt IL att de skall vara öppna på det sätt som anges i 3 kap. 1 § för att de skall anses som kooperativa vid tillämpning av IL. Därför används uttrycket "på det sätt som anges i". Regeringen följer SLK:s förslag.

I *första styckets andra mening* har emellertid lagts till ett krav för att en förening skall anses som öppen som motsvarar det som i dag regleras i de sista två meningarna i 2 § 8 mom. nionde stycket SIL. Bestämmelsen gäller för ekonomiska föreningar som bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven på att bli medlemmar. För att sådana föreningar skall anses som öppna krävs att de kunder som inte är medlemmar har samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna har.

Den bestämmelse som i dag finns i 2 § 8 mom. tionde stycket SIL om kooperativa föreningars centralorganisationer har tagits in i *andra stycket*. Eftersom det på denna punkt är en utvidgning av vilka föreningar som anses som öppna måste bestämmelserna finnas kvar.

22 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att bestämmelsen om statslåneräntan i *andra stycket* har ändrats på grund av ny lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att utdelning i form av rabatt eller pristillägg av kooperativ vinst skall dras av finns i dag i 2 § 8 mom. första stycket SIL. En sådan bestämmelse har funnits ända sedan år 1920 (prop. 1920:191). När KL kom placerades bestämmelsen i 29 § 2 mom. År 1984 gjordes vissa redaktionella ändringar (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Före dessa ändringar stod det uttryckligen i lagtexten att föreningen fick avdrag för utdelning till sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller ej. Men denna upplysning ansågs överflödigt och togs bort år 1984 (se propositionen s. 194).

Bestämmelserna ändrades senast år 1997, bl.a. genom ett tillägg av de bestämmelser med en begränsning i avdragsrätten som har placerats i *andra stycket* (SOU 1996:31, prop. 1996/97:163, bet. 1997/98:LU3, SFS 1997:856). Den slutliga utformningen av ändringen kom till först i utskottet. Denna ändring kom efter SLK:s betänkande SOU 1997:77, varför en ändring har gjorts i förhållande till SLK:s förslag.

I förarbetena från år 1997 finns uttalanden om vad som avses med kooperativ utdelning. Denna form av utdelning är i realiteten närmast en prisjustering och den behandlas också ofta som en sådan vid inkomstbeskattningen. Utdelningen är skattefri för mottagaren när den bara medför en minskning av levnadskostnaderna (42 kap. 14 §). Att utdelningen för enskilda näringsidkare, till skillnad från annan utdelning, beskattas i näringsverksamheten när den grundas på köp eller försäljningar i denna regleras i 13 kap. 9 § och att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar inte gäller för denna form av utdelning i 24 kap. 12 §.

23 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1984 infördes det bestämmelser i 29 § 2 mom. KL samt punkt 13 av anvisningarna till 29 § om rätt till avdrag för utdelning på insatskapital (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190). Bestämmelserna flyttades över till 2 § 8 mom. SIL redan samma år i samband med slopandet av den kommunala taxeringen. År 1993 togs rätten till avdrag bort i samband med att den utdelning som den ekonomiska föreningen lämnat blev skattefri hos mottagaren (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). För utdelning på förlagsinsatser som betalats in till föreningen före den 1 januari 1994 behölls dock avdragsrätten. När mottagen utdelning återigen blev skattepliktig år 1994 återinfördes inte avdragsrätten för utdelning på insatskapital. Men år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) återinfördes i momentets andra och tredje stycken de bestämmelser om avdragsrätt som gällde före ändringen år 1993.

24 §

SLK:s förslag (21 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar. I förslaget finns ett *andra stycke* med följande lydelse. ”Avdrag skall göras bara om föreningen visar att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda.”

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser att den föreslagna lydelsen av första stycket är olycklig. Den riskerar att uppfattas så att utdelningen skulle vara avdragsgill det år beslut fattats.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om tidpunkten för avdrag finns i dag i fjärde stycket av 2 § 8 mom. SIL. Den infördes år 1984, då i punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL (prop. 1983/84:84, bet. 1983/84:NU24, SFS 1984:190).

I 14 och 29 § finns det också bestämmelser om avdragsrätt för utdelning. I dagens motsvarigheter till dessa tre paragrafer används olika uttryckssätt för under vilket beskattningsår avdrag får göras, trots att det är samma beskattningsår som avses. I SLK:s förslag till IL används i stort sett samma uttryckssätt i dessa tre paragrafer. Det är hämtat från det uttryckssätt som finns i dagens 2 § 10 mom. första stycket 3 SIL (här placerad i 14 §) och som lyder ”som företaget har beslutat för beskatt-

ningsåret”. Regeringen uttalade i lagrådsremissen att det är svårt att formulera bestämmelserna på ett tydligare sätt än vad SLK har gjort men menade att bestämmelserna kan bli mer enhetliga i förhållande till 14 och 29 §§, liksom i förhållande till hur bestämmelserna oftast utformas i IL, om de formuleras om till *skall dras av* i stället för *avdrag skall göras*. Regeringen gjorde den ändringen i lagrådsremissen, men följde i övrigt SLK:s förslag. Lagrådet föreslår i anslutning till 14 § en något annorlunda lydelse av en motsvarande bestämmelse för investmentföretag och värdepappersfonder. Regeringen följer i den bestämmelsen Lagrådets förslag, med vissa redaktionella ändringar. (Se kommentaren till 14 §.) Lagrådet föreslår att motsvarande lydelse skall tas in här. Regeringen följer Lagrådets förslag, men lägger till dels att bestämmelsen gäller i fråga om utdelning enligt 22 eller 23 §, dels orden *som kostnad* för att markera att bestämmelsen reglerar beskattningstidpunkten.

I 2 § 8 mom. femte stycket SIL står det. ”Avdrag medges endast om föreningen visar att förutsättningar för avdrag föreligger. Yrkande om avdrag skall göras på särskild blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer.” Också dessa regler infördes år 1984. SLK föreslog att den sista meningen skall flyttas över till LSK. Regeringen delar denna uppfattning, varför bestämmelsen har utelämnats här. SLK föreslog att det i ett *andra stycke* skulle tas in ett krav på att föreningen skall visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Stycket togs med i lagrådsremissen. Lagrådet har i sitt yttrande under rubriken ”Ordet visa” förordat att användningen av ordet *visa* skall reserveras för att markera vem som har bevisbördan. I avsnitt 7.1 har regeringen kommit fram till att det är onödigt att ha med regler för att markera bevisbördan när de inte innebär något annat än vad som följer av allmänna regler om bevisbördans placering. Andra stycket har därför tagits bort.

Privatbostadsföretag

25 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslagen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen, liksom 26 och 27 §§, behandlar frågan hur privatbostadsföretag skall beskattas för sina fastigheter. Privatbostadsföretag kan ha andra inkomster och utgifter än sådana som kommer från fastigheter. För dessa gäller vanliga bestämmelser i inkomstslaget.

Vad som avses med privatbostadsföretag regleras i 2 kap. 17 §. Av definitionen framgår att det kan finnas bostadsrättsföreningar som enligt civilrättsliga bestämmelser är bostadsrättsföreningar men som skatterättsligt inte behandlas som privatbostadsföretag. De brukar kallas för oäkta bostadsrättsföreningar. Dessa beskattas enligt vanliga bestämmelser i inkomstslaget.

Eftersom beskattningen utgår från att det skall finnas ett taxeringsvärde torde bestämmelsen vara avsedd bara för fastigheter i Sverige. Bestämmelsen har därför begränsats till fastigheter i Sverige.

År 1954 infördes den schablonbeskattning av privatbostadsföretags inkomst av annan fastighet som fortfarande gäller (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Bestämmelserna placerades då i 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom. KL. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.) flyttades bestämmelserna över till 2 § 7 mom. SIL. År 1991 gjordes ett tillägg genom att erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål blev skattepliktiga medan återbetalade bidrag blev avdragsgilla (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833).

I 2 § 7 mom. tredje stycket SIL står att bostadsrättsföreningar har rätt till avdrag för tomträttsavgäld och *liknande avgäld*. Före 1990 års skattereform fanns det bestämmelser om tomträttsavgäld och liknande avgäld också i 25 § 1 och 3 mom. KL, dvs. i bestämmelserna om avdragsrätt vid inkomstberäkningen av annan fastighet. Vid skattereformen togs bestämmelserna om liknande avgäld bort. Nu tas uttrycket bort även här. I första stycket 5 nämns därför bara tomträttsavgäld.

26 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer, med vissa redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattskyldighet för ett privatbostadsföretags del i sådana samfälligheter som beskattas hos delägarna finns i dag i sista stycket av 2 § 7 mom. SIL, som hänvisar till 41 a § KL med anvisningspunkter.

I 41 a § KL infördes bestämmelserna år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). År 1984 flyttades delar av bestämmelserna över till 2 § 7 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Bestämmelserna ändrades i samband med 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

Till skillnad från 6 kap. 6 § gäller denna paragraf inte bara för samfälligheter som förvaltas av juridiska personer utan också för andra samfälligheter.

Av dagens lagtext kan det vara svårt att läsa ut vad som gäller för ett privatbostadsföretags skattskyldighet för samfällighetens verksamhet. Vid utformningen av denna paragraf har SLK utgått ifrån vad som var avsikten att beskatta år 1975. För det första kan påpekas att det är samfällighetens inkomster och utgifter som skall fördelas och inte resultatet av verksamheten, som i handelsbolag.

SLK har kommit fram till att det som skall beskattas hos delägaren är sådana inkomster och utgifter i samfälligheten som motsvaras av inkomsterna och utgifterna i 25 §. Det som normalt kommer i fråga är ränteutgifter på fast egendom i samfälligheten och tomträttsavgälder.

Privatbostadsföretag är också skattskyldiga för löpande avkastning av kapital till den del avkastningen överstiger 300 kronor (tidigare 100 kronor, se kommentaren till 15 kap. 10 §). Lagrådet påpekar angående *punkten 2 i första stycket* i denna paragraf samt 15 kap. 10 § (en näringsfastighet har del i en samfällighet) och 42 kap. 29 § (en privatbostadsfas-

tighet har del i en samfällighet) att bestämmelserna skiljer sig såväl i sak som i den språkliga utformningen. Lagrådet anser att det bör ske en samordning av dessa bestämmelser. Regeringen gör följande bedömning. Det sakliga innehållet följer dagens regler. Att se över beskattningen av inkomster i samfälligheter kräver ett utredningsarbete som inte kan företas på detta stadium. När det gäller den språkliga utformningen ändras punkten 2 genom att orden *avkastning av kapital* används i stället för *kapitalavkastning* för att få en överensstämmelse med ordalydelsen i 42 kap. 29 §. En annan formulering som skiljer sig är att det i 42 kap. 29 § står att avkastningen *under beskattningsåret* överstiger 300 kronor medan det i 15 kap. 10 § och här i 26 § inte finns något tillägg för *beskattningsåret*. För att formuleringarna skall samordnas stryks tillägget *under beskattningsåret* i 42 kap. 29 §. Det tillägget fanns inte med i SLK:s förslag och behövs inte heller. Reglerna i IL utgår ju ifrån att de skall tillämpas för ett beskattningsår.

SLK har lagt till att privatbostadsföretaget skall redovisa samfällighetens kapitalvinster och kapitalförluster. Departementschefen angav i prop. 1975:48 på s. 139 att kapitalvinster som uppkommer i samfälligheten skall fördelas på delägarna och beskattas hos dem som kapitalvinst. Kapitalvinsterna och kapitalförlusterna ansågs således ligga utanför intäkterna och kostnaderna i samfällighetens verksamhet. Efter 1990 års skattereform kan kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheten anses ingå i verksamheten. För att tydliggöra att privatbostadsföretaget skall beskattas för dessa har de tagits med i uppräkningsdelen i denna paragraf.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall tas med i underlaget för inkomstberäkningen i 25 § första stycket 1, om samfälligheten är en särskild taxeringsenhet.

Med undantag för de redaktionella ändringar som nämnts följer regeringen SLK:s förslag till utformning av bestämmelserna i denna paragraf.

27 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skatteplikt vid beräkning av inkomst av fastigheten för utdelningar från vissa samfälligheter finns i dag i sista stycket av 2 § 7 mom. SIL. I fråga om bakgrunden till bestämmelsen, se 26 §. Angående samfällighetens rätt till avdrag för utdelningen, se 29 §.

Sambruksföreningar

28 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om sambruksföreningars avdragsrätt för vissa ersättningar finns i dag i andra stycket av 2 § 11 mom. SIL. Bestämmelsen placerades där när den kom-

munala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns den i 22 § 1 mom. sista stycket KL, där bestämmelsen infördes år 1948 i samband med att det infördes en lag om sambruksföreningar (prop. 1948:58, bet. 1948:LagJoU1, SFS 1948:223).

Bestämmelsen finns till för att dessa gottgörelser inte skall betraktas som icke avdragsgill utdelning utan de skall ses som avdragsgilla löneutgifter.

I dag är bestämmelsen placerad i samma moment som samfälligheter. Eftersom sambruksföreningar inte är samfälligheter utan en form av ekonomiska föreningar bör de placeras under en egen rubrik.

Samfälligheter

29 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragsrätt för utdelning för sådana juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst i en samfällighet, finns i dag i 2 § 11 mom. första stycket SIL. Den placerades där år 1984 när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). Tidigare fanns bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 41 a § KL, där den infördes år 1975 (Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259).

Lagrådet föreslår en ny lydelse och hänvisar till sitt yttrande angående 14 §. Regeringen följer Lagrådets förslag, men lägger till orden *som kostnad* för att markera att bestämmelsen reglerar beskattningstidpunkten.

För vissa ägare till fastigheter som är delägare i samfälligheter finns särskilda bestämmelser om skatteplikt, se för privatbostadsföretag i 27 §.

I dag står det i lagtexten att utdelningen får dras av oavsett om den utgått in natura eller i penningar. Ett sådant tillägg behövs inte.

Sparbankerna och Sparbankernas säkerhetskassa

30 och 31 §§

SLK:s förslag (27 och 28 §§): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdragsrätt för bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa liksom för bistånd som Sparbankernas säkerhetskassa lämnar till sparbankerna infördes år 1934 (prop. 1934:241, bet. 1934:BevU53, SFS 1934:294) i samband med att Sparbankernas säkerhetskassa inrättades. De fanns då i 29 § 3 mom. KL, men flyttades över till 2 § 8 mom. SIL när den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år

1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.). De finns i dag i momentets sjätte respektive sjunde stycke.

I 30 § har lagts till ett *andra stycke* för att förtydliga att bidraget skall tas upp som intäkt av säkerhetskassan.

40 kap. Tidigare års underskott

Detta kapitel är placerat som 39 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet har tagits in de bestämmelser som finns i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Vid tillkomsten av bl.a. den lagen framhöll Lagrådet (prop. 1993/94:50 s. 426 f.) att vissa bestämmelser blivit onödigt komplicerade och svåra att förstå och att det blir en viktig uppgift för SLK att se över lagstiftningen. Kommittén har, trots att det är fråga om en tämligen ny lag, gjort relativt stora tekniska och språkliga ändringar i lagtexten. Däremot har kommittén inte tagit upp olösta materiella frågor i lagstiftningen (se bl.a. SN 1994 s. 715 f. och 1995 s. 124) annat än i vissa enklare avseenden.

Kapitlet handlar om vad som gäller för underskott som uppkom under det föregående beskattningsåret. I vissa fall finns också bestämmelser om att underskottet, i stället för att dras av beskattningsåret efter underskottsåret, skall dras av ett senare år. Däremot finns det inga bestämmelser om vad som gäller för ett underskott det år som underskottet uppkommer. I 14 kap. 22 § finns en översikt över bestämmelserna om avdrag för underskott.

Bestämmelser om möjligheten att ta över rätt att dra av underskott efter fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar finns inte med i detta kapitel. De har i stället placerats i 37 och 38 kap.

Det finns ytterligare en typ av bestämmelser om underskott som SLK inte har tagit med i detta kapitel och som berör senare beskattningsår än det då underskottet uppkom, de s.k. fällorna. Det är för det första de begränsningar som gäller för avdrag för underskott för kommanditbolagsdelägare och vissa handelsbolagsdelägare (placerade i 18 § KL och 2 § 1 mom. SIL och här i IL i 14 kap. 14 och 15 §§). En liknande bestämmelse finns för underskott hos en utländsk juridisk person vars inkomster skall beskattas hos delägarna (placerad i 2 § 15 mom. SIL och i IL i 14 kap. 11 §). En fälla finns också för juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarätter om innehavet inte är betingat av näringsverksamheten (placerad i 2 § 14 mom. SIL och i IL i 48 kap. 26 §). För samtliga dessa situationer gäller att avdrag för underskott som inte kunnat utnyttjas ett beskattningsår skall dras av, med samma begränsningar, nästa år. Det är i de båda senare fallen inte fråga om underskott i en näringsverksamhet utan om en särbehandlad del av näringsverksamheten. Kommittén har bedömt att det blir lättare att hitta dessa bestämmelser om tidigare års underskott om de står i sitt sammanhang. Kommittén påpekar också att bestämmelserna i detta kapitel om att underskotten faller bort efter ägarförändringar inte gäller för sådana underskott. Regeringen följer SLK:s förslag och håller dessa bestämmelser utanför kapitlet om underskott.

Bakgrunden

Vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna om hur en förlust ett visst år skall behandlas. Tidigare medgavs avdrag för ett års förlust som ett särskilt förlustavdrag senast det sjätte eller tionde (för aktiebolag och ekonomiska föreningar) beskattningsåret efter förluståret till den del det fanns utrymme för ett sådant avdrag. Om den skattskyldige inte kunde dra av förlusten under dessa beskattningsår, föll avdraget bort. Ett sådant förlustavdrag infördes år 1960 i lagen (1960:63) om förlustavdrag (förarbeten, se nedan).

Genom skattereformen ändrades det så att ett års underskott dras av i näringsverksamheten nästa beskattningsår och detta oavsett om verksamheten då går med vinst eller ej. Man brukar säga att underskotten rullas framåt. Fysiska personer har dock i vissa fall möjlighet att dra av underskott mot andra inkomster redan under beskattningsåret och i vissa andra fall finns det möjligheter att dra av ett underskott senare beskattningsår. I skattereformen togs lagen om förlustavdrag bort och i stället fördes bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott in i 26 § KL.

Det finns emellertid vissa begränsningar i rätten till avdrag nästa år dels vid konkurs eller ackord, dels vid ägarförändringar hos företag. Vissa begränsningar kom till redan när lagen om förlustavdrag infördes. När det gäller avdrag efter ägarförändringar så utvecklades två spärregler, en fåmansföretagsregel och en skalbolagsregel. Redan under arbetet med 1990 års skattereform ifrågasattes dessa spärregler, men något nytt förslag lades inte fram. I stället fördes motsvarande bestämmelser in i KL och SIL när lagen om förlustavdrag upphävdes.

Arbetet med att utforma nya spärregler utfördes sedermera av Företagsskatteutredningen. Utredningen ansåg att det behövdes spärregler för att förhindra en alltför omfattande handel med förlustbolag. Samtidigt fanns önskemålet att systemet skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Det ledde till att de gamla spärreglerna togs bort och i stället infördes en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Dessa liksom begränsningarna vid konkurs och ackord samt bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott fördes år 1993 över till LAU (förarbeten, se nedan).

År 1998:2 infördes en ny lag om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (förarbeten, se nedan). De bestämmelser som fanns i LAU om möjlighet att ta över rätt till avdrag för underskott vid fusioner flyttades då över från LAU till den nya lagen. I regeringens förslag har motsvarande regler flyttats från detta kapitel till 37 kap.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1960 Lagen om förlustavdrag infördes, SOU 1958:35, prop. 1960:30, bet. 1960:BevU10, SFS 1960:63

- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.
- 1993 LAU infördes, SOU 1992:67, Ds1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1539
- 1994 Ändringar i LAU, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:787
- 1998:1 Ändringar i LAU angående ideella föreningar och stiftelser, Ds 1998:4, prop. 1998/99:7 bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1599
- 1998:2 Ändringar p.g.a. nya regler om omstruktureringar och beskattning, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1616

Kommentar till paragraferna

De flesta bestämmelserna kom till när LAU infördes år 1993. Om en bestämmelse kom till då, nämns detta normalt inte.

Remissinstansernas och Lagrådets allmänna inställning till kapitlet:

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att SLK:s förslag innebär väsentliga förbättringar i förhållande till nuvarande lagstiftning. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* uttalar att kommittén på ett förtjänstfullt sätt har gjort tekniska och språkliga ändringar i den nuvarande underskottslagen. *Näringslivets Skattedelegation* avstyrker bestämt att det i detta sammanhang görs så omfattande förändringar på ett komplicerat område. Det vore enligt delegationen lämpligare om exempelvis Företagsskatteutredningen såg över kapitlet.

Lagrådet anser att förslagen i detta kapitel inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och på en i praktiken hanterlig rättstillämpning. Lagrådet menar att det finns anledning att befara att förslaget till följd av sin komplexitet inte kommer att kunna tillämpas på åsyftat sätt samt menar att en korrekt tillämpning av regelsystemet i åtskilliga fall synes leda till materiellt mindre tillfredsställande resultat. Lagrådet anser emellertid att det har gjorts påtagliga redaktionella förbättringar i förhållande till LAU

Regeringen gör följande bedömning. Reglerna i detta kapitel är hämtade från LAU, en lag som infördes år 1993 efter förslag av den dåvarande regeringen. Lagen har karaktär av stopplagstiftning och avser att förhindra handel med förlustföretag. De flesta länder har någon form av regler för att stoppa sådan handel. Vissa regler i LAU kan vara svåra att tillämpa. Såvitt regeringen känner till har dock lagen uppnått sitt syfte att stoppa handel med förlustföretag. De remissinstanser som har yttrat sig över SLK:s förslag har inte riktat kritik mot att bestämmelserna i LAU behålls. Lagrådets kritik riktar sig inte mot den omarbetning som har skett nu utan mot innehållet i de regler som finns i LAU. Att i detta sammanhang ta

ställning till om det skall göras materiella ändringar i dessa komplicerade regler är inte lämpligt.

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kapitlet inleds, liksom de flesta andra kapitel, med en innehållsförteckning så att det skall bli lättare att hitta de olika bestämmelserna.

Huvudregel

2 §

SLK:s förslag (1 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att hänvisningarna till 37, 38 och 42 kap. inte finns med. Däremot finns ett *andra stycke* i SLK:s förslag med hänvisningar till bestämmelser om att avdrag för underskott skall göras ett senare år än enligt första stycket.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns huvudbestämmelsen om att avdrag rullas från ett beskattningsår till nästa. Bestämmelsen finns i dag i 1 § LAU. Innan LAU tillkom fanns bestämmelsen i 26 § KL, där den infördes genom 1990 års skattereform. I 25 § KL finns en bestämmelse om att avdrag skall göras enligt LAU när man beräknar inkomsten av förvärvskällan.

Uttrycket *som kvarstår* markerar att avdraget givetvis inte får göras till den del underskottet redan dragits av under det tidigare beskattningsåret. I LAU finns det en uppräknings i 2 § av bestämmelser enligt vilka avdrag för underskott kan göras under samma år som underskottet uppkommer. SLK har i stället valt att ta in uppräknings i 14 kap. 22 §. Om den skattskyldige tillämpar någon av bestämmelserna, dras således underskottet av redan det beskattningsår då det uppkommer. Regeringen följer SLK:s förslag.

Lagrådet påpekar att det finns ytterligare bestämmelser som begränsar avdragsrätten och föreslår att 37 kap. och 42 kap. 34 § (numera 33 §) skall nämnas här (se Lagrådets yttrande angående 1 § i lagrådsremissen). Det görs därför ett tillägg att det finns andra regler i 37 kap. 21–26 och 28 §§ om kvalificerade fusioner och fissioner och i 42 kap. 33 § om underskott av andelshus. Det finns emellertid en begränsning också i 38 kap. 17 § i bestämmelserna om verksamhetsavyttringar, varför den paragrafen också räknas upp.

De av SLK föreslagna bestämmelserna i andra stycket om att avdragsrätten i vissa fall förskjuts till ett senare år behövs inte eftersom det kan läsas ut redan av första stycket.

Definitioner

3–8 §

SLK:s förslag (4 §): Termerna är samlade i en paragraf. Stiftelser och ideella föreningar omfattas inte av termen *företag* och finns inte heller med i övriga termer. Termen *juridisk person* definieras i ett fjärde stycke. Sista meningen av definitionen av *bestämmande inflytande* är annorlunda utformad. Termerna *koncern* och *moderföretag* saknar regler för utländska koncerner och utländska bolag. I övrigt överensstämmer förslaget, med undantag för några redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att användandet av ett särskilt uttryck för de underskott som kan beröras av kapitlets begränsningsregler skulle göra texten kortare och mer lättläst. *Svenska Revisorsamfundet SRS* påpekar att kapitlet innehåller ett antal definitioner som skiljer sig från andra definitioner av samma begrepp som används i andra delar av lagen. Samfundet anser att det bör undvikas genom att man ändrar reglerna i sak, använder andra begrepp eller undviker att använda ett särskilt definierat begrepp. *Sveriges Advokatsamfund* anser att även utländska koncerner bör tas med i definitionen av *koncern*, bl.a. av det skälet att även utländska bolag omfattas av spärrreglerna. Eftersom reglerna tar sikte på det bestämmande inflytandet torde det sakna betydelse om inflytandet slussas genom svenska eller utländska rättsobjekt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I dag finns det definitioner i 3 § LAU. Där förklaras hur termerna *företag*, *förlustföretag*, *annat rättssubjekt* och *gammalt underskott* används i LAU. När bestämmelserna infördes var Lagrådet kritiskt till användandet av termerna *företag* och *annat rättssubjekt* (prop. 1993/94:50 s. 429).

När det gäller termen *företag*, se 3 §, invände Lagrådet vid införandet bl.a. mot att den tillades en alldeles bestämd mening, trots att den emellanåt användes i sin gängse betydelse. SLK har inte funnit något bättre uttryck varför termen har behållits för den typ av juridiska personer som räknas upp. Regeringen följer SLK:s förslag. Men när det är någon annan grupp av juridiska personer som avses används i stället uttrycken *juridisk person* eller *handelsbolag*, se vidare nedan. En annan sak är att termen *företag* i vissa fall inte kommer att omfatta alla de typer av företag som räknas upp i definitionen beroende på att en viss typ av företag inte kan företa de rättshandlingar som är aktuella i det fallet. Definitionen har utformats på ett annat sätt än i dag, men innebörden är densamma. I dag finns *bankaktiebolag* och *försäkringsbolag* med i definitionen. Av kommentaren till 2 kap. 4 § framgår varför bankaktiebolag inte behöver tas med. Försäkringsbolag är en samlingsbeteckning för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsföretag. Försäkringsaktiebolagen innefattas i termen *aktiebolag*, se 2 kap. 4 §. Vad som måste nämnas är de ömsesidiga försäkringsföretagen. Termen *företag* används i detta kapitel ungefär på samma sätt som i 35 kap. om koncernbidrag. Där omfattas dock inte utländska bolag. Att det uttryckligen anges att de uppräknade typerna av företag skall vara svenska innebär ingen saklig ändring. Svensk stiftelse och svensk ideell förening hänförs i enlighet med 1998 års ändring till företag (1998:1).

Termen *förlustföretag* har i 4 § ändrats till *underskottsföretag* eftersom det är underskott bestämmelserna handlar om och det inte är säkert att företaget går med förlust. Omfattningen av termen förlustföretag ändrades år 1995 (prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1617) genom att också utländska bolag kom att räknas dit. Att företaget skall omfattas av en ägarförändring har strukits ur definitionen. Det innebär emellertid inte någon ändring i sak av reglerna om avdrag för underskott. Bestämmelserna i 37 kap. 24 och 25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner har lagts till eftersom ett företag kan ha sådana underskott som ännu inte fått dras av.

När det gäller termen *annat rättssubjekt* kritiserade Lagrådet vid införandet av bestämmelserna bl.a. att ett till synes neutralt uttryck tillades en alldeles speciell betydelse, som dessutom var svår att förstå. SLK har haft svårt att finna en bra term att ersätta den med. Eftersom sådana rättssubjekt bara behandlas i några paragrafer använder SLK inte någon term. I stället räknas det upp vilka personer som avses. Regeringen följer SLK:s förslag.

Termen *gammalt underskott* har tagits bort. Detta kapitel handlar om det underskott som uppkom beskattningsåret före det aktuella eller som finns kvar från tidigare beskattningsår. Eftersom det således bara handlar om gamla underskott finns det ingen anledning att ha med ordet gammalt.

Termen *bestämmande inflytande* förklaras i 5 §. I dag finns den förklarad dels i 4 § tredje stycket, dels i 5 § andra stycket LAU. Bestämmelsen i 4 § tredje stycket LAU ändrades år 1994 när bestämmelsen om utländska bolag lades till. Därefter har den ändrats år 1994, då hänvisningarna till aktiebolagslagen och bankaktiebolagslagen ändrades (prop. 1993/94:196 och 1994/95:70, bet. 1993/94:LU32 och 1994/95:NU:13, SFS 1994:1890), år 1995, då hänvisningen till lagen om medlemsbanker lades till (prop. 1995/96:74, bet. 1995/96:NU9, SFS 1995:1588) och år 1998, då hänvisningen till stiftelselagen lades till (1998:1). Bestämmelsen har, såvitt avser ideella föreningar, utformats med utgångspunkt i ett förslag av Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 6 § i lagrådsremissen). De ändringar som har gjorts i förhållande till Lagrådets förslag är föranledda av att paragrafen skall få en enhetlig utformning.

Definitionen i 6 § av termen *koncern* är ny. Termen används i detta kapitel bara på sådana koncerner som nämns i de lagrum som räknas upp i 5 §. I SLK:s förslag fanns inga bestämmelser om att också utländska koncerner omfattas. SLK utgick från ett förhandsbesked den 8 maj 1996, där Skatterättsnämnden funnit att med koncern i 8 § andra stycket första meningen LAU (som närmast motsvarar 19 § första meningen i detta kapitel) kan inte avses annan företagsgrupp än sådan som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Regeringsrätten delade denna uppfattning, se RÅ 1997 not 206. Denna användning av termen koncern innebär att omstruktureringar inom internationella koncerner diskrimineras. Enligt regeringens bedömning är det inte lämpligt med en sådan diskriminering av koncerner i medlemsstater i Europeiska unionen och i fråga om sådana utländska bolag som avses i 6 kap. 10 §, dvs. vissa bolag som hör hemma i stater som Sverige har skatteavtal med och som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Termen bör därför omfatta även sådana utländska koncerner. Den skulle kunna ha olika in-

nebörd i olika lagrum i kapitlet, men SLK kom fram till att så inte bör vara fallet. Också regeringen finner att termen bör ha samma innebörd i hela kapitlet. Paragrafen har utformats i enlighet med ett förslag av Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 7 § i lagrådsremissen).

Också förklaringen i 7 § av hur termen *moderföretag* används är ny. På samma sätt som när det gäller koncerner begränsas moderföretag till sådana moderföretag som nämns i de lagrum som räknas upp i 5 § första stycket. Termen begränsas också genom att den omfattar bara företag, dvs. sådana juridiska personer som räknas upp i 3 §. SLK har inte tagit med utländska bolag i definitionen. Eftersom reglerna gäller även för sådana företag görs ett tillägg här. Också denna paragraf har utformats i enlighet med ett förslag av Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 8 § i lagrådsremissen).

Svenska Revisorssamfundet SRS kritiserar att vissa definitioner skiljer sig från andra definitioner av samma begrepp i lagen. Termerna *koncern* och *moderföretag* är sådana termer som används och som finns förklarade på annat sätt i andra delar av lagen. I detta kapitel kan man utgå från den civilrättsliga lagstiftningen, men här behövs en inskränkning till vissa lagar. Det är inte svårt att hitta definitionen i detta kapitel. Av paragrafen framgår att definitionerna bara gäller vid tillämpning av detta kapitel. Om termerna skall ändras vore det naturligare att t.ex. i 35 kap. ändra termen moderföretag. Som anförs i kommentaren till 35 kap. 2 § är det emellertid svårt. Regeringen finner inte skäl att ändra kommitténs förslag.

I 8 § förklaras termen *ägarförändring*. Den närmare innebörden av termen framgår av 10–14 §§.

Som nämnts ovan används uttrycket *juridisk person eller handelsbolag* när kretsen inte begränsas till enbart sådana företag som omfattas av termen företag i 3 §. Enligt 2 kap. 3 § skall bestämmelserna om juridiska personer inte tillämpas på svenska handelsbolag. I detta kapitel skall handelsbolag inte undantas. SLK hade därför tagit in en bestämmelse i sitt förslag till fjärde stycke i 4 § om att med juridisk person avses också handelsbolag. Definitionerna skiljer sig således från varandra, vilket Svenska Revisorssamfundet SRS kritiserar. Regeringen delar samfundets inställning när det gäller begreppet juridisk person. Därför tas bestämmelsen bort i denna paragraf och i stället läggs handelsbolag till i de paragrafer där uttrycket juridisk person används, se 12 och 16 §§. I sista meningen av definitionen av bestämmande inflytande i 5 § liksom i 12 § första stycket ändras uttrycket ”fysisk eller juridisk person som avses i 11 §” till ”förvärvare som avses i 11 §” för att även handelsbolag skall omfattas av uttrycket.

Begränsningar hos företag efter ägarförändringar

Innehåll

9 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell omskrivning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till 10–19 §§.

Ägarförändringar

10 §

SLK:s förslag (6 §): SLK:s förslag överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar, med regeringens förslag. Det finns emellertid ytterligare ett stycke med en hänvisning till bestämmelser om vissa fusioner.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr när ett företag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag finns i dag i 7 § första stycket och 8 § första stycket jämförda med 4 § första stycket LAU. Hur de två spärrarna förhåller sig till varandra framgår av 18 § andra stycket.

I *andra och tredje styckena* finns dock vissa undantag när spärrarna inte slår till. Bestämmelsen i *andra stycket* att beloppsspärren inte inträder om det företag som fått det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen står i dag i 7 § tredje stycket LAU.

SLK har tagit in en ny bestämmelse i *tredje stycket* om att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen berör bara företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. I dag finns det en liknande bestämmelse i 8 § andra stycket LAU och i detta kapitel finns motsvarande bestämmelse i 19 §. Den bestämmelsen innebär att vid tillämpning av koncernbidragsspärren i 18 § påverkas inte underskottsföretagets rätt till avdrag för underskott av koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen. Den bestämmelse som SLK har tagit in här i 10 § får till följd att koncernbidragsspärren inte inträder.

Som exempel kan nämnas en koncern som består av moderföretaget A, dotterföretagen B och C samt C:s dotterföretag D. C är ett underskottsföretag. Om B förvärvar C så skulle koncernbidragsspärren inträda enligt första stycket, men inte få någon effekt på grund av bestämmelsen i 19 §. Undantagsbestämmelsen här i andra stycket innebär att den inte alls inträder. Om C i stället skulle förvärfvas av ett utomstående företag så inträder spärren enligt första stycket. Koncernbidrag från dotterföretaget D skall ändå inte påverka C:s rätt till avdrag för underskott på grund av bestämmelsen i 19 §.

Undantagsbestämmelsen här i andra stycket fångar således inte in alla situationer där det inte behövs en spärr och därför kan värdet av bestämmelsen ifrågasättas. SLK har ändå kommit fram till att den är värdefull för de företag som genom regeln slipper att tillämpa spärren i 18 § under ett antal år. Regeringen delar kommitténs bedömning.

De företag som *berörs* av ägarförändringen är dels de företag som förvärfvas, direkt eller indirekt, dels de företag som, direkt eller indirekt, förvärvar dessa företag.

Beloppsspärren gäller också vid vissa fusioner och fissioner. I regeringens förslag har det placerats en hänvisning i 24 § andra stycket till 37 och 38 kap. Det behövs inte någon hänvisning också här i denna paragraf.

11 §

SLK:s förslag (7 §): Enligt SLK:s förslag omfattar bestämmelsen också svenska stiftelser och svenska ideella föreningar. Regeringen har gjort ett antal redaktionella ändringar. I övrigt överensstämmer de två förslagen.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* menar att SLK:s förslag innebär en förändring när det gäller dödsbon. I dag sägs uttryckligen att dödsbon kan vara närstående till dödsbodelägare.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Enligt paragrafen inträder en beloppsspärr när fysiska personer och vissa andra juridiska personer än de som i detta kapitel kallas företag förvärvat ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag. Vilka personer som omfattas regleras i dag i 3 § tredje stycket LAU. I dagens lagtext kallas dessa *andra rättssubjekt*. Detta uttryck används inte. I denna paragraf räknas i stället upp vilka personer som omfattas av bestämmelsen. Motiven till detta finns i kommentaren till 3–8 §§. Den materiella bestämmelsen kommer från 7 § första stycket jämfört med 5 § första stycket 1 LAU. Bestämmelsen ändrades senast år 1998 på grund av att svenska stiftelser och svenska ideella föreningar numera räknas som företag (1998:1).

I *första stycket 4* har kretsen utvidgats genom att svenska handelsbolag som är indirekt ägda genom ett annat svenskt handelsbolag har lagts till genom orden ”direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag”.

Spärren inträder inte enligt denna paragraf om det är fråga om en sådan ägarförändring som avses i 10 § första stycket, dvs. om ett företag har förvärvat det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. Att beloppsspärren inte inträder enligt 10 § på grund av undantaget i 10 § andra stycket första meningen – om de båda företagen ingick i samma koncern före ägarförändringen – leder inte till att spärren här i 11 § inträder, eftersom det ändå är en sådan ägarförändring som avses i 10 § första stycket.

I dagens 3 § LAU finns en uppräkningslista av vad som avses med närstående. Bestämmelsen i *andra stycket* utgår ifrån den generella kretsen av närstående som finns i 2 kap. 22 §, men till denna läggs svenskt handelsbolag som den fysiska personen eller hans närstående är delägare i.

Normalt skall de bestämmelser som gäller för fysiska personer i denna lag tillämpas på dödsbon, se 4 kap. 1 och 2 §§. Det gäller inte för denna paragraf, varför det har tagits in ett undantag i andra stycket sista meningen. I förhållande till SLK:s förslag har orden ”i denna paragraf” lagts till för att understryka att detta gäller även i fråga om första stycket. Skälet till undantaget är att i denna paragraf har dödsbon särreglerats. Det innebär att för dem gäller bestämmelsen i första stycket 2, men däremot skall de inte anses som en fysisk person vid tillämpning av första stycket 1. Dödsbon kan emellertid ändå komma att räknas in enligt punkt 1 genom att de enligt 2 kap. 22 § är närstående till den fysiska personen. När det i andra stycket står fysisk person avses inte heller dödsbon. För dem gäller nämligen inte att de *har* några närstående enligt dagens regler. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har således rätt i att ett dödsbo

kan vara närstående till en fysisk person, däremot har ett dödsbo inte några närstående.

12 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* är negativt till att förslaget behåller dagens lagtext, som får mycket vittgående konsekvenser utöver vad som får anses framgå av motivuttalandena. Advokatsamfundet anser att indirekta förvärv borde begränsas till att omfatta förvärv av subjekt som kontrolleras av personen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen gäller när flera sådana personer som räknas upp i 11 § förvärvar *andelar* i ett under-skotts företag. I *första stycket* har en ändring gjorts i förhållande till SLK:s förslag genom att uttrycket ”sådana förvärvare som avses i 11 §” har ersatt ”sådana fysiska eller juridiska personer som avses i 11 §”. Ändringen är en följd av att definitionen av juridisk person har tagits bort, se under kommentaren till 3–8 §§.

Första stycket kommer från 7 § första stycket jämfört med 5 § första stycket LAU.

Beloppsspärren inträder inte enligt denna paragraf om ägarförändringarna också innebär att det bestämmande inflytandet förvärvas av ett företag eller av en sådan person som avses i 11 §, dvs. när det är fråga om sådana ägarförändringar som avses i 10 § första stycket eller 11 §. Även om beloppsspärren inte inträder enligt 10 § på grund av undantaget i 10 § andra stycket innebär detta inte att beloppsspärren här i 12 § inträder, eftersom det ändå är en sådan ägarförändring som avses i 10 §.

Lagrådet antar att avsikten med bestämmelsen i första stycket är att den skall tillämpas om det vid ett och samma tillfälle under femårsperioden förelegat ett ändrat innehav av aktier i den omfattning som anges i lagrummet, men konstaterar att bestämmelsen enligt ordalagen kan omfatta också fall då en och samma aktiepost med mer än 10 % av röstetalet bytt ägare mer än fem gånger under femårsperioden (se Lagrådets yttrande angående 13 § i lagrådsremissen). Lagrådet anser att första stycket bör omarbetas så att det klarare ger uttryck för vad som avses.

Regeringen gör följande bedömning. Lagrådets antagande om avsikten med bestämmelsen är riktigt. Det är inte helt enkelt att omarbeta bestämmelsen så att detta framgår tydligt utan att komplicera lagtexten. Det är knappast troligt att de skattskyldiga eller myndigheter och domstolar uppfattar regeln på det alternativa sätt som Lagrådet tar som exempel. Sunt förnuft, liksom förarbetena, talar för att det är den första tolkningen som skall göras. Någon ändring görs därför inte.

Det som är avgörande enligt denna paragraf är inte om någon förvärvar det bestämmande inflytandet utan om någon förvärvar andelar. Därför behövs det ytterligare bestämmelser om indirekta förvärv och om vad som avses med förvärv av andelar. Dessa finns i andra och tredje styckena.

Bestämmelsen i *andra stycket* om indirekta förvärv kommer från 6 § tredje stycket LAU. På två ställen har *företag* bytts ut mot *juridisk person eller handelsbolag*. I kommentaren till 3–8 §§ finns en redogörelse för

motiven till detta. I denna paragraf skulle annars handelsbolag som är indirekt ägda genom ett aktiebolag falla utanför.

I doktrinen har frågan tagits upp om lagtexten är för omfattande med hänsyn till vad som står i förarbetena vid paragrafens tillkomst, se SN 1994 s. 721 f. och 1995 s. 125 samt prop. 1993/94:50 s. 325 f. SLK har utgått från lagtextens nuvarande lydelse. Advokatsamfundet anser att lagtexten är för omfattande. Lagrådet konstaterar att huvudsyftet med paragrafen är att beloppsspärren skall inträda om det förekommit ägarförändringar som innebär att en grupp av fysiska personer har förvärvat ett bestämmande inflytande. Mot denna bakgrund ifrågasätter Lagrådet om inte bestämmelsen fått för stor räckvidd eftersom redan ett innehav av aktier med ett röstetal på 5 % i ett företag medför att förvärv som företaget gör skall räknas som förvärv som gjorts av aktieinnehavaren. Det kan nämligen få till konsekvens att beloppsspärren inträder utan att några nya ägare fått ett bestämmande inflytande i företaget. Lagrådet påpekar vidare att bestämmelsen i vissa fall gör det nästan omöjligt för såväl underskotts företaget som för dem som direkt eller indirekt förvärvar andelar i detta att överskåda om ett förvärv kan medföra att beloppsspärren inträder.

Regeringen gör följande bedömning. Lagrådet har rätt i att bestämmelsen i andra stycket kan leda till en utvidgning i förhållande till första stycket och att det kan vara svårt för underskotts företaget att hålla reda på om spärren inträder. Detta är emellertid en regel som är till för att förhindra handel med förlustföretag. Såvitt regeringen känner till har den inte förorsakat problem vid tillämpningen. Uppkommer det sådana problem får en ändring av regeln övervägas. Att ändra regeln i detta sammanhang utan ytterligare beredning är emellertid inte lämpligt.

Bestämmelserna i *tredje stycket* om olika förvärv finns i dag i 6 § andra stycket LAU. Lagrådet påpekar att som lagtexten är utformad inträder inte spärren även om nyemitterade andelar som omfattas av en aktieägares företrädesrätt förvärvas av en annan person. För att förtydliga att detta inte är avsikten inleds andra meningen med ”Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav”. I regeringens förslag har en hänvisning till 15 § första stycket 2 (10 § första stycket 2 i SLK:s förslag) tagits bort. Tanken är inte att det skall innebära en ändring i sak, utan att detta stycke gäller ändå när det hänvisas till 12 § från 15 § första stycket 2.

13 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna med en inskränkning av beloppsspärren vid vissa benefika förvärv och för företagsledare kommer från 5 § andra stycket sista meningen LAU. De infördes år 1998 (1998:1). Som Lagrådet påpekar fick bestämmelsen i lagrådsremissen en något felaktig utformning. Den formuleras därför om i enlighet med ett förslag av Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 14 § i lagrådsremissen).

14 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår att koncernbidragsspärren gäller också då ett underskotts företag eller ett moderföretag till detta har förvärvat ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Bestämmelsen kommer från 8 § första stycket LAU jämfört med 4 § andra och tredje styckena.

I *andra stycket* har tagits in samma begränsning av tillämpningsområdet som i 10 § tredje stycket, se under kommentaren till den bestämmelsen.

Beloppsspärren

15 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Handelshögskolan i Stockholm* påpekar att kommitténs ändring av uttrycket *kostnad* mot *utgift* kommer att få materiell betydelse till de skattskyldigas nackdel. *Handelshögskolan* tar som exempel upp frågan hur kostnaden för att förvärva underskotts företag skall beräknas om förvärvet sker genom betalning med egna aktier vid tillämpning av strukturregeln. Det kan enligt *Handelshögskolan* diskuteras hur man skall tillämpa uttrycket *kostnad*, men i vart fall torde inte nyemitterade aktier falla in under uttrycket *utgift*. Se också *Sveriges Advokatsamfund*s yttrande angående 16 § (11 § i SLK:s förslag). Också *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ifrågasätter om det är lämpligt att byta till *utgift*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns den beloppsspärr som gäller vid ägarförändringar av företag. Bestämmelsen är hämtad från 7 § första stycket LAU.

Det belopp som ligger till grund för spärren är enligt dagens lagtext den eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet. Av förarbetena (prop. 1993/94:50 s. 326) framgår att den sammanlagda anskaffningskostnaden för att nå upp till det bestämmande inflytandet får räknas med. Där nämns som exempel att om den nye ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt andelsinnehav från 10 till 51 % av rösterna, bör också anskaffningskostnaden för det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen av kostnaden. Däremot framgår det inte av lagtexten eller förarbetena om man skall räkna med kostnaden för hela det aktuella förvärvet eller om man bara skall räkna med kostnaden för så stor del av förvärvet att över 50 % av rösterna i företaget förvärfas. Även indirekta förvärv av underskotts företag omfattas av bestämmelsen. I förarbetena står följande. "Om förvärvet avser ett moderföretag till underskotts företaget skall beräkningen således grundas på kostnaden för förvärvet avseende moderföretaget. Det är således kostnaden för förvärvet av den koncern i vilket underskotts företaget (eller underskotts företagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen." Däremot finns det inte beskrivet hur beräkningen skall gå till vid förvärv som är både successiva och indirekta. Det framgår inte heller av lagtexten. SLK har inte ansett att kommittén hade möjlighet att skapa uttryckliga regler för dessa olika situationer.

Lagrådet anser att regleringen måste förenklas och förtydligas (se Lagrådets yttrande angående 16 § i lagrådsremissen). Lagrådet påpekar bl.a. att det är oklart om avsikten är att – för det fall mer än 51 % förvärvas – utgiften skall beräknas på förvärvet i sin helhet eller endast på förvärven upp till 51 %. När det gäller denna fråga har Riksskatteverket i sinHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering uttalat att någon proportionering inte skall ske (se vidare i Handledningen del 2 s. 1008). Lagrådet påpekar vidare att det är underskotts företaget som skall hålla reda på de olika förvärv som kan ha betydelse vid beräkningen och menar att det i praktiken torde vara så gott som omöjligt att överblicka samtliga förvärv. Regeringen vill dock påminna om att detta är stoppregler. Såvitt regeringen känner till har reglerna inte vållat några problem i den praktiska verksamheten. Om det visar sig att reglerna i denna paragraf leder till problem i praktiken, får regeringen se till att bestämmelserna ses över i vanlig ordning. Någon ändring bör dock inte företas i detta sammanhang.

I LAU används uttrycket den nya ägaren eller de nya ägarna. Uttrycket tillför inte reglerna något nytt eller bidrar till lösningen av de frågor som har nämnts i föregående stycke. Uttrycket har därför tagits bort. Däremot har det lagts till ”andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget” för att bestämmelsen skall korrespondera med 12 §.

Ordet *kostnad* har bytts ut mot *utgift*. Här är det inte fråga om en kostnad i vanlig bemärkelse, dvs. en periodiserad utgift. Vid t.ex. successiva förvärv inkluderas betalningar för andelsköp under tidigare år. Ordet utgift används här i stället på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier. En utgift utgörs normalt av en betalning. En betalning kan ske med annat än pengar, t.ex. med aktier eller fast egendom vid en apport. Det har diskuterats om dagens regler innebär att man i ordet kostnad kan inkludera den situationen att ett företag förvärvar ett underskotts företag mot ersättning av nyemitterade aktier i det förvärvande företaget. Uppfattningen att marknadsvärdet av de nyemitterade aktierna skall anses som kostnad har framförts i doktrinen (se Karnov, del 3 1998/99 s. 3228). Att uttrycket kostnad ändras till utgift bör inte påverka bedömningen av denna fråga, eftersom en kostnad är en periodiserad utgift.

Som nämnts under författningskommentaren till 3–8 §§ har termen *gammalt underskott* tagits bort. Såväl underskott från det föregående beskattningsåret som underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår (t.ex. på grund av koncernbidragsspärren i 18 §) faller bort. Det är på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år som pluralformen *underskotten* används på tredje raden i första stycket.

Om det ingår flera företag i ett förvärv, skall underskotts begränsningen proportioneras efter respektive företags andel av koncernens sammanlagda underskott. Att så är tanken framgår av propositionen 1993/94:50 s. 326. För att förtydliga det, har en bestämmelse tagits in i ett *tredje stycke*.

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Redaktionella ändringar har emellertid gjorts, bl.a. genom att *handelsbolag* har lagts till.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* föreslår att regeln skall ändras så att kapitaltillskotten räknas netto och inte brutto. Samfundet föreslår vidare att uttrycket *utgiften* byts mot *ersättningen*. Utgivandet av egna aktier torde knappast innefattas i ordet *utgift* (och inte heller i *kostnad*). Det kan inte ha varit lagstiftarens avsikt att underskottsavdragen skall falla bort vid förvärv genom apport.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vissa kapitaltillskott skall dras av från utgiften i 15 § kommer från 7 § andra stycket LAU. Det finns inte anledning att här ta upp frågan om en ändring av bestämmelsen så att kapitaltillskott skall räknas netto.

Ordet *företag* har bytts ut mot *juridisk person eller handelsbolag*. Det finns en kommentar till bytet under 3–8 §§.

Bestämmelsen har utformats i enlighet med ett förslag från Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 17 § i lagrådsremissen). Ändringen är redaktionell.

17 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en möjlighet för regeringen att ge dispens från beloppsspärren. Bestämmelsen finns i dag i 7 § fjärde stycket LAU.

Koncernbidragsspärren

18 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att koncernbidragsspärren borde ges en enklare utformning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns koncernbidragsspärren. Den är hämtad från 8 och 9 §§ LAU. Här i IL föreslås en något annorlunda utformning av spärren för att förtydliga att den gäller oavsett om företaget fått koncernbidrag eller ej. Man kan då ifrågasätta om spärren skall kallas koncernbidragsspärren. Eftersom den är avsedd att hindra att företaget skall kunna dra av underskott som finns kvar från tiden före ägarförändringen mot koncernbidrag som det får från nya företag inom koncernen bör den ändå kallas koncernbidragsspärren. Det är ju också så att den påverkar skatten bara om underskottsföretaget har fått koncernbidrag.

I likhet med i 15 § har termen gammalt underskott tagits bort. Vad spärren gäller för är dels underskott från det beskattningsår som föregick ägarförändringen, dels eventuella underskott som finns kvar från tidigare år. Det är på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år

som pluralformen *avdragen* används i första stycket och *underskotten* i andra stycket.

Av *andra stycket* framgår hur bestämmelsen skall kombineras med beloppsspärren. Bestämmelsen kommer från 8 § tredje stycket LAU.

Av *tredje stycket* framgår att koncernbidragsspärren fortsätter att gälla fem beskattningsår efter det då ägarförändringen skedde. Bestämmelsen kommer från 8 § tredje stycket LAU.

Genom den utformning paragrafen getts behövs inte de bestämmelser som i dag finns i 9 § LAU.

Denna paragraf leder till att underskottsföretaget skall dra av underskott bara om det – före eventuellt mottagna koncernbidrag – har ett positivt resultat att kvitta underskottet mot. Det som inte dras av ett år skall sparas och dras av nästa beskattningsår, om det finns något utrymme då. Nya underskott som uppkommer under denna tid dras av före de underskott som finns kvar från tiden före ägarförändringen och skall som vanligt leda till underskott att rulla till nästa år.

19 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av dagens 8 § andra stycket LAU framgår att koncernbidragsspärren inte gäller för koncernbidrag från företag som såväl före som efter en ägarförändring ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Bestämmelsen har tagits in i denna paragraf, men utformningen är något annorlunda på grund av att koncernbidragsspärren är utformad på ett annorlunda sätt än dagens spär. Tillämpningen har underlättats genom att det redan i 10 och 14 §§ står att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen berör bara företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Det innebär att tillämpningsområdet för 18 § minskar.

Från bestämmelsen i första meningen finns två undantag. Det första undantaget är i dag utformat så att koncernbidragsspärren gäller om ett företag som omfattas av ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnat koncernbidraget. I lagen finns inte någon heltäckande definition av vilka företag som omfattas av en ägarförändring. Det som rimligen bör gälla är att om ett företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före överlåtelsen har gått upp i det företag som lämnat koncernbidraget, skall spärren gälla. SLK har uttryckt undantaget på det sättet och har därigenom kommit ifrån omvägen att definiera vilka företag som omfattas av ägarförändringen. Regeringen följer SLK:s förslag.

Det andra undantaget har tagits in med vissa redaktionella ändringar.

Begränsningar vid konkurs och ackord

20 §

SLK:s förslag (2 §): I första stycket finns inte uttrycken *eller har varit försatt i konkurs* eller *som uppkommit före konkursen* med. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS anser att motsvarande lydelse i LAU är tydligare. Se Riksskatteverkets och Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet yttranden under 21 § angående vilket års underskott som avses.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om avdrag för underskott för den som är försatt i konkurs finns i 10 § första stycket LAU. En motsvarande bestämmelse fanns före LAU:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL, där den placerades genom 1990 års skattereform. En liknande begränsning fanns dessförinnan i lagen om förlustavdrag, där den funnits sedan lagens tillkomst.

Några remissinstanser tar upp frågan om vilket års underskott det är som skall reduceras. SLK:s förslag överensstämmer på den punkten med dagens lydelse. Regeringen anförde i lagrådsremissen att det inte finns anledning att ta upp den frågan här. Lagrådet påpekar att lagtexten inte ger besked om vad som skall gälla om konkursen avslutas först ett senare beskattningsår än det då den skattskyldige försattes i konkurs. Lagrådet anser att det är angeläget med ett klargörande om flera beskattningsår kan komma att omfattas av spärreglerna när en konkurs drar ut på tiden. Regeringen anser att det underskott som bör falla bort är sådant underskott som uppkommit före konkursen och lägger därför till ”som uppkommit före konkursen”. För att tydliggöra att detta skall gälla även om den skattskyldige inte längre är försatt i konkurs görs tillägget ”eller har varit försatt i konkurs”.

Lagrådet anser vidare att det bör klargöras vad som gäller om ett handelsbolag – men inte bolagets delägare – försätts i konkurs. Det är en fråga som har diskuterats tidigare och som inte är lätt att lösa. Den tas inte upp i detta sammanhang.

Bestämmelsen i *andra stycket* om att avdrag skall göras om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning kommer från 10 § andra stycket LAU. En motsvarande bestämmelse fanns före LAU:s tillkomst i punkt 1 av anvisningarna till 26 § KL och en liknande bestämmelse fanns i lagen om förlustavdrag, sedan dess tillkomst år 1960.

Lagrådet anser att regeln i andra stycket leder till ett stötande resultat i de fall då vissa borgenärer, men inte alla, fått full betalning. Lagrådet menar att det kan finnas skäl att överväga att ersätta det nuvarande systemet med regler som utgår från synsättet att den förlust (inkomstbortfall) som träffar borgenärerna genom konkursen kan ses som en inkomst för gäldenären. Gäldenären skulle alltså beskattas för ett belopp som motsvarar den del av skulderna i konkursen som inte betalas. Regeringen har emellertid svårt att se hur en sådan regel skulle kunna utformas. Skulder faller ju inte bort vid en konkurs på samma sätt som vid ett ackord. Det blir således svårt att avgöra vid vilken tidpunkt en sådan inkomst skall tas upp till beskattning och en sådan regel måste sannolikt kompletteras med en avdragsrätt för den händelse att skulden senare betalas. Att utan ytterligare utredning föreslå ett sådant nytt system i denna proposition är inte

lämpligt. Regeringen begränsar sig därför till att göra de nyss nämnda ändringarna i första stycket.

21 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att enligt förslaget till 2, 20 och 21 §§ (1–3 §§ i SLK:s förslag) är det avdragsrätten för inrullat underskott – dvs. underskott som uppkommit före ackords- eller konkursåret – som begränsas i 20 och 21 §§ (2 och 3 §§ i SLK:s förslag). Det bör ändras så att det är avdragsrätten för det utrullade underskottet – dvs. underskott som uppkommer under konkurs- eller ackordsåret – som skall begränsas. Enligt Riksskatteverkets tolkning överensstämmer det med nu gällande regler. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att reglerna i 2 och 3 §§ (20 och 21 §§ här i regeringens förslag) bör skrivas så att det klarare framgår om underskott för innevarande år omfattas eller inte. När det gäller ackordsregeln bör det dessutom klargöras om begränsningen förutsätter att det finns någon form av koppling mellan de skulder som faller bort genom ackordet och det aktuella underskottet. Det bör också övervägas om ackordsbegreppet bör definieras i kapitlet. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att med hänsyn till att företagsrekonstruktioner numera övertagit det offentliga ackordets funktion bör denna terminologi inarbetas som komplement i lagtexten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som gäller för underskott efter ackord infördes genom LAU, där den finns i 11 §. Tidigare föll hela underskottet i näringsverksamheten bort efter ackord. Bestämmelsen fanns då i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL och före 1990 års skattereform i lagen om förlustavdrag.

Som Riksskatteverket anför har SLK utformat bestämmelsen så att det är ingående underskott som skall reduceras. Det är inte självklart om det är det ingående eller det utgående underskottet som bör falla bort. Att begränsningen skall gälla ingående underskott framstår som materiellt riktigt om ackordet beviljas i början av beskattningsåret. Underskott som uppkommer efter ackordet bör ju inte omfattas av spärren. Beviljas ackordet däremot i slutet av beskattningsåret förefaller det rimligare att låta det utrullade underskottet begränsas. I fråga om begränsningar efter ägarförändringar är det ingående underskott som reduceras. Förenklings- och enhetlighetsskäl talar för att detsamma bör gälla vid ackord och konkurs. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

Det finns inte anledning att nu ta upp frågan om en definition eller utvidgning av begreppet ackord. När det gäller frågan om det skall finnas någon koppling mellan de skulder som faller bort genom ackordet och det aktuella underskottet kan man konstatera att det inte alltid går att göra en sådan koppling. Någon sådan koppling finns således inte.

Att bestämmelsen blev tillämplig också efter skuldsanering infördes år 1994 i samband med införandet av skuldsaneringslagen (prop. 1993/94:123, bet. 1993/94:LU26, SFS 1994:346 f.).

Begränsningar efter överlåtelse av andelar i statliga kreditinstitut

22 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns en spärrregel i 13 § andra stycket LAU mot avdrag för underskott i ett sådant kreditinstitut som kunde få stöd enligt den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut. Bestämmelsen kom till år 1993 (SFS 1993:1574) i samband med att LAU infördes. Den placerades då i 27 § lagen om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut. När det statliga bankstödet avvecklades år 1996 upphävdes den lagen, men spärrregeln för underskott flyttades över till LAU (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:592).

I dagens lagtext står det att andelarna skall ägas *direkt*. Ordet direkt har tagits bort eftersom det är direkt ägande som avses i denna lag om det inte står något annat, som t.ex. i 12 § andra stycket. För tydlighetens skull kan tilläggas att när det gäller t.ex. 10 § behöver det inte stå att det bestämmande inflytandet kan förvärvas indirekt eftersom det framgår av definitionen av bestämmande inflytande i 5 §.

Avdrag efter ombildningar

23 §

SLK:s förslag (15 och 17 §§): Bestämmelserna finns intagna i SLK:s förslag till 15 och 17 §§ och överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som händer med ett övertagande och ett överlåtande företags underskott vid vissa fusioner och liknande ombildningar fanns tidigare i 12 § LAU. Bestämmelserna har i SLK:s förslag tagits in i 15–20 §§. År 1998:2 flyttades bestämmelserna vid fusioner över till FUL. Bestämmelserna i FUL har här i regeringens förslag placerats i 37 kap. IL. De bestämmelserna kan därför utgå ur detta kapitel.

De bestämmelser som behandlar ombildningar enligt sparbankslagen och vissa ombildningar av ekonomiska föreningar till aktiebolag har emellertid behållits i LAU. Bestämmelserna har tagits in i denna paragraf.

I dag gäller bestämmelserna – utöver de situationer som nämns i paragrafen – också vid övertaganden enligt 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. De övertaganden som avses i den lagen handlar om att ett utländskt bankföretag tar över hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller indirekt av det utländska bankföretaget. Denna bestämmelse har sin bakgrund i en speciell situation som förelåg när utländska banker fick möjlighet att bedriva verksamhet genom filial efter att tidigare ha varit hänvisade till att använda svenska dotterbolag. Denna situation skiljer sig

också från de övriga genom att det inte krävs att det överlåtande företaget upphör, även om detta synes ha varit förutsatt när bestämmelsen infördes. Det är osäkert hur bestämmelsen skall tillämpas om båda företagen fortsätter sin verksamhet. I sammanhanget kan påpekas att reglerna omfattar inte bara överföring från sådana dotterbolag som bildas på grund av den tidigare lagstiftningen utan också överföring från en förvärvad svensk bank. Mot denna bakgrund har någon motsvarighet till bestämmelserna inte tagits med här utan redan gjorda övertaganden regleras i stället i övergångsbestämmelserna (se 3 kap. 5 § ILP).

I dag står det i lagtexten att de båda företagen skall "anses som ett och samma företag". I de fall detta uttryck förekommer i dagens lagtext har det ändrats genom att i IL skrivs det ut vad som avses, se vidare i allmänmotiveringen avsnitt 7.2.11. I detta fall är innebörden av uttrycket att övertagaren tar över överlåtarens rätt till avdrag för underskott. Om det finns några begränsningar i överlåtarens rätt att dra av underskott övertas dessa. Det kan läsas ut av att övertagaren tar över överlåtarens rätt till avdrag enligt detta kapitel. Däremot får det inte någon mer långtgående rätt till avdrag.

Hänvisningar

24 §

SLK:s förslag (22 §): *Första stycket* överensstämmer med regeringens förslag. *Andra stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* hänvisas till den s.k. Lex Kockum. I dag finns huvudbestämmelserna i 2 § 5 mom. SIL och i 13 § första stycket LAU finns en kortare bestämmelse.

I *andra stycket* hänvisas till bestämmelser om kvalificerade fusioner och fissioner samt verksamhetsavyttringar. Som framgår under rubriken Bakgrunden har dessa bestämmelser placerats i en särskild lag i lagrådsremissen Omstruktureringar och beskattning. Dessa bestämmelser har även i förslaget till IL placerats i samband med bestämmelserna om fusioner och fissioner i 37 kap. I 38 kap. 17 § finns en bestämmelse om att rätt till avdrag för underskott inte får tas över vid verksamhetsavyttringar.

AVD. VI INKOMSTSLAGET KAPITAL

Sedan 1990 års skattereform omfattar inkomstslaget kapital inte bara löpande avkastning och utgifter av kapital utan också kapitalvinster och kapitalförluster samt uthyrning av privatbostäder.

I 41 kap. dras gränserna gentemot övriga inkomstslag upp och där finns bestämmelserna om beskattningstidpunkten för annat än kapitalvinster. Kapitlet avslutas med en bestämmelse om hur resultatet räknas ut.

I 42 kap. finns närmare bestämmelser om de olika inkomsterna och utgifterna och i vilken utsträckning de skall tas upp eller dras av. Åtskilliga

bestämmelser i 42 kap. gäller också i inkomstslaget näringsverksamhet genom en hänvisning från 24 kap. 2 §.

I 43 kap. finns bestämmelser om i vilken utsträckning utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar skall tas upp.

Bestämmelserna om hur man beräknar kapitalvinster och kapitalförluster finns emellertid inte med i denna avdelning. De har i stället placerats i avdelning VII, som är gemensam för inkomstlagen kapital och näringsverksamhet. De särskilda bestämmelserna om vinster och förluster vid betalning av skulder i utländsk valuta gäller bara i inkomstslaget kapital. De har ändå placerats i den gemensamma avdelningen (54 kap.) för att bestämmelserna om kapitalvinster skall hållas samlade.

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet anser att kapitlen om inkomst av kapital är föredömligt utformade. *Sveriges Advokatsamfund* däremot ifrågasätter om inte indelningen av bestämmelserna om kapitalbeskattningen kan göras mer lättillgänglig. Exempelvis bör det övervägas att inordna reglerna under respektive ämnesområde på ett mer överskådligt sätt. Därigenom kunde antalet korsvisa hänvisningar reduceras. Samfundet anser vidare att det bör övervägas om inte s.k. derivatinstrument kan samlas under ett gemensamt avsnitt. Ränte- och kapitalvinstbegreppen skulle kunna preciseras såtillvida att exempelvis ersättningar på sådana instrument som uteslutande eller så gott som uteslutande kan relateras till ett visst slag av inkomst, exempelvis ränta, också skulle behandlas som ränta. Härigenom skulle exempelvis ränte- och valutaswapar samt sannolikt också räntegarantiavgifter, få en given plats i regelverket.

Det finns sannolikt fördelar med en sådan indelning som Sveriges Advokatsamfund förespråkar. Den skulle emellertid föra med sig gränsdragnings- och kategoriseringsproblem som är för omfattande att lösa i detta lagstiftningsprojekt.

41 kap. Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget kapital

I kapitlet finns bestämmelser om inkomstslagets omfattning och därmed sammanhängande gränsdragningsfrågor. Kapitlet är placerat som 40 kap. i SLK:s förslag.

Här behandlas också beskattningstidpunkten för löpande avkastning och utgifter. Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster är omfattande och gemensamma för inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. Vissa av dem behandlar dessutom enbart specifika företeelser, som till exempel de om optioner m.m. De har därför placerats i det för kapitalvinster särskilda avsnittet.

Kapitlet avslutas med en bestämmelse om hur man räknar ut resultatet i inkomstslaget kapital.

Bakgrund

Avkastning av kapital i form av räntor och utdelningar har alltsedan KL:s tillkomst beskattats i inkomstslaget kapital. Kapitalvinster beskattades

däremot före 1990 års skattereform i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Ett av syftena med skattereformen var att privatpersoners kapitalinkomster skulle beskattas i inkomstslaget kapital likformigt och oberoende av om de var löpande avkastning av kapital eller värdestegringsvinster vid avyttring. Detta uppnådde man genom att avskaffa inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och föra ihop bestämmelserna i det inkomstslaget med bestämmelserna om beskattningen av löpande kapitalavkastning.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 Skattereformen, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 Skattereformen, prop. 1990/91:54, bet. 1990/1991:SkU10, SFS 1991:1422

1993 Utdelning från svenska företag blev skattefri, Ds 1993:28, SOU 1992:67 och 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543 och 1544

Kommentar till paragraferna

Avgränsningen

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar. Huvuddefinitionen av kapitalvinster och kapitalförluster finns emellertid i denna paragraf i stället för i 2 §.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att avgränsningen av inkomstslaget i vissa fall är oklar och att inkomstbegreppet fått en snävare innebörd än i dag. Av definitionen av kapitalvinstbeskattade tillgångar bör framgå i vilken utsträckning olika slags avtal ryms inom definitionen kapitalinkomster. Innefattar uttrycket ”intäkter och kostnader på grund av innehav av tillgångar och skulder” t.ex. avkastning av FRA-avtal eller swapar? För närvarande råder det oklarhet om vilka avtal som kan betraktas som tillgångar som kan ge upphov till skattemässiga vinster eller förluster, i vissa fall har avtalen ett positivt värde i andra fall ett negativt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Inkomstslaget kapital består av inkomster och utgifter på grund av *innehav* av tillgångar och skulder och i form av kapitalvinster och kapitalförluster.

Paragrafens innehåll är hämtat ur 3 § 1 mom. och 2 mom. SIL. Uttrycket ”annan intäkt av egendom” fångas upp av ”på grund av innehav av tillgångar”. Riksskatteverkets förslag att reglera vilka avtal som faller

in under denna bestämmelse är ett förtydligande av gällande rätt som inte bör göras i detta sammanhang.

Före 1990 års skattereform behandlades löpande avkastning och utgifter i 38 och 39 §§ KL och kapitalvinster och kapitalförluster i 35 och 36 §§ KL. Av 40 och 37 §§ KL framgick vad som var slutresultatet i inkomstslaget kapital respektive tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna har varit placerade där alltsedan lagens tillkomst.

Gränsdragningen gentemot inkomstslaget näringsverksamhet i *andra stycket* är hämtad från 3 § 1 mom. första stycket första meningen SIL, där den infördes år 1990 (1990:1).

2 §

SLK:s förslag (del av 1 § samt 2 och 3 §§): De sista orden i *första stycket* ”och liknande avtal” finns inte med i SLK:s förslag. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från att bestämmelserna har redigerats om.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* liksom *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* påpekar att SLK:s förslag i förhållande till dagens lagtext saknar *jämförliga förpliktelser* i sista strecksatsen. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att det bör stå *utfärdade optioner* i stället för *köp- eller säljoptioner*. Det kan ju tänkas att det konstrueras instrument där betalning skall utgå både när kursen går upp och när den går ner, men inte när den står stilla.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en definition av kapitalvinst och kapitalförlust. Bestämmelserna har redigerats om i förhållande till SLK:s förslag så att definitionen har samlats ihop i en paragraf. I *första stycket första strecksatsen* finns huvuddefinitionen. Dagens definition i 3 § 1 mom. första stycket SIL innehåller uttrycket ”icke yrkesmässig”. Uttrycket har tagits bort eftersom det framgår av den allmänna avgränsningen gentemot inkomstslaget näringsverksamhet att yrkesmässiga avyttringar inte räknas till inkomstslaget kapital.

Bestämmelsen i *andra strecksatsen* om att de kursvinster eller kursförluster som låntagaren gör i samband med att han betalar tillbaka eller amorterar av en skuld i utländsk valuta anses som kapitalvinst respektive kapitalförlust är hämtad från 3 § 1 mom. andra stycket och 3 § 2 mom. andra stycket SIL. Dessa infördes år 1990 (1990:2), se vidare under 54 kap.

I dag anges i 3 § 1 mom. första stycket andra meningen tredje ledet SIL att vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser räknas till intäkt av kapital. Motsvarande bestämmelse om förluster finns i 3 § 2 mom. SIL. Bestämmelserna kom till genom 1990 års skattereform (1990:1). Avyttring av tillgångar regleras i den första strecksatsen. Den bestämmelsen gäller för den som innehar en option. Eftersom det är tveksamt om den som utfärdar en option kan anses avyttra någonting i ordets egentliga innebörd har det i *tredje strecksatsen* tagits med en särskild bestämmelse för utfärdaren. Uttryckssättet ”på grund av förpliktelser” innebär att enbart utfärdaren omfattas. Som några remissinstanser påpekar har bestämmelsen i SLK:s förslag fått en för begränsad omfattning genom att det saknas en bestämmelse om *därmed jämförliga för-*

pliktelser. Regeringen har därför lagt till *och liknande avtal*. Samma justering görs i 25 kap. 4 §. Med detta tillägg finns det inte anledning att ytterligare överväga Bankföreningens och Fondhandlareföreningens förslag.

Bestämmelsen i *andra stycket* om återfört avdrag för kapitalförlust på grund av konkurs är hämtad från 24 § 4 mom. sjätte stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1993 (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471).

3 §

SLK:s förslag (4 och 7 §§): Bestämmelserna i *punkterna 2 och 3* finns inte med i SLK:s förslag. I övrigt överensstämmer det i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en uppräknning av sådant som inte är löpande kapitalavkastning eller kapitalvinst men som ändå räknas till inkomstslaget kapital. Det finns inte något skäl till att dela upp dessa bestämmelser i två paragrafer, varför de har tagits in i *en* paragraf. Bestämmelserna har placerats före 4 och 5 §§ eftersom 3 § reglerar sådant som räknas till inkomstslaget kapital medan 4 och 5 §§ innehåller regler om sådant som enligt reglerna ovan hör till inkomstslaget kapital men som ändå räknas till inkomstslaget tjänst.

Bestämmelsen i *punkt 1* om återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond är ny i inkomstslaget kapital. I ErFL föreskrivs i dag att återföring av avsatta medel i vissa fall skall ske i inkomstslaget kapital, men i SIL saknas bestämmelser om detta. Beträffande förarbeten hänvisas till kommentaren till 31 kap., där det finns bestämmelser om ersättningsfonder.

Punkt 2 om fördelningsbelopp vid räntefördelning finns inte med i SLK:s förslag. För kommentar se 42 kap. 9 §.

Inte heller *punkt 3* om avdrag som motsvarar ränteförmån finns med i SLK:s förslag. För kommentar se 42 kap. 11 §.

I dag finns bestämmelser om att ett underskott av näringsverksamhet där ett andelshus ingår (*punkt 4*) skall dras av som kapitalförlust i 3 § 13 mom. andra och tredje styckena SIL. De kom till år 1991 (bet. 1991/92:SkU13, SFS 1991:2007).

Bestämmelsen om att underskott som finns kvar när en näringsverksamhet upphör (*punkt 5*) får dras av som kapitalförlust har sin nuvarande placering i 3 § 13 mom. första och tredje styckena SIL. Dessa kom till år 1990 (1990:1).

SLK föreslår att underskotten i punkterna 4 och 5 i stället borde behandlas som löpande utgifter. Regeringen följer SLK:s förslag. Hur avdragen skall beräknas framgår av bestämmelserna i 42 kap. 33 och 34 §§.

Att återförda uppskovsavdrag m.m. i *punkt 6* skall tas upp som inkomst i inkomstslaget kapital framgår i dag av 3 § 1 mom. femte stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1993.

Bestämmelsen i *punkt 7* om avdrag för pensionssparande är hämtad från 3 § 2 mom. sjätte stycket SIL. Den infördes år 1991 (prop. 1990/91:166, bet. 1990/91:SkU29, SFS 1991:693).

4 §

SLK:s förslag (5 §): Innehåller ett första stycke med en hänvisning till 56 kap. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till vissa särregler som gäller i fåmansföretagsförhållanden. Vad som avses med fåmansföretag definieras i 56 kap. För utdelningar och kapitalvinster gäller enligt 57 kap. en utvidgning av termen fåmansföretag.

Hänvisningarna finns i dag i 3 § 1 mom. tredje stycket SIL.

Hänvisningen till 56 kap. har tagits bort i enlighet med ett förslag i en lagrådsremiss om stoppreglerna, som beslutats den 16 september 1999.

5 §

SLK:s förslag (6 §): De materiella bestämmelserna är placerade i denna paragraf i stället för i inkomstslaget tjänst.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig över var bestämmelserna skall placeras.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: SLK:s förslag till paragraf innehåller bestämmelser om i vilka fall en avyttring skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Det finns större anledning för en läsare att söka efter bestämmelserna i inkomstslaget tjänst. De har därför flyttats över till 10 kap. 1 § tredje stycket.

Avskattning vid karaktärsbyte

6 §

SLK:s förslag (8 §): Bestämmelsen innehåller också regler om hur anskaffningsvärdet på tillgångarna skall bestämmas i inkomstslaget näringsverksamhet. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* motsätter sig inte att ett förtydligande görs i lagtexten på det sätt som kommittén föreslår, men ifrågasätter om kommitténs uppfattning av gällande rätt är riktig. Enligt generella regler skall tillgångar förvärvade utan ersättning anses anskaffade för marknadsvärdet, jfr punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. Undantag kan enligt 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL göras endast vid värdestegringar. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om reglerna behöver kompliceras med denna form av obligatorisk avskattning. De skattskyldiga torde i regel av praktiska skäl överföra tillgångarna utan skattekonsekvenser i samband med företagsombildningar. *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker att valmöjligheten när det gäller tidpunkten för avskattning avskaffas. *Sveriges Fastighetsägareförbund* har inget att erinra i sak mot bestämmelsen, men har svårt att se hur den skall fungera i praktiken.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att avskattning skall göras, om den skattskyldige inte begär annat, när en tillgång övergår från den privata sfären till näringsverksamhet är hämtad från 3 § 1 mom. fjärde stycket SIL. Den infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1).

Bestämmelsen är i dag utformad så att den skattskyldige har rätt att välja om avskattning skall ske eller inte. SLK föreslår att avskattning blir obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet och lämnar följande bakgrund till förslaget.

”Bestämmelsens syfte torde vara att en skattskyldig vid karaktärsbyte skall kunna välja mellan att få en värdestegring avskattad omedelbart i inkomstslaget kapital efter en lägre total skattesats och att få beskattningen uppskjuten till en framtida avyttring i inkomstslaget näringsverksamhet mot en högre total skattesats. Om beskattningen skjuts upp finns givetvis också möjlighet att kvitta mot en eventuell framtida värdenedgång. Har tillgången sjunkit i värde under innehavet innebär valrätten att den skattskyldige får väga en tidigare men oförmånligare avdragsrätt mot en senare men förmånligare och med möjligheter till kvittning mot en eventuell framtida värdeuppgång. I fråga om privata tillhörigheter (se kommentaren till 49 kap. 2 §), exempelvis en personbil, är emellertid att märka att avdrag över huvud taget inte medges för kapitalförlust. Den skattskyldige har därför givetvis all anledning att i ett sådant fall avstå från avskattning för att i näringsverksamheten få avdrag även för värdenedgången under det privata nyttjandet.”

(Kommentaren till 49 kap. 2 § motsvaras här i regeringens förslag av kommentaren till 52 kap. 5 § andra stycket.)

SLK kommer fram till att en sådan effekt inte kan ha varit avsedd och föreslår att rätten att välja begränsas till de fall där en värdeuppgång skett. I de fallen kan även likviditetsskäl åberopas mot en obligatorisk avskattning.

Riksskatteverket menar att det inte finns en valrätt i dag när det har varit en värdenedgång på tillgången. Oavsett vad som gäller i dag bör det enligt regeringens uppfattning vara så att valrätten skall gälla bara när det skett en värdeuppgång. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

I SLK:s förslag innehåller paragrafen regler om anskaffningsvärde m.m. som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessa flyttas över till 14 kap. 16 §.

Första stycket har utformats med utgångspunkt i ändringar som föreslagits av Lagrådet. Ordet *längre* har dock lagts till för att man skall se att avyttringen tidigare skulle ha blivit beskattad i inkomstslaget kapital.

Privatbostadsfastighet som varit näringsfastighet

7 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om räntor m.m. när fastigheter och bostadsrätter byter karaktär behandlar fördelningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital men är också ett avsteg från den s.k. kontantprincipen (vad denna princip innebär, se under 8 §). Den är hämtad från 3 § 3 mom. sjätte stycket SIL där

den infördes år 1990 (1990:1). En viss motsvarighet fanns tidigare i punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL. Den kom till år 1978 (då punkt 8) och gällde övergången från s.k. konventionellt beskattad fastighet till s.k. schablonbeskattad.

Beskattningstidpunkten

Huvudregler

8 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, men en redaktionell ändring har gjorts.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att utformningen av 8 och 9 §§ (10 och 11 §§ i SLK:s förslag) innebär ett avsteg från den strikta kontantprincipen, som inte är motiverat. Samfundet föreslår att den avgörande tidpunkten skall vara när en inkomst är tillgänglig för lyftning och när en utgift betalas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om när inkomster skall tas upp som intäkt är hämtad från 3 § 5 mom. SIL, som hänvisar till 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till denna. Sistnämnda lagrum ger uttryck för den s.k. kontantprincipen, som fanns med redan vid KL:s tillkomst. SLK har ändrat uttryckssätt från bl.a. *blivit tillgänglig för lyftning till kan disponeras*. Svenska Revisorsamfundet SRS anser att SLK:s förslag innebär ett avsteg från den strikta kontantprincipen. Enligt regeringens bedömning har det föreslagna uttrycket den innebörd som kan läsas ut av dagens regler. Regeringen följer SLK:s förslag.

SLK har inte tagit med någon bestämmelse motsvarande den som finns i punkt 4 av anvisningarna till 41 § om att inkomster skall tas upp oberoende av om de har intjänats under året eller tidigare och har motiverat det med att en sådan bestämmelse är onödig. SLK har inte heller tagit med ”eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo”. Också en sådan bestämmelse är överflödig. Regeringen följer SLK:s förslag.

En bestämmelse om kapitalvinster, som SLK placerade i första stycket, har flyttats till 10 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från 3 § 5 mom. SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. En bestämmelse med denna innebörd fanns redan vid KL:s tillkomst i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Det kan påpekas att i 3 § 5 mom. SIL står att bestämmelserna gäller ”om inte annat är föreskrivet i denna lag”. Också i IL finns det ett antal ytterligare lagrum som påverkar beskattningstidpunkten inne i inkomstslaget kapital, t.ex. i 7 § och 42 kap. 24 § andra stycket, varför en motsvarande bestämmelse skulle kunna tas med här. I IL är emellertid huvudprincipen att det inte skrivs ut ”om inte annat är särskilt föreskrivet”. Vilken bestämmelse som då skall tillämpas får avgöras enligt principen att specialbestämmelser tar över allmänna bestämmelser.

9 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men vissa redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det inte är klart vad som avses med ”på något annat sätt har kostnaderna”. Att i den föreslagna lagtexten tala om *kostnad* och inte om *utgift* kan leda till en viss förvirring. Med kostnader avses vanligen periodiserade utgifter och att man har kostnaderna skulle därmed kunna tolkas som att utgifterna skall periodiseras i enlighet med bokföringsmässigt synsätt och inte enligt kontantprincipen. Se också *Svenska Revisorsamfundet SRS* yttrande som redovisats under 8 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om avdragstidpunkten för andra utgifter än kapitalförluster är hämtad från 3 § 5 mom. SIL, som hänvisar till 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till denna, se vidare under 8 §.

Svenska Revisorsamfundet SRS anser att det skall framgå att det avgörande är när en utgift betalas. I dagens lagtext står även ”eller omkostnaden ägt rum”. SLK har ändrat detta till ”på något annat sätt har kostnaderna”. Detta har i regeringens förslag till lagrådsremiss ändrats till ”på något annat sätt har utgifterna”. Samma ändringar har gjorts i inkomstslaget tjänst i 10 kap. 13 §. Lagrådet har riktat kritik mot förslaget (se Lagrådets yttrande angående 10 § samt 10 kap. 13 § i lagrådsremissen). Enligt Lagrådet bör eventuella avsteg från en strikt kontantprincip i fråga om exempelvis utgifter för anskaffning av dyrbarare inventarier direkt framgå av lagtexten. Liksom i 10 kap. 13 § ändrar regeringen förslaget så att det överensstämmer med SLK:s förslag. När det gäller Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet invändning angående uttrycket kostnader kan påpekas att orden intäkter och kostnader används i alla tre inkomstslaget, se vidare i avsnitt 7.2.1.

SLK har inte tagit med en bestämmelse om att utgifter skall dras av det år de blivit bestridda även om de avser inkomster som intjänats under tidigare år eller som kommer att inflyta senare. SLK anser att en sådan bestämmelse är onödig. Regeringen delar SLK:s bedömning.

En bestämmelse om kapitalförluster, som SLK placerade i denna paragraf, har flyttats från denna paragraf och regleras helt och hållet i 10 §.

Bestämmelsen om avdragsrätt när en ränta betalats i förskott (*andra stycket*) finns i dag i 3 § 6 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skatte-reform var den placerad i 41 § tredje stycket KL.

T.o.m. år 1980 kunde på grund av kontantprincipen förskottsräntor dras av utan någon begränsning. Avdragsrätten begränsades sedan successivt (prop. 1981/82:80, bet. 1991/92:SkU27, SFS 1982:42, och prop. 1984/85:23, bet. 1991/92:SkU11, SFS 1984:1054, och prop. 1987/88:62, bet. 1987/88:SkU15, SFS 1987:1203). Sin nuvarande utformning fick paragrafen år 1993.

Tredje stycket har utformats som en hänvisning.

SLK har utelämnat bestämmelserna i 41 § andra stycket andra och tredje meningarna KL om skatter och avgifter som ingår i slutlig eller tillkommande skatt och om fastighetsskatt, eftersom sådana avdrag inte kan göras i inkomstslaget kapital. Detsamma gäller sådan ränta, eftersom det inte längre kan ingå någon avdragsgill ränta i slutlig eller tillkommande skatt. Regeringen följer SLK:s förslag.

Kapitalvinster och kapitalförluster

10 §

SLK:s förslag (12 §): Redaktionella ändringar har gjorts. I sak överensstämmer SLK:s förslag med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen upplyser om att bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster finns i särskilda kapitel. Som anförts i kommentaren till 8 § anges normalt inte att det finns undantag från bestämmelserna i vissa fall. Bestämmelserna här i 10 § skulle med denna princip inte behövas. Bestämmelserna om beskattningstidpunkt för kapitalvinster och kapitalförluster är emellertid centrala och läsarna kan tänkas söka efter dem i detta kapitel. Det kan därför vara lämpligt att ta med en hänvisning här.

Räntekompensation

11 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för räntekompensation i samband med att en fordran avyttras är hämtade från 3 § 6 mom. andra stycket SIL. De fick sin nuvarande utformning år 1993. I 1990 års skattereform behandlades kompensationen *inte* som ränta utan ingick i stället i kapitalvinstberäkningen.

Dessförinnan fanns bestämmelser om avdrag för räntekompensation i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL, som hade införts år 1987 (förarbeten, se 9 §). De liknade i stort sett dem som gäller i dag. Bestämmelserna innebar att räntekompensation som lämnades vid förvärv av rätt till enbart ränta och vid förvärv av skuldebrev fick dras av först när ränteintäkten blev tillgänglig för lyftning. På så vis kom reglerna att stämma överens med vad som redan var reglerat i lag för separat utdelning och med vad som var praxis för rätt till ränta. Undantag gjordes för den som sålde skuldebrevet vidare. Dessa regler utgjorde avsteg från kontantprincipen. I 1990 års skattereform valde lagstiftaren att i stället betrakta räntekompensationen som en del av köpeskillingen.

Den då införda regleringen innebar bl.a. att köparen beskattades för hela ränteintäkten när den blev tillgänglig för lyftning men att han inte fick dra av räntekompensationen förrän han sålde själva fordringen. Eftersom räntekompensationen var en del av köpeskillingen skulle den alltså ingå i kapitalvinstberäkningen (1990:1).

Bestämmelsen om att räntekompensationen behandlas som ränta har placerats i 42 kap. 8 §.

Resultatet

12 §

SLK:s förslag (14 §): Regeringen har gjort redaktionella ändringar i förslaget, men i sak överensstämmer de båda förslagen.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att med hänsyn till kontantprincipen bör *inkomst* användas i stället för *intäkt*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur resultatet skall beräknas och hänvisningen till reglerna om skattereduktion är hämtade från 3 § 14 mom. SIL, som infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1).

Före skattereformen reglerades, alltsedan KL:s tillkomst, inkomsten av kapital i 40 § KL och inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet i 37 § KL.

Intäkterna har bytts mot *intäktsposterna* och *avdragen* mot *kostnadsposterna*. Skälen redovisas i allmänmotiveringen, avsnitt 7.2.1.

42 kap. Vad som skall tas upp och dras av i inkomstslaget kapital

Detta kapitel är i SLK:s förslag placerat som 41 kap. I de inledande paragraferna exemplifieras vissa av de inkomster och utgifter som enligt bestämmelserna i 41 kap. räknas till inkomstslaget kapital. Här hänvisas också till regler om skattefrihet respektive avdragsförbud i bl.a. 8 och 9 kap. Vidare anges att vissa bestämmelser, t.ex. om avdrag för representation, gäller i inkomstslaget kapital även om de placerats i inkomstslaget näringsverksamhet.

Även om det i dag inte spelar någon roll för beskattningen finns det av systematiska skäl särskilda avsnitt för sådant som behandlas som ränta respektive utdelning. I avsnittet Bostäder har samlats vissa bestämmelser som aktualiseras för den som äger en privatbostadsfastighet eller en privatbostad. Här finns bl.a. bestämmelser om tomträttsavgälder och om uthyrning (även av hyresrätter i andra hand). Kapitlet avslutas med bestämmelser om avdrag för underskott av andelshus och av avslutad näringsverksamhet.

Kapitlet gäller i inkomstslaget kapital, men genom en hänvisning från 24 kap. 2 § tillämpas en stor del av bestämmelserna även i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1943 Rätt till enbart utdelning m.m., prop. 1943:12, bet. 1943:BevU1, SFS 1943:45

1987 Avdrag för räntekompensation m.m., prop. 1987/88:62, bet. 1987/88:SkU15, SFS 1987:1203

- 1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422
- 1993 Slopad utdelningsbeskattning på svenska aktier m.m., SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543 och 1544
- 1994 Återinförd utdelningsbeskattning på aktier, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1 och 1994/95:NU13, SFS 1994:1859
- 1995 Vissa mindre justeringar, prop. 1995/96:104, bet. 1995/96:SkU19, SFS 1995:1614
- 1998 Omstruktureringar av företag, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606

Kommentar till paragraferna

Huvudregler

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* ger uttryck för att inte bara räntor och utdelningar utan all löpande avkastning samt kapitalvinster som huvudregel är skattepliktiga. Undantag kan dock finnas, förutom i detta kapitel och i det för samtliga inkomstslag gemensamma 8 kap., också i 43 kap. om utdelningar och kapitalvinster på andelar i onoterade företag och i de särskilda kapitlen med bestämmelser om kapitalvinster, se 3 §. Bestämmelsen är hämtad från 3 § 1 mom. SIL, där den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Lagrådet tar upp frågan vilka bestämmelser som bör finnas i ett avgränsningskapitel respektive i ett följande kapitel i inkomstslaget dels i inledningen till sitt yttrande under rubriken "Avgränsningen av inkomstslagen och vad som skall tas upp som intäkt", dels under rubriken "41 och 42 kap.". Lagrådet uttalar först att det kan vara lämpligt att inleda det följande kapitlet med en allmän bestämmelse om att de inkomster som hör till inkomstslaget skall tas upp om inte annat anges. Om man väljer en sådan ordning måste man, enligt Lagrådet, se till att den allmänna bestämmelsen omfattar alla inkomster som avgränsats till inkomstslaget. Lagrådet anser vidare att man i övrigt i kapitlet bör undvika att räkna upp inkomster som skall tas upp, eftersom det innebär en dubbelreglering och skapar osäkerhet om hur bestämmelserna förhåller sig till varandra. När det gäller 41 och 42 kap. konstaterar Lagrådet att bestämmelsen här i 1 §

inte torde omfatta de inkomster som enligt 41 kap. 3 § (4 § i lagrådsremissen) hör till inkomstslaget kapital. Lagrådet föreslår att detta skall avhjälpas genom att orden ”på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster” byts ut mot ”som hör till inkomstslaget kapital”.

Regeringen gör följande bedömning. I 41 kap. 3 § finns en uppräkningslista av ett antal lagrum där det finns regler om att vissa inkomster eller utgifter skall tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital. Om man ändrar bestämmelsen här i 1 § så som Lagrådet föreslår kommer det att bli en dubbelreglering i fråga om de bestämmelser som räknas upp i 41 kap. 3 §. De kommer ju att omfattas såväl av 42 kap. 1 § som av de i 41 kap. 3 § uppräknade lagrummen (d.v.s. 31 kap. 21 och 22 §§, 42 kap. 9 § o.s.v.). Som Lagrådet konstaterar kan en dubbelreglering skapa osäkerhet. Det skulle kunna avhjälpas genom att man i 41 kap. 3 § tog in den materiella regleringen och slopade de lagrum som det hänvisas till. Det är emellertid inte lämpligt att i alla dessa fall omvandla reglerna till avgränsningsregler. De inledande bestämmelserna i varje inkomstslag täcker inte *alla* de inkomster och utgifter som skall tas upp respektive som får dras av, vilket Lagrådet anser att de bör göra. SLK har i de inledande bestämmelserna i respektive inkomstslag formulerat en regel för varje inkomstslag som täcker de flesta inkomsterna och utgifterna. Sedan har kommittén tagit in kompletterande bestämmelser i alla de kapitel som gäller för respektive inkomstslag. De i 41 kap. 3 § uppräknade lagrummen är exempel på detta. Lagrådet vill i inkomstslaget kapital här i 1 § i stället föra in orden ”som hör till inkomstslaget kapital”. Då skulle man uppnå det Lagrådet vill, nämligen att *alla* inkomster omfattas av bestämmelsen. Som Lagrådet konstaterar måste man då rensa ut ett antal bestämmelser om inkomster och utgifter. Regeringen menar emellertid att Lagrådets ändringsförslag här i 1 § snarast leder till ett cirkelresonemang och att det ger en sämre information till läsarna än om man beskriver de vanligaste inkomsterna här och kompletterar bestämmelsen i andra paragrafer. Vidare kan konstateras att Lagrådet inte föreslår samma utformning i de andra två inkomstslagen och inte heller i fråga om avdragssidan. Regeringen ändrar därför inte bestämmelsen på det sätt Lagrådet föreslår utan följer SLK:s förslag.

För avdragssidan finns i *andra stycket* den grundläggande bestämmelsen om att avdrag skall göras inte bara för utgifter för att förvärva löpande avkastning utan också för andra ränteutgifter och för kapitalförluster. På motsvarande sätt som för inkomster markeras att det kan finnas undantag från avdragsrätten både i detta och i andra kapitel. Bestämmelsen är hämtad från 3 § 2 mom. första stycket SIL, där den infördes år 1990 (1990:1). Den grundläggande bestämmelsen om avdragsrätt för intäkternas förvärvande och bibehållande har sedan KL:s tillkomst funnits i 20 § första stycket KL. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt genom att den andra meningen har brutits ut för att markera att ränteutgifter och kapitalförluster får dras av även om de inte är utgifter för inkomsternas förvärvande. Motsvarande ändring har gjorts i 16 kap. 1 §.

Beträffande placeringen före skattereformen hänvisas till vad som sägs i kommentaren till 41 kap. 1 §.

Den särskilda bestämmelsen i 3 § 2 mom. första stycket SIL om avdrag för kapitalförluster för begränsat skattskyldiga har placerats i 3 kap. 20 §.

Hänvisningar

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att den sista strecksatsen om bl.a. återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om mervärdesskatt, representation och avdrag för utländsk skatt är i dag placerade i 19 och 20 §§ KL, som är gemensamma för samtliga inkomstslag. I IL har bestämmelserna i stället placerats i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom de främst tillämpas där. I tjänst och kapital föreskrivs att reglerna gäller även i dessa inkomstslag.

I 31 kap. 21 och 22 §§ föreskrivs att vissa inkomster skall tas upp i inkomstslaget kapital. Eftersom de bestämmelser som finns om inkomster i inkomstslaget kapital bör kunna hittas i bestämmelserna om detta inkomstslag och inte bara i bestämmelserna om inkomstslaget näringsverksamhet har det tagits in en hänvisning till bestämmelserna i 31 kap. 21 och 22 §§.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Hänvisningarna till 43 kap. 8 § och 57 kap. 12 § finns inte med och inte heller hänvisningar till kapitel som motsvarar 49, 53 och 55 kap.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster, om insättningsgaranti och investerarskydd och om värdering av inkomster i annat än pengar.

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet för bl.a. avkastning på pensionssparkonton är hämtad från 3 § 1 mom. sjätte stycket SIL och avdragsförbudet från 3 § 2 mom. åttonde stycket SIL. Bestämmelserna om pensionssparkonto infördes år 1993 (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939) och bestämmelserna om ränta på försäkringsbelopp senare år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1544).

5 §

SLK:s förslag: Vissa redaktionella ändringar har gjorts av regeringen, men i sak överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för premie för pensionssparande och inbetalning på pensionssparkonto i vissa fall är hämtad från 3 § 2 mom. sjätte stycket SIL. Den inför-

des såvitt avser pensionsförsäkring år 1991 (prop. 1990/91:166, bet. 1990/91:SkU29, SFS 1991:693) och utvidgades med inbetalning på pensionssparkonto år 1993 (Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:939).

Att uttrycket *premie* har införts i stället för *avgift* beror på att det är ordet *premie* som används i 59 kap.

Förvaltningsutgifter

6 §

SLK:s förslag: Uttrycket *förvaltningskostnader* används. Orden *under beskattningsåret* finns inte med. SLK:s förslag innehåller en exemplifiering av förvaltningsutgifter.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* frågar vilka skäl som ligger bakom förslaget att ta in en exemplifiering av förvaltningsutgifter, när kommitténs allmänna inriktning synes ha varit att ta bort (onödiga) exemplifieringar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att förvaltningsutgifter skall dras av bara till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret är hämtad från 3 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Före skattereformen fanns dess motsvarighet i 39 § 1 mom. andra stycket KL.

Begränsningen avseende de första 1 000 kronorna infördes år 1985 i samband med att den förenklade självdeklarationen infördes (SOU 1984:21, prop. 1984/85:180, bet. 1984/85:SkU60, SFS 1985:405). Ursprungligen medgavs avdrag för förvaltningsutgifter utan någon begränsning.

Uttrycket *förvaltningskostnader* har bytts ut mot *förvaltningsutgifter* eftersom det inte är fråga om periodiserade utgifter, se avsnitt 7.2.1.

Regeringen har lagt till *under beskattningsåret* i enlighet med dagens lagtext. Sådana tillägg brukar inte finnas i IL. Reglerna i IL utgår ju ifrån att de skall tillämpas för ett beskattningsår (se avsnitt 7.1 under rubriken Tidsperspektivet). I denna paragraf finns det emellertid ett behov av att uttrycka att här skall man lägga samman samtliga förvaltningsutgifter som skall dras av *under ett år* och sedan dra av dem till den del de sammanlagt överstiger 1000 kronor. Man skall således inte bedöma storleken på varje förvaltningsutgift eller grupp av förvaltningsutgifter för sig. Ett motsvarande tillägg finns i 12 kap. 2 §, som reglerar beloppsgränser för avdrag i inkomstlaget tjänst. Tillägget görs således i dessa två centrala paragrafer för att det tydligt skall framgå hur bestämmelserna skall förstås.

Som Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet påpekar har SLK tagit med ett antal exempel som inte finns i dagens bestämmelser. Det finns inte skäl att ta med en exemplifiering just i denna paragraf, varför det görs en ändring i SLK:s förslag.

Belopp som behandlas som ränta

Ersättning när lån återbetalas i förtid

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ersättning när lån återbetalas i förtid behandlas som ränta är hämtad från 3 § 4 mom. andra stycket första meningen SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Dagens bestämmelse reglerar bara att betalningen skall ses som en ränteutgift medan den föreslagna bestämmelsen har utformats så att den avser båda parter.

Bestämmelsen har formulerats om efter förslag av Lagrådet.

Räntekompensation

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. *Andra stycket* i SLK:s förslag innehåller dock inte någon beskrivning av fonden, utan en hänvisning till 46 kap. 31 § andra stycket (48 kap. 22 § andra stycket i regeringens förslag).

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeln i *första stycket* att räntekompensation i samband med att en fordran avyttras behandlas som ränta är hämtad från 3 § 6 mom. andra stycket SIL. Det stycket innehåller också bestämmelser om tidpunkten för beskattning. De sistnämnda bestämmelserna har placerats i 41 kap. 11 §. Bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse år 1993. Beträffande förarbeten se under 41 kap. 11 §.

Bestämmelsen om värdepappersfonder i *andra stycket* är också hämtad från 3 § 6 mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1993. SLK har tagit in en hänvisning till 46 kap. 31 § (som motsvarar 48 kap. 22 § andra stycket i regeringens förslag) i stället för att beskriva vilka fonder som avses. Ett mål bör emellertid vara att ha så få hänvisningar som möjligt, utan att för den skull få alltför långa upprepningar. Att i denna paragraf beskriva sådana fonder som avses leder inte till att lagtexten blir mycket längre än om man hänvisar. Det finns inte heller någon koppling mellan bestämmelserna (t.ex. att villkoren där skall vara uppfyllda) som gör att det behövs en hänvisning. Regeringen ändrar därför utformningen så att det redogörs för vilken typ av fonder som avses.

Räntefördelningsbelopp

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts, bl.a. en uppdelning på två meningar.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att innehållet blir tydligare om paragrafen delas upp i två meningar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att fördelningsbelopp vid räntefördelning skall tas upp respektive dras av är hämtad från 4 § RFL, där bestämmelsen togs in när lagen infördes år 1993. En bestämmelse om avdrag fanns tidigare i 3 § 4 mom. SIL, där den infördes år 1990:1.

Paragrafen delas upp i två meningar, som Svenska Revisorsamfundet SRS föreslår.

Hänvisningar

10 §

SLK:s förslag: *Första stycket* i regeringens förslag finns inte med i SLK:s förslag. I *andra stycket* finns också en bestämmelse om insättningsgaranti.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att bestämmelsen om tomträttsavgälder bör placeras under rubriken ”Belopp som behandlas som ränta” och inte i 27 § (28 § i SLK:s förslag).

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det finns skäl som talar för att placera bestämmelsen om tomträttsavgälder här liksom i 27 §. Regeringen låter bestämmelsen stå kvar i 27 §, men tar in en hänvisning här i *första stycket*.

Bestämmelsen i *andra stycket* om ersättning i form av livränta för avyttrade tillgångar behandlas i dag i 3 § 11 mom. och 24 § 5 mom. SIL. Eftersom dessa räntor har sin grund i att en avyttring skett, har bestämmelserna placerats i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

I *andra stycket* fanns i SLK:s förslag och i lagrådsremissen en *första strecksats* om ersättning enligt lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti. Det räcker med en sådan hänvisning i 3 §.

Ränteförmån

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att den som beskattats för ränteförmån skall dra av det beskattade beloppet finns i dag i 3 § 4 mom. andra stycket andra meningen SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Ränteförmåner beaktades tidigare inom ramen för den statliga s.k. tilläggsbeskattningen. Efter skattereformen räknas ränteförmåner i stället till inkomstslaget tjänst.

Som intäkt av tjänst har ersatts med *i inkomstslaget tjänst* med anledning av den ändrade terminologin när det gäller bl.a. uttrycket intäkter, se avsnitt 7.2.1. Liksom i 9 § avslutas bestämmelsen med *i inkomstslaget kapital*.

Skattskyldighet för utdelning

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag såvitt avser utdelning. SLK:s förslag omfattar också ränta.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Vem som är skattskyldig för utdelning behandlas i dag i 3 § 9 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform var motsvarigheten till 3 § 9 mom. första stycket SIL införd i första stycket punkt 3 av anvisningarna till 38 § KL. Den anvisningspunkten kom till år 1943 men delar av första stycket hade överförts från 38 § 3 mom. KL, där bestämmelsen funnits sedan KL:s tillkomst.

Det har genom praxis klarlagts att en gåvotagare till enbart obligationsränta är skattskyldig för ränta som utfallit efter gåvotillfället, RÅ 1992 ref. 76. SLK har med hänvisning till detta rättsfall låtit bestämmelsen gälla också i fråga om ränta. Regeringen tog med denna utvidgning i det till Lagrådet remitterade förslaget. Lagrådet ifrågasätter utvidgningen. När det gäller ränta på obligationer kan det enligt Lagrådet te sig motiverat att jämställa ränta med utdelning, men om räntan hänför sig till ett banktillgodohavande eller en privat fordran synes skälen för en likabehandling svagare. Lagrådet förklarar att det är svårt att överblicka såväl om den föreslagna utvidgningen fyller något egentligt behov som vilka konsekvenser som förslaget kan komma att få. Mot bakgrund av denna kritik från Lagrådet finner regeringen att det inte är lämpligt att ta med räntor i denna bestämmelse nu. En analys av dessa frågor får vänta till ett senare sammanhang.

Lagrådet tar också upp frågan om bestämmelserna om vem som är skattskyldig för räntor och utdelning skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare i författningskommentaren till 24 kap. 2 §.

Förvärv av rätt till utdelning eller ränta

13 §

SLK:s förslag: I sak överensstämmer det med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beskattningen av den som förvärvar rätt till utdelning regleras i dag i 3 § 9 mom. andra och tredje styckena SIL. De bestämmelser som i dag är placerade i momentets andra stycke fanns före skattereformen 1990:1 i 38 § 1 mom. tredje stycket KL. Bestämmelserna i dagens tredje stycke var placerade i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 38 § KL, som infördes år 1943.

Den bestämmelse som regeringen har placerat i *tredje stycket* finns i SLK:s förslag som en andra mening i första stycket. Ändringen är redaktionell. Övriga redaktionella ändringar är orsakade av att ordet *avdrag* tagits bort och ersatts med bl.a. *minskningen*. Ändringarna har gjorts därför att bestämmelserna inte gäller ett avdrag utan ett belopp som skall minska utdelningen/räntan.

Bestämmelsen i *sista stycket* om förvärv av rätt till ränta finns i dag i 3 § 5 mom. andra stycket SIL. Den kom till genom 1990 års skattereform (1990:1). Tidigare fanns vissa regler som bl.a. gällde rätt till ränta i punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL. De hade införts år 1987.

Lagrådet tar upp frågan om bestämmelserna i denna paragraf skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare i författningskommentaren till 24 kap. 2 §.

Vissa utdelningar och utskiftningar

Återbäring

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att vissa återbäringar är skattefria är hämtad från 3 § 7 mom. första stycket SIL, där den placerades vid 1990 års skattereform (1990:1). Den har dessförinnan, sedan lagens tillkomst, varit placerad i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL.

Vinstandelslån

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattefrihet vid utnyttjande av företrädesrätt att teckna vinstandelslån finns i dag i 3 § 7 mom. andra stycket SIL. Före skattereformen var den placerad i punkt 8 av anvisningarna till 38 § KL, som kom till år 1977 (SOU 1971:15 och 1972:63, prop. 1976/77:93, bet. 1976/77:SkU36, SFS 1977:243).

Utdelning av andelar i dotterbolag

16 §

SLK:s förslag: Bygger på en äldre lydelse av lagtexten.

Remissinstanserna: Har inte haft några erinringar mot SLK:s förslag i de delar som finns kvar av förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna paragraf finns bestämmelser om skattefrihet för utdelning vid delning av bolag, den s.k. Lex ASE. Det infördes sådana bestämmelser år 1991 som ett provisorium i avvaktan på en generell översyn av skattefrågor i samband med omstrukturering (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, 1991:412). I paragrafen gjordes år 1992 en teknisk justering på grund av vissa ändringar i börslagstiftningen (prop. 1992/93:108, bet. 1992/93:SkU8, SFS 1992:1092). Bestämmelserna slopades i huvudsak år 1993 men återinfördes år 1994.

År 1998 ändrades bestämmelserna efter förslag av Företagsskatteutredningen. Tidigare fanns bestämmelserna i 3 § 7 mom. SIL, men år 1998 flyttades de över till ett eget moment, 3 § 7 a mom. SIL.

De viktigast ändringarna som gjordes år 1998 är följande. Det räcker att aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade i stället för inregistrerade vid svensk börs (*första stycket 2*). Villkoret att inga andelar i dotterbolaget får innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget (*första stycket 4*) är ett komplement till villkoret i 3. Med koncern avses här både svenska och utländska koncerner, se kommentaren till 2 kap. 5 §. Bestämmelserna gäller även om dotterbolaget är ett utländskt bolag (*första stycket 5*). Det villkor som fanns att moderbolaget skulle äga samtliga andelar i dotterbolaget har tagits bort. Verksamhetsvillkoret har ändrats (*första stycket 6*). I dagens lagtext finns en definition av *rörelse*. Den fick sin slutliga lydelse i utskottet. Definitionen av rörelse har i IL placerats i 2 kap. 24 §.

I *sista stycket* har lagts till en hänvisning till 48 kap. 8 §, där det finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i dotter- och moderbolaget. I 24 kap. 2 § finns bestämmelser om att regleringen gäller också i inkomstslaget näringsverksamhet. I 24 kap. 3 § samt i 17 kap. 6 § finns bestämmelser om vad som gäller i fråga om andelar som blir lagertillgångar.

Nedsättning av aktiekapitalet m.m.

17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte några erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeln i *första stycket* om att nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp, nedsättning av reservfonden och av överkursfonden skall behandlas som utdelning är i dag placerad i 3 § 7 mom. sjätte stycket SIL, dit den flyttades år 1993 från 3 § 1 mom. SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:2). Bestämmelsen om *överkursfond* tillkom dock år 1995.

Också bestämmelsen i *andra stycket* kom till år 1990 (1990:2) och placerades i 3 § 1 mom. SIL för att markera att liknande utbetalningar även från utländska juridiska personer behandlas som utdelning. Den togs bort år 1993, men återinfördes år 1994 i 3 § 7 mom. sjätte stycket andra meningen SIL.

Utskiftning från ideella föreningar

18 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeln att vissa utskiftningar till en medlem i en ideell förening från föreningen anses som

utdelning är hämtad från 3 § 8 mom. första stycket SIL. Före skattereformen var regeln placerad i 38 § 1 mom. andra stycket KL.

Den kom till år 1977 (Ds Fi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572).

Utskiftning från ekonomiska föreningar

19 §

SLK:s förslag (19 och 22 §§): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelserna har ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om utskiftning från ekonomiska föreningar i denna paragraf och i 20 och 21 §§ är hämtade från 3 § 8 mom. andra–femte styckena SIL. I 1990 års skattereform fanns delar av paragrafen i 3 § 8 mom. andra stycket SIL. Momentet ändrades år 1992 (förarbeten, se 20 §), år 1993 som en följd av den då införda enkelbeskattningen och slutligen år 1994 då de år 1993 slopade reglerna återinfördes. Före skattereformen var bestämmelserna placerade i 38 § 1 mom. fjärde stycket KL.

Att utskiftning från ekonomiska föreningar jämställdes med utdelning infördes år 1933 (prop. 1933:171, bet. 1933:BevU64, SFS 1933:394).

Bestämmelsen om att ett belopp som motsvarar inbetald insats inte anses som utdelning placerades i 22 § i SLK:s förslag. Den bestämmelsen är en allmän bestämmelse om vad som gäller vid upplösning av ekonomiska föreningar. Eftersom 20 och 21 §§ innehåller specialbestämmelser vid vissa typer av upplösningar bör de placeras efter de allmänna bestämmelserna. Bestämmelsen om inbetald insats har därför arbetats in här i 19 §.

I lagrådsremissen togs det in ett undantag i ett andra stycke där det klargjordes att undantaget för inbetald insats inte gäller vid tillämpning av 20 och 21 §§. Undantaget behövs inte med den nya lydelsen av andra styckena i 20 och 21 §§.

20 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från redaktionella ändringar, med regeringens förslag. Hänvisningen i *tredje stycket* finns dock inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att utskiftade aktier i vissa fall inte anses som utdelning är hämtad från 3 § 8 mom. tredje stycket SIL. Den kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344). Bestämmelserna i de två sista meningarna i 3 § 8 mom. tredje stycket SIL om vad som gäller om de utskiftade aktierna blir lager hos mottagaren har placerats i inkomstslaget näringsverksamhet, se 24 kap. 3 §.

Lagtexten har formulerats i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

21 §

SLK:s förslag: SLK:s förslag bygger på en lagtext som ändrats år 1998, medan regeringens förslag utgår från den nya lagtexten. Hänvisningen i *tredje stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om fusion av ekonomiska föreningar är hämtade från 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL. Före år 1990 (1990:1) fanns de i 38 § 1 mom. fjärde stycket KL. De infördes där år 1957 (prop. 1957:46, bet. 1957:BevU8, SFS 1957:72). Lydelsen ändrades senast år 1998.

Lagtexten har formulerats så att 20 och 21 §§ blir enhetligt uppbyggda.

Utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer

22 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men en redaktionell ändring har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Undantaget för utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer är hämtat från 3 § 10 mom. första stycket andra meningen SIL. Det kom till år 1989 (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90SkU16, SFS 1989:1039), då bestämmelserna placerades i punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL. Bestämmelserna flyttades till sin nuvarande plats år 1990 (1990:1). I regeringens förslag har bestämmelsen preciserats till att gälla andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Eftersom det är utdelning bara från sådana utländska juridiska personer som kan delägarbeskattas enligt 6 kap. 13–16 §§ innebär det inte någon ändring utan är bara till för att underlätta för läsaren. Detta tillägg har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Utdelning och utskiftning från utländska dödsbon

23 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna angående utländska dödsbon är hämtade från 3 § 10 mom. första stycket tredje och fjärde meningarna samt 7 § 9 mom. SIL. Bestämmelserna i 3 § 10 mom. var före 1990 års skattereform placerade i punkt 5 (tidigare punkt 4) av anvisningarna till 38 § KL. De har funnits med sedan KL:s tillkomst. Bestämmelserna i 7 § 9 mom. SIL har funnits i 7 § SIL sedan lagens tillkomst. Från KL:s tillkomst och fram till skattereformen fanns en motsvarande bestämmelse i 54 § KL.

Skattetillgodohavanden

24 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att *avoir fiscal* och *tax credit* bör finnas kvar som exempel på skattetillgodohavanden eftersom de har en så upplysande och preciserande funktion.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattetillgodohavanden är hämtade från 3 § 10 mom. andra och tredje styckena SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var det andra stycket placerat i punkt 6 av anvisningarna till 38 § och det tredje i punkt 5 (tidigare 3) av anvisningarna till 41 § KL. De infördes båda år 1973 (prop. 1973:10, bet. 1973:SkU5, SFS 1973:70).

Regeringen delar inte Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet uppfattning att de exempel som i dag finns på skattetillgodohavanden bör finnas kvar.

Bestämmelsen har i regeringens förslag redigerats om och delats upp i två stycken.

Lotterier

25 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om viss skattefrihet för lotterivinster är hämtad från 3 § 1 mom. SIL och 19 § första stycket andra ledet KL. Bestämmelser om begränsning i beskattningen av svenska vinster har funnits sedan KL kom till. Bestämmelser om utländska lotterier infördes år 1945 (prop. 1945:264, bet. 1945:BevU47, SFS 1945:408).

Bestämmelsen i *andra stycket* om utgifter för lottsedlar m.m. är hämtad från 3 § 2 mom. femte stycket SIL. Den bestämmelsen motsvarar punkt 5 av anvisningarna till 36 § KL, som kom till år 1967 (SOU 1966:23, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748).

Bostäder

Statliga räntebidrag

26 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att statliga räntebidrag är skattepliktiga och att avdrag får göras för statliga räntebidrag som återbetalats, är hämtade från 3 § 1 mom. första stycket respektive 4 mom. första stycket SIL. Bestämmelserna infördes år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Tidigare fanns en reglering som innebar att räntebidrag minskade avdraget för ränteutgifter.

Lagrådet ifrågasätter under rubriken ”41 och 42 kap.” behovet av denna paragraf. Med den formulering av 1 § som regeringen behåller kan det knappast anses överflödigt att ta med denna bestämmelse (jämför kommentaren till 1 §).

Tomträttsavgälder

27 §

SLK:s förslag (28 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om tomträttsavgäld finns i dag i 3 § 4 mom. andra stycket första meningen SIL.

Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen om avdragsrätt i 25 § 3 mom. KL. Den tillkom (då placerad i 25 § 1 och 3 mom. KL) samtidigt som schablonbeskattningen av villor (prop. 1953:187, bet. 1954:BevU50, SFS 1953:404). Redan tidigare hade avdrag medgetts i praxis.

Utdelning från privatbostadsföretag

28 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att regeringen har gjort några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utdelningar från privatbostadsföretag i *första stycket* är hämtad från 3 § 7 mom. tredje stycket SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 38 § KL.

Ursprungligen föreskrevs i punkt 2 av anvisningarna till 38 § KL att utdelning som utgick i förhållande till innehavda andelar skulle hänföras till intäkt av kapital, men däremot icke utdelning som utgick på annan grund, t.ex. i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Sistnämnda utdelningar skulle i stället hänföras till den förvärvskälla som den kunde anses tillhöra ”på grund av sin beskaffenhet”. Som exempel angavs att utdelningar från bostadsföreningar i förhållande till hyra eller årsavgift skulle hänföras till inkomstslaget annan fastighet. Av 24 § fjärde stycket KL framgick att bostadsförmåner och även andra utdelningar än i förhållande till andelar utgjorde intäkt av annan fastighet. När schablonbeskattning infördes för bostadsföreningar och bostadsaktiebolag år 1954 (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51), flyttades bestämmelserna om utdelning från sådana företag över till punkt 2 av anvisningarna till 38 §. Bostadsförmånen blev då skattefria, om bostaden inte var utlyrd. Kopplingen till kapitaltillskott infördes samtidigt.

Lagrådet påpekar att den förmån som hänför sig till att avgifterna för de med bostadsrätt upplåtta lägenheterna kan understiga marknadspriset inte torde räknas som utdelning enligt bostadsrättslagen (1991:614). Lagrådet anser därför att första stycket andra meningen skall ändras från *annan utdelning* till *utdelning*. Lagrådet föreslår vidare några redaktionella ändringar. Regeringen gör följande bedömning. Sådan förmån har sedan

länge behandlats som utdelning vid beskattningen. Regeringen finner inte skäl att ifrågasätta detta nu. När det gäller de redaktionella ändringarna följer regeringen Lagrådets förslag.

Bestämmelsen i *andra stycket* finns med för att markera att även utländska motsvarigheter till privatbostadsföretag omfattas.

Inkomster i samfällighet

29 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 3 § 3 mom. sjunde stycket SIL finns bestämmelser om inkomster av del i samfällighet. Bestämmelserna hänvisar till punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § KL, där alla bestämmelser fanns före 1990 års skattereform (1990:1).

Bestämmelserna i anvisningspunkterna till 41 a § KL kom till år 1975 (Ds 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22, SFS 1975:259). Beloppsgränsen avseende fastighetens andel av samfällighetens inkomster höjdes från 100 till 300 kronor år 1985 (prop. 1985/86:45, bet. 1985/86:SkU9, SFS 1985:1017). I lagrådsremissen fanns ett tillägg att regeln gäller avkastning som *under beskattningsåret* överstiger 300 kronor. Orden *under beskattningsåret* har strukits. För motivering, se kommentaren till 39 kap. 26 §.

Det kan vara svårt att läsa ut av lagtexten vad som skall gälla för samfälligheternas inkomster. Paragrafen har utformats med hänsyn till vad som var avsikten att beskatta år 1975 samt år 1990 (1990:1).

Eftersom regleringen bör avse endast svenska förhållanden har bestämmelserna begränsats till svenska samfälligheter (se *första stycket*).

Bestämmelsen i *andra stycket* om statliga räntebidrag och tomträttsavgifter är ett tillägg av SLK.

Med ”avkastning av kapital” torde närmast avses utdelning, ränta och liknande, jfr prop. 1989/90:110 s. 700. Det framgår inte klart hur samfällighetens avyttringar skall beskattas. I lagstiftningens förarbeten angavs uttryckligen att kapitalvinster skulle beskattas hos delägarna (prop. 1975:48, s. 39). Texten i 41 a § KL kom dock bara att behandla ”intäkter och kostnader i verksamheten”. Eftersom uttalandena i förarbetena var så tydliga har det i lagtexten i *tredje stycket* tagits in en bestämmelse om att kapitalvinster och kapitalförluster skall fördelas mellan delägarna.

I dag framgår det av 3 § 3 mom. sjunde stycket SIL i kombination med punkten 4 av anvisningarna till 41 a § KL att *utdelning* från samfälligheter som själva är skattskyldiga skall tas upp som inkomst av kapital. Att utdelning räknas till inkomstslaget framgår redan av 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 §. Enligt SLK:s uppfattning behövs det ingen uttrycklig bestämmelse om detta varför kommittén inte har tagit med någon sådan. Regeringen delar SLK:s bedömning.

Uthyrning

30–32 §§

SLK:s förslag (31, 32 och 34 §§): Regeringens förslag till 32 § (34 § i SLK:s förslag) bygger på ett nytt lagförslag. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag i sak med regeringens förslag, men vissa redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* efterlyser den bestämmelse som finns i 3 § 3 mom. första stycket SIL om att det inte skall beräknas något förmånsvärde för privatbostadsfastighet eller privatbostad. Om bestämmelsen anses onödig bör det motiveras.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uthyrning av privatbostadsfastigheter och privatbostäder har sin nuvarande placering i 3 § 3 mom. SIL. De infördes genom skattereformen år 1990 (1990:1). Andra–fjärde styckena i momentet har arbetats om och placerats i 30–32 §§. Det femte stycket, som innehåller en definition av kapitaltillskott, var i SLK:s förslag placerat i 33 § och i lagrådsremissen under en egen mellanrubrik efter 32 §. Det tas inte med här, se nedan. Det sjätte stycket, som innehåller bestämmelser om räntor och hyresintäkter när en näringsfastighet byter karaktär till privatbostad, har placerats i 41 kap. 7 § och det sjunde stycket, som innehåller bestämmelser om inkomst av del i samfällighet, har flyttats till 29 §. Privatbostadsfastighet och privatbostad definieras i 2 kap.

Före skattereformen fanns bestämmelser om uthyrning av s.k. schablontaxerad fastighet i 24 § 2 mom. samt punkt 6 av anvisningarna till 24 § KL. Uthyrning av sådana bostäder till permanentboende var alltid skattefri. Detta gällde också uthyrning av sådan fastighet till fritidsboende förutsatt att hyresintäkten inte översteg vissa i lagen angivna gränser. Uthyrning av lägenhet i bostadsförening eller bostadsaktiebolag var skattepliktig bara om uthyrningen var av viss omfattning. Sådan uthyrning reglerades i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 38 § KL och punkt 3 av anvisningarna till 39 § KL. Inkomster i samband med andrahandsupplåtelse av hyresrätter beskattades inte eftersom man ansåg att sådana inkomster inte kunde hänföras till någon förvärvskälla.

SLK har inte tagit med den bestämmelse som i dag finns i första stycket av 3 § 3 mom. SIL om att det inte skall beräknas något förmånsvärde för eget brukande av en privatbostadsfastighet eller privatbostad. Innan schablonbeskattningen av privatbostadsfastigheter infördes beskattades ägaren för värdet av bostaden som inkomst av annan fastighet. När detta ändrades fanns det anledning att reglera det i lagtexten. Numera finns det emellertid inte något behov av en sådan bestämmelse. Det finns inte några bestämmelser om att det inte skall beräknas något förmånsvärde för eget brukande av andra privata tillgångar, t.ex. bilar. Då kan det inte heller behövas i fråga om bostäder.

Det har gjorts ett antal redaktionella ändringar i bestämmelserna i förhållande till SLK:s förslag. I 30 § har bestämmelserna utformats mer i överensstämmelse med dagens ordalydelse. De har därigenom också omvandlats till ett objektperspektiv.

Att ordet *intäkter* behålls i 30 § andra stycket och 31 § första stycket trots att det normalt ändras till inkomster beror på att det är de periodiserade inkomsterna, dvs. intäkterna, som skall ligga till grund för beräkningen av avdraget.

I 31 § tredje stycket använder SLK termen *privatbostadsföretag*. Eftersom bestämmelsen i dag gäller även för andra föreningar och bolag än sådana som ingår i termen *privatbostadsföretag* i 2 kap. 17 § har termen tagits bort. Det medför också att sista meningen i stycket att motsvarande utländska juridiska personer skall likställas med *privatbostadsföretag* (som enligt definitionen bara avser svenska föreningar och bolag) inte behövs. Även utländska andelar kan ju likställas med bostadsrätter och omfattas därför av uttrycket i första meningen ”en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt”.

I 3 § 3 mom. tredje stycket SIL anges i dag att vid beräkning av avdragsgill avgift beaktas ”övriga inbetalningar endast till den del de överstiger utdelning som skett på annat sätt än i förhållande till innehavda andelar”. Förslaget i 31 § tredje stycket tredje meningen har utformats i enlighet med detta. SLK påpekar att det kan ifrågasättas om begränsningen stämmer överens med bestämmelsen om skattefrihet för utdelning som inte överstiger avgifterna, se 28 §, men har inte tagit upp frågan om en ändring. Regeringen tar inte heller upp frågan om en sådan ändring.

Bestämmelsen i 32 § har formulerats om i enlighet med ett förslag i en lagrådsremiss om stoppreglerna, som avlämnats den 16 september 1999. Det förslaget bygger på förslag i betänkandet *Stoppreglerna* (SOU 1998:116).

I SLK:s förslag finns en definition av kapitaltillskott i 33 §. Denna definition fanns kvar i det till Lagrådet remitterade förslaget. Definitionen var hämtad från 3 § 3 mom. femte stycket SIL. Den placerades där vid 1990 års skattereform. Den ursprungliga definitionen av kapitaltillskott infördes år 1930 i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL (prop. 1930:142, bet. 1930 BevU:30, SFS 1930:190). När schablonbeskattningen av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag infördes år 1954 flyttades definitionen över till punkt 3 av anvisningarna till 39 § KL (prop. 1954:37, bet. 1954:BevU18, SFS 1954:51). Med viss språklig redigering är definitionen densamma än i dag.

Lagrådet riktar kritik mot den definition som föreslogs i 33 § i lagrådsremissen och uttalar att den är näst intill obegriplig. Det finns bestämmelser om kapitaltillskott till *privatbostadsföretag* också i 46 kap. 7 §. Lagrådet påpekar att bestämmelserna i den paragrafen är uppbyggda på ett annat sätt och att det mesta tyder på att begreppet kapitaltillskott har olika betydelse i de två paragraferna. Lagrådet menar att dessa båda bestämmelser bör samordnas.

Regeringen gör följande bedömning. När det gäller 46 kap. 7 § framgår det av paragrafen att alla kapitaltillskott inte omfattas av den bestämmelsen. Det finns därför ingen anledning att ha en gemensam definition för dessa två situationer. Regeringen kan instämma i att den i 33 § i lagrådsremissen föreslagna definitionen av kapitaltillskott är svår att förstå. Man kan ifrågasätta om det är nödvändigt att ha en särskild definition av kapitaltillskott här. Regeringens slutsats är att bestämmelsen inte bör tas med här. I stället får det övervägas om det behövs en sådan bestämmelse och hur den i så fall skall utformas samt om det kan ske en samordning av användningen i IL av uttrycket kapitaltillskott till *privatbostadsföretag*. Detta får emellertid avvakta till ett senare tillfälle.

Avdrag för underskott som uppkommit i en näringsverksamhet

Underskott av andelshus

33 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I *andra stycket* finns dock *skuldsanering* inte med. Det *sista stycket* finns inte heller med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för underskott av andelshus är hämtad från 3 § 13 mom. andra och tredje styckena SIL. Avdragsrätten infördes år 1991 (bet. 1991/92:SkU13, SFS 1991:2007). Bestämmelserna justerades år 1993. Att avdragsrätten är begränsad till 70 % framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Eftersom det råder en valfrihet att yrka detta avdrag har bestämmelsen utformats så att underskottet *får* dras av. Enligt dagens lydelse får underskottet dras av *som reaförlust*. Detta har ändrats till att *70 procent* av underskottet får dras av, vilket är den materiella innebörden av dagens bestämmelse.

I *andra stycket* har skuldsanering lagts till i regeringens förslag för att uppräkningsen skall bli heltäckande. Det *sista stycket* har efter förslag av Lagrådet lagts till för att förtydliga hur denna bestämmelse förhåller sig till bestämmelsen i 40 kap. 2 § (se Lagrådets yttrande angående 34 § i lagrådsremissen). Som Lagrådet påpekar behövs bestämmelsen för att de resterande 30 procenten av underskottet (som inte får dras av enligt denna paragraf) inte skall anses som kvarstående och dras av enligt 40 kap. 2 §.

Underskott av avslutad näringsverksamhet

34 §

SLK:s förslag (36 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att enligt SLK:s förslag faller underskottet bort helt och hållet *om* det beror på att tillgångar eller *skulder* har tagits ut ur verksamheten utan att uttagsbeskattas. I *fjärde stycket* finns *inte* skuldsanering med. Regeringen har vidare gjort några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* föreslår att bestämmelsen skall ändras så att det framgår att underskottet begränsas endast *till den del* uttagsbeskattning har underlåtit.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som gäller för underskott av näringsverksamhet som uppkommer det år då en enskild näringsidkare upphör att bedriva verksamheten har sin nuvarande placering i 3 § 13 mom. första och tredje styckena SIL. Att avdragsrätten är begränsad till 70 % framgår av 3 § 2 mom. tredje stycket SIL. Bestämmelserna kom till år 1990 (1990:1) och ändrades år 1993.

Liksom 33 § har denna bestämmelse utformats så att *70 procent* av underskottet skall dras av i stället för att avdrag får ske *enligt vad som gäller för kapitalförlust*.

Regeringen instämmer i Sveriges Advokatsamfunds inställning att avdraget för underskott skall begränsas bara *till den del* underskottet beror på att tillgångar eller tjänster har tagits ut utan uttagsbeskattning. Den nya andra meningen i första stycket har därför ändrats genom att *om* har ersatts med *till den del*. I SLK:s förslag står att detta gäller om tillgångar eller *skulder* har tagits ut ur verksamheten. I dagens lagtext står det tillgångar eller *tjänster*. Det finns inte någon motivering i SLK:s förslag till varför denna ändring har gjorts och inte heller ett påpekande att det har gjorts en ändring. Regeringens förslag utgår från gällande lagtext.

Lagrådet påpekar att den i lagrådsremissen föreslagna lydelsen av tredje meningen i första stycket är otydlig. Där står att avdrag dock inte skall göras till den del ”underskottet beror på att tillgångar eller tjänster har tagits ut ur verksamheten utan att det skett någon uttagsbeskattning”. Lagrådet föreslår att första stycket skall delas upp i två samt en ny lydelse av dessa två stycken för att det skall framgå att hänsyn skall tas till samtliga uttag som förekommit i verksamheten, dvs. även uttag som i sig inte medfört förlust. Regeringen följer i sak Lagrådets förslag till ändringar, men gör vissa redaktionella ändringar.

I *fjärde stycket* har skuldsanering lagts till i regeringens förslag för att uppräkningsen skall bli heltäckande. Vidare har *avdraget* ersatts av *sådant underskott*. Då framgår det tydligare att det är det okvoterade underskottet, och inte avdraget, som skall minskas med summan av de skulder i verksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

43 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag

Kapitlet var placerat som 41 a kap. i SLK:s förslag. Det innehåller bestämmelser om i vilken utsträckning utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag inte skall tas upp som intäkt. Lättnaden i ägarbeskattningen för små och medelstora företag infördes år 1996, förarbeten, se nedan.

I detta kapitel har även tagits in de bestämmelser som är gemensamma för beräkningen av undantagen från skatteplikt och beräkningen av det kapitalvinstbeskattade utrymmet, nämligen

- beräkningen av lönesummetillägg i 3 § 12 d mom. SIL,
- alternativreglerna för beräkningen av anskaffningskostnad i 3 § 12 c mom. SIL, och
- lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas om inget annat sägs, till följande förarbeten bara genom att det anges året då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1990:2 En alternativ metod att beräkna anskaffningskostnaden kopplad till det allmänna prisläget år 1990 och ett tak för tjänstebesattad kapitalvinst infördes, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422
- 1991 En alternativ metod för beräkning av anskaffningskostnaden kopplad till förmögenhetsvärdet vid utgången av år 1990 infördes, prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833
- 1994:1 Alternativregeln avseende förmögenhetsvärdet togs bort, en regel avseende kapitalunderlaget i bolaget infördes och dåvarande 3 § 12 a mom. SIL, dvs. löneunderlaget infördes, Ds 1994:26, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:775 och 778
- 1994:2 Kvoteringen av kapitalvinster slopades samtidigt som den ekonomiska dubbelbesattningen återinfördes, justeringar i KapUL, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 och 1894
- 1995 Den nuvarande indelningen i moment infördes, tillämpningsområdet utvidgades för indirekt ägande och kom också att omfatta utländska bolag, prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626
- 1996 Lättnaden i ägarbesattningen infördes, SOU 1996:119, prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611

Kommentar till paragraferna

Tillämpningsområde

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag. SLK använder i *tredje strecksatsen i andra stycket* ”inkomstbesattningen inte är väsentligt lindrigare” i stället för *jämförlig besattning*.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att enligt nuvarande lydelse gäller bestämmelserna på utdelningar och kapitalvinster på bl.a. andelar i utländska juridiska personer om den utländska juridiska personen är underkastad sådan jämförlig besattning som avses i 7 § 8 mom. SIL. Delegationen avstyrker SLK:s ändring av rekvisitet *jämförlig besattning* till ”inkomstbesattningen inte är väsentligt lindrigare” eftersom detta medför risk för ändrad innebörd.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: *Första stycket* inleder kapitlet och anger dess innehåll. Bestämmelserna gäller bara för fysiska personer och dödsbon.

Andra och tredje styckena med de grundläggande förutsättningarna för att bestämmelserna skall tillämpas är hämtade från 3 § 1 a och 1 g mom. SIL. Kravet på utländska juridiska personers besattning uttrycks i dag genom en hänvisning till 7 § 8 mom. sjätte stycket 2 SIL. SLK har gjort en självständig reglering av samma lydelse som i motsvarande lagrum (24 kap. 20 §). Angående formuleringen, se kommentaren till 24 kap.

20 §. Regeringen har i kommentaren till nämnda bestämmelse redogjort för skälen till att dagens uttryck *jämförlig beskattning* får stå kvar i regeringens förslag. *Tredje strecksatsen i andra stycket* har formulerats i enlighet härmed.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i stort med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* framhåller att SLK inte kommenterat tillägget av ordet *ett* före dotterbolag i punkt 2. Verket anser att det kan hävdas att bestämmelsen får en annan innebörd jämfört med nu gällande lydelse. Verket föreslår också att det läggs till i bestämmelsen en hänvisning till definitionen av marknadsnoterad i 48 kap. 5 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De närmare förutsättningarna för att bestämmelserna skall tillämpas kommer från 3 § 1 a mom. SIL.

Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att SLK:s tillägg av ordet *ett* före dotterföretag skulle kunna innebära en materiell ändring av gällande rätt. Någon sådan ändring är inte avsedd. I regeringens förslag har därför ordet *ett* tagits bort.

I lagtexten hänvisas generellt inte till sådana definitioner som finns med i 2 kap. 1 §. Någon hänvisning tas därför inte in i denna bestämmelse.

I *första stycket punkterna 3 och 4* har några redaktionella ändringar gjorts i regeringens förslag.

Utdelning

3 och 4 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. 3 § har formulerats på ett annorlunda sätt i SLK:s förslag. I 4 § *första stycket* 3 använder SLK uttrycket *lönesummetillägg* i stället för *löneunderlag*. I *andra stycket* står *aktier* i stället för *en andel*. I 4 § *tredje stycket* i SLK:s förslag finns ingen hänvisning till 16 §. *Andra meningen* i tredje stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att det av 3 § bör framgå att beräkningen av lättnadsbeloppet bör göras med två decimaler. Vidare anser verket att första meningen i 4 § bör formuleras enligt följande ”Underlaget för lättnadsbelopp enligt 3 § 1 är summan av ...”. *Näringslivets skattedelegation* anför att tredje stycket i 4 § bör även hänvisa till de begränsningar som följer av 16 § (13 § i SLK:s förslag).

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i 3 § om hur stor del av en utdelning som inte skall tas upp som intäkt är hämtad från 3 § 1 b mom. och 1 c mom. första stycket SIL. Uttrycket *underlag för lättnadsbelopp* föreslås av SLK som byter uttrycket *sparad lättnad* mot *sparat lättnadsutrymme* (se 6 §). Bestämmelsen har fått sin nuvarande lydelse år 1998 då procentsatsen vid beräkning av lättnadsbeloppet höjdes från 65 % till 70 % (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593). Av förarbetena till nuvarande bestämmelse, prop. 1996/97:45 s. 56, framgår att lättnadsbeloppet bör beräknas med två de-

cimaler eftersom statslåneräntan fastställs med två decimaler. Det finns enligt regeringens bedömning inte något skäl att nu införa en sådan bestämmelse i lagtexten.

SLK använder ordet lönesummetillägg i stället för löneunderlag i 4 § första stycket 3. Enligt regeringens uppfattning är termen *lönesummetillägg* missvisande och bör ersättas av *löneunderlag*. Lagtexten blir lättare att läsa om den inte belastas onödigt med svåra termer. Regeringen anser däremot inte att en sådan hänvisning till 3 § 1 som Riksskatteverket föreslår, tillför lagtexten något ytterligare.

I 4 § *andra stycket* har en redaktionell ändring gjorts i regeringens förslag.

I 4 § *tredje stycket* har en hänvisning till 16 § (13 § i SLK:s förslag) lagts till. I dag görs i 3 § 1 b mom. SIL motsvarande hänvisning till 12 d mom. *andra* och *tredje stycket* i samma lag. Hänvisningen till 57 kap. 4 § (52 kap. 3 i SLK:s förslag) har tagits bort eftersom begreppet kvalificerade andelar finns med i katalogen i 2 kap. 1 §. Bestämmelsen i tredje stycket har ändrats senast år 1999 (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:201). Ändringen innebär att vid beräkningen av lätttnadsbelopp skall, om andelar i betydande omfattning ägs av utomstående som har rätt till utdelning, löneunderlaget för andelsägare som har en kvalificerad andel beräknas utan beaktande av de s.k. spärreglerna i 15 och 16 §§.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK har dock formulerat bestämmelsen på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att vid benefika förvärv får förvärvaren enligt 7 § överta den tidigare ägarens sparade lätttnadsutrymme. Den föreslagna lydelsen innebär dock att förvärvaren inte får överta något lätttnadsutrymme vid benefikt förvärv eftersom lätttnadsbeloppet enligt definitionen i 3 § består av såväl årets lätttnadsbelopp som det sparade lätttnadsutrymmet. För att undvika en konflikt mellan 5 och 7 §§ bör bestämmelsen formuleras om.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om effekten av förvärv under beskattningsåret är hämtad från 3 § 1 b mom. *andra stycket* SIL. Såsom Riksskatteverket anmärkt har SLK:s förslag fått en otydlig formulering. Bestämmelsen har därför formulerats om i regeringens förslag.

Sparat lätttnadsutrymme

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag bortsett från att bestämmelserna i *andra stycket* har en annan formulering.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att *andra mening* i *andra stycket* formuleras enligt följande ”Detta gäller dock bara om företaget inte är undantaget enligt 2 § första stycket”. Verket menar att SLK:s förslag kan läsas som att lätttnadsbeloppet får föras vidare endast

om ett företag är marknadsnoterat, innehar mer än 25 % av andelarna eller rösterna i ett marknadsnoterat aktieföretag, osv.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i första stycket om sparade lättnadsutrymme är i dag placerade i 3 § 1 c mom. första stycket första meningen SIL.

Regleringen i *andra stycket* av när ett företag inte lämnat någon utdelning kommer från 3 § 1 d mom. SIL. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att bestämmelserna i *andra stycket* fått en otydlig utformning i SLK:s förslag. I regeringens förslag har *andra stycket* formulerats om.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kontinuitet vid benefika förvärv är hämtad från 3 § 1 c mom. *andra stycket* SIL.

Kapitalvinst

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. SLK använder dock ordet *aktier* i stället för *en andel*. Vidare har SLK formulerat första meningen på så sätt att "ett belopp som överstiger summan av beskattningsårets lättnadsbelopp och det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt" i stället för "ett belopp som överstiger det sparade lättnadsbeloppet tas upp som intäkt". Slutligen finns i SLK:s förslag i en *andra mening* en hänvisning i fråga om marknadsnoterade företag till 9 och 10 §§.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att eftersom lättnadsbeloppet beräknas per andel bör utgångspunkten vara hur kapitalvinsten på en andel behandlas. Vidare föreslår Riksskatteverket att uttrycket "beskattningsårets återstående lättnadsbelopp" utgår. Om utdelning lämnas före avyttringen och om utdelningen understiger lättnadsbeloppet blir mellanskillnaden automatiskt sparade lättnadsutrymme enligt 6 §. Begreppet "beskattningsårets återstående lättnadsbelopp" blir därmed överflödigt. Det kan dessutom enligt verket ifrågasättas om inte begreppet skulle kunna medföra en dubbelräkningseffekt. Det sparade lättnadsutrymmet ingår nämligen i lättnadsbeloppet enligt definitionen i 3 § samtidigt som det enligt denna paragraf skall öka lättnadsbeloppet. Verket föreslår att första meningen formuleras enligt följande. "Av en kapitalvinst på en andel skall bara ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt."

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur stor del av en kapitalvinst som inte skall tas upp som intäkt är i dag placerad i 3 § 1 e mom. SIL.

Såsom Riksskatteverket framhåller beräknas lättnadsbeloppet per andel. I regeringens förslag till IL används ordet *andel* i stället för *aktie*. Ordet *aktier* har därför i regeringens förslag bytts ut mot *en andel*. Riksskatteverket har föreslagit att meningen formuleras på så sätt att av en

kapitalvinst skall bara ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt. Bestämmelsen kan med fördel formuleras på sätt som Riksskatteverket har föreslagit. I regeringens förslag har meningen därför formulerats om i enlighet härmed.

I SLK:s förslag finns för marknadsnoterade företag *i andra meningen* en hänvisning till 9 och 10 §§. Enligt regeringens mening behövs inte hänvisningen. Av rubriken före 9 § framgår att det i de följande paragraferna finns bestämmelser om marknadsnoterade företag. I regeringens förslag har den andra meningen tagits bort.

Verkan av en marknadsnotering

9 och 10 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer, med undantag av några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst i fråga om företag som marknadsnoteras är hämtade från 3 § 1 f mom. SIL. Begränsningen till marknadsnotering efter år 1996 har inte tagits med i IL utan framgår endast av ILP.

Andelsbyten

11 §

SLK:s förslag: Rubriken och bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning till reglerna om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap. 32 § som infördes år 1998 (se vidare kommentaren till nämnda paragraf).

Löneunderlag

12–16 §§

SLK:s förslag (11–16 §§): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I 11 § i SLK:s förslag finns en definition av lönesummetillägg som inte finns med i regeringens förslag. Paragraferna har en annan ordningsföljd i SLK:s förslag. I 12 § *andra stycket* (14 § i SLK:s förslag) finns orden *eller andelar* med. I 13 § 2 (15 § 2 i SLK:s förslag) finns ordet *svenska* med i SLK:s förslag. Vidare har bestämmelsen en annan formulering. Definitionen av begreppet *prisbasbelopp* finns inte med i 14 § (16 § i SLK:s förslag).

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att bestämmelsen i 13 § 2 (16 § 2 i SLK:s förslag) torde ha ändrats i sak i SLK:s förslag eftersom det inte i gällande lagtext finns någon begränsning till delägarätter som getts ut av samma svenska koncern. Verket framhåller att det av 14 § (16 § i SLK:s förslag) måste framgå att det är prisbasbeloppet året före

beskattningsåret som avses. I den allmänna definitionen i 2 kap. 27 § avses prisbasbeloppet året före taxeringsåret, dvs. beskattningsåret.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att det kapitalinkomstbeskattade utrymmet kan utökas med stöd av ett löneunderlag är i dag placerade i 3 § 12 d mom. SIL. De infördes år 1994 (1994:1), då i 3 § 12 a mom. SIL. Bestämmelserna ändrades år 1996 i samband med att lättnadsreglerna för onoterade företag infördes. År 1997 infördes bestämmelsen att hela underlaget får medräknas (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448).

Regeringen har i kommentaren till 4 § närmare utvecklat varför begreppet lönesummetillägg inte bör införas IL. Eftersom ordet lönesummetillägg ersätts med löneunderlag i regeringens förslag blir innehållet 11 § i SLK:s förslag en upprepning av vad som framgår av 4 §. Bestämmelsen har därför tagits bort i regeringens förslag.

Regeringen delar Riksskatteverkets bedömning att begränsningen ”av samma svenska koncern” kan innebära en icke avsedd materiell ändring av bestämmelsen i 13 § 2. I regeringens förslag har ordet *svenska* tagits bort. Vidare har bestämmelsen formulerats om så att den blir lättare att förstå.

Av nuvarande bestämmelse i 12 § d mom. första stycket sista meningen SIL framgår att vid tillämpningen av bestämmelsen avses prisbasbeloppet året *före* beskattningsåret. Med prisbasbelopp avses i IL enligt 2 kap. 27 § prisbasbeloppet året före taxeringsåret. I regeringens förslag har i 14 § lagts till att med prisbasbelopp avses vid tillämpning av denna bestämmelse prisbasbeloppet året före beskattningsåret.

Andelar förvärvade före år 1990

17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att begreppet *anskaffningsutgift* byts ut mot *anskaffningsvärde* med hänsyn till att begreppet *anskaffningsvärde* används för att definiera hur det genomsnittliga omkostnadsbeloppet skall beräknas. I 4 § 1 hänvisas till det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, dvs. det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknat enligt 48 kap. 7 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att *anskaffningsvärdet* för andelar räknas upp i viss omfattning är i dag placerad i 3 § 12 c mom. andra stycket SIL. Dess motsvarighet infördes år 1990 (1990:2), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL. Bestämmelsen om kapitaltillskott finns inte med i nuvarande lagtext. Avsikten är dock att bestämmelsen skall tolkas så. I IL har därför införts en uttrycklig bestämmelse om ovillkorliga kapitaltillskott.

Riksskatteverket föreslår att ordet *anskaffningsutgift* byts ut mot *anskaffningsvärde*. Regeringen har föreslagit att ordet *anskaffningsvärde* byts ut mot *anskaffningsutgift* i 44 kap. 14 §. Ordet *anskaffningsutgift* bör därför stå kvar i denna bestämmelse.

Andelar förvärvade före år 1992

Beräkning av omkostnadsbeloppet

18 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften kan kopplas till kapitalunderlaget i företaget är hämtad från 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1994 (1994:1), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL.

Beräkning av kapitalunderlaget

19–23 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. Bestämmelserna har dock en annan ordningsföljd i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser inte att det förhållandet att beräkningsgrunden är taxeringsvärdet utesluter att 2 § också skall vara tillämplig på fastigheter belägna utanför Sverige. Delegationen framhåller att i nuvarande lydelse finns inte inskränkningen till fastigheter i Sverige. *Sveriges Advokatsamfund* anser att begränsningen till fastigheter belägna i Sverige är både en omotiverad och en obefogad diskriminering.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur det kapitalvinstbeskattade utrymmet skall beräknas när alternativregeln i 18 § tillämpas är hämtade från 2–8 §§ KapUL. Lagen infördes år 1994 (1994:1).

Utformningen överensstämmer i stora drag med 33 kap. 12 §, se vidare kommentaren till detta kapitel.

20 § har formulerats om mot bakgrund av att begreppet skattemässigt värde har en annan innebörd i regeringens förslag än i SLK:s förslag (jfr kommentaren till 2 kap. 31–33 §§). Huvudregeln i *första stycket* är att tillgångarna skall tas upp till det skattemässiga värdet. Andelar i handelsbolag skall dock tas upp till den justerade anskaffningsutgiften. I 22 och 23 §§ finns också regler i fråga om andelar i dotterbolag och fastigheter.

SLK har i 22 § infört en uttrycklig begränsning till fastigheter i Sverige. Remissinstanserna ifrågasätter inskränkningen till svenska fastigheter. Eftersom man i 23 § utgår från taxeringsvärdet ligger det i sakens natur att det är fråga om svenska fastigheter. Regeringen ansluter sig bortsett från några redaktionella ändringar till SLK:s förslag.

Lagrådet anser att *avsättning* är en bättre term än *skuldreserveringar*. Andra stycket i 23 § har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Justering av kapitalunderlaget

24–27 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK har dock formulerat 27 § på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att det kan förekomma att den skattskyldige under ett och samma kalenderår erhåller två utdelningar. SLK har ändrat uttrycket ”utdelat belopp” till ”det utdelade beloppet” i 26 § första stycket. Den föreslagna lydelsen i 26 § kan uppfattas som att kapitalunderlaget skall räknas om före den andra utdelningen. Justering skall emellertid ske enligt gällande regler först sedan det utdelade beloppet har fördelats enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att kapitalunderlaget kan justeras i vissa fall är hämtade från 9 och 10 §§ KapUL. Vissa förtydliganden och justeringar kom till år 1994 (1994:2).

Regeringen anser inte att SLK:s förslag i 26 § första stycket är otydligt. Även om det har förekommit flera utdelningar under beskattningsåret ryms de enligt regeringens mening in under begreppet ”det utdelade beloppet”. För att undanröja alla tveksamheter föreslår dock regeringen att uttrycket ”det utdelade beloppet” byts ut mot *utdelat belopp*.

Regeringen har i förtydligande syfte formulerat om bestämmelserna i 27 §. Uppdelningen i två punkter har tagits bort.

AVD. VII KAPITALVINSTER OCH KAPITALFÖRLUSTER

Eftersom bestämmelserna om beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster i stor utsträckning är gemensamma för inkomstslagen näringsverksamhet och kapital har de placerats i en särskild avdelning som är gemensam för de båda inkomstslagen. Här regleras också beskattningstidpunkten för dessa vinster och förluster. Definitionerna av vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust finns däremot i respektive inkomstslag.

Efter ett inledande kapitel med de grundläggande bestämmelserna om vad som avses med avyttring, om hur intäkten beräknas och när beskattningstidpunkten infaller (44 kap.) följer särskilda kapitel för de olika tillgångsslagen. Så har avyttring av fastigheter, bostadsrätter och andelar i handelsbolag lagts i var sitt kapitel (45, 46 respektive 50 kap.). Bestämmelserna om avyttring av andelar och andra delägarätter samt fordringsrätter och utländsk valuta bildar ett kapitel (48 kap.). I avdelningen har också placerats ett kapitel om uppskov vid avyttringar i samband med andelsbyten (49 kap.). Det kapitlet gäller i alla tre inkomstslagen och också i fråga om lagertillgångar. Vinster vid avyttring av övriga tillgångar (lös egendom) har lagts i ett slags restkapitel (52 kap.).

Reglerna om uppskovsavdrag, som tillämpas bara vid avyttring av privatbostäder och följaktligen aktualiseras bara i inkomstslaget kapital, utgör en så integrerad del av kapitalvinstberäkningen att de har tagits in i avdelningen (47 kap.).

Bestämmelser om att beskattning i vissa fall skall ske i näringsverksamhet när en andel i ett handelsbolag avyttras har också förts till denna avdelning, eftersom tillämpningen utlöses vid en avyttring (51 kap.).

Det finns ett kapitel som berör olika sorters tillgångar och som gäller när en fysisk person överlåter en tillgång till underpris till ett företag som han eller en närstående är delägare i. Där regleras omkostnadsbeloppet för de överlåtna tillgångarna, det förvärvande företagens anskaffningsutgift för tillgångarna och anskaffningsutgiften för andelarna i det förvärvande företaget (53 kap.). Kapitlet gäller huvudsakligen i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna om vinster eller förluster för den som betalar skulder i utländsk valuta gäller inte för inkomstslaget näringsverksamhet. De har ändå placerats i den gemensamma avdelningen för att bestämmelserna om kapitalvinster skall hållas samlade. Bestämmelserna har lagts i slutet av avdelningen (54 kap.).

Slutligen har det lagts in ett nytt 55 kap. om ersättning på grund av insättningsgaranti och investerarskydd. Bestämmelserna i detta kapitel behandlar både kapitalvinster och annan kapitalavkastning. De gäller i såväl inkomstslaget kapital som näringsverksamhet och i näringsverksamhet gäller de både i fråga om kapitaltillgångar och lagertillgångar. Reglerna har av praktiska skäl lagts sist här i avdelning VII. I inledningen till 55 kap. finns en motivering till placeringen här.

44 kap. Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster

I kapitlet finns de grundläggande bestämmelserna för beräkningen av kapitalvinster och kapitalförluster. Här anges bl.a. vad som avses med avyttring och när beskattningstidpunkten infaller. Här finns också bestämmelser om ersättning som betalas ut av Insättningsgarantinämnden och om ersättning för avyttrade tillgångar i form av livränta. Kapitlet är placerat som 42 kap. i SLK:s förslag.

Kapitlet motsvaras i dag i stort sett av 24 § 1–5 mom. SIL. De särskilda bestämmelserna om fastigheter i 24 § 1 mom. fjärde stycket första meningen SIL har dock placerats dels i 2 kap. 6 § andra stycket, dels i 45 kap. 1 § andra stycket. Särbestämmelserna i 24 § 2 mom. tredje och fjärde styckena SIL om andelar i handelsbolag har placerats i kapitlet om avyttring av sådana andelar (50 kap. 2 §).

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i 1928 års kommunalskattelag kapitalvinstbeskattades avyttring av lös egendom som förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt, om avyttringen skedde inom fem år efter förvärvet. I fråga om fast egendom var tidsgränsen i stället tio år. Avyttring av egendom som förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt var däremot skattefri. Beskattningen skedde i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

År 1951 avtrappades beskattningen alltefter innehavstidens längd för att få en mjukare övergång mellan skattefrihet och skatteplikt. De yttre tidsramarna ändrades emellertid inte. Samtidigt blev försäljning av tillgångar som någon fått vid bodelning i vissa fall eller i gåva av make eller släkting skattepliktig.

Fram till införandet under åren 1966 och 1967 av den eviga kapitalvinstbeskattningen vid avyttring av aktier och liknande samt fastigheter gjordes i övrigt huvudsakligen bara tekniska justeringar. Sistnämnda år blev alla avyttringar av sådana tillgångar skattepliktiga, oberoende av på vilket sätt de förvärvats. Vinster vid avyttring av andelar i bostadsrättsföreningar gjordes eviga år 1983 (Ds 1982:6, prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU23, SFS 1983:1043). För avyttring av andelar i handelsbolag infördes år 1988 omfattande förändringar vid beräkning av ingångsvärdet (Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518). Bestämmelserna om avyttring av övrig lös egendom förblev i stort sett oförändrade fram till 1990 års skattereform (1990:1).

Större ändringar

En av de större ändringarna är att uttrycket *finansiella instrument* inte används utan ersätts av andra uttryck. I avsnitt 7.2.8 finns en redogörelse för bakgrunden till detta och för vilka uttryck som används i stället.

En annan ändring är att *terminer* i IL alltid omfattar bara terminer som är lämpade för allmän omsättning. Avgränsningen i fråga om terminer

syftar bl.a. till att skilja mellan å ena sidan den särskilda företeelse som allmänt kallas terminskontrakt och som är lämpad för allmän omsättning och å andra sidan sådana köp där överlämnande och betalning sker kortare eller längre tid efter avtalets ingående. Behovet att göra en avgränsning har främst rört beskattningstidpunkten. I de flesta andra bestämmelser om terminer saknas det betydelse om ett avtal räknas som en termin eller ej t.ex. på grund av att samma regler gäller i båda fallen eller att de avtal som inte är avsedda för allmän omsättning inte kan omfattas av en viss regel om terminer. Den definition som finns för terminer i fråga om beskattningstidpunkten (24 § 4 mom. fjärde stycket SIL) kan därför göras generell. Lagrådet har haft synpunkter i denna fråga, se vidare i författningss kommentaren till 11 §, där definitionen har placerats. Se även vad som sägs om finansiella instrument i avsnitt 7.2.8.

Termen *optioner*, 12 § i detta kapitel, omfattar i IL däremot alla sorters optioner, oberoende av om de är lämpade för handel eller inte. När det finns ett krav på att de skall vara lämpade för allmän omsättning skrivs det ut. Av nuvarande lagstiftning framgår inte med säkerhet om bestämmelserna om optioner genomgående avser bara sådana optioner som är lämpade för allmän omsättning. Termen optioner förekommer i KL i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § och 53 § 1 mom. I SIL förekommer termen i 2 § 9 mom., 3 § 1 mom., 6 § 1 mom., 24 § 2 och 4 mom. samt 27 § 1, 2 och 3 mom. I vissa av bestämmelserna har man främst haft sådant ”som är lämpat för allmän omsättning” i tankarna. I andra åter är det mer tveksamt om man avsett att göra någon sådan avgränsning. Bestämmelserna i detta kapitel har utformats med utgångspunkt i att de avser såväl optioner som är lämpade för allmän omsättning som andra optioner. Bestämmelserna finns i 4 § (24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL) samt 10 och 20 §§ (2 mom. sjätte stycket SIL). Eftersom det är ordet *förvärva* som används, omfattas även teckningsoptioner. Det överensstämmer i de flesta fall med gällande rätt. I de fall teckningsoptioner inte omfattas av dagens reglering anges i stället uttryckligen vilken typ av optioner (köp- och/eller säljoptioner) som avses. Se även vad som sägs om finansiella instrument i avsnitt 7.2.8.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761
- 1966 Kapitalvinstbeskattning av aktier blev evig i tiden, SOU 1966:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215
- 1967 Kapitalvinstbeskattning av fastigheter blev evig i tiden, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748

- 1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1990:2 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422
- 1992 Ombildning av ekonomiska föreningar i vissa fall, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344
- 1993 Utdelning från svenska företag blev skattefri, SOU 1992:67, 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543
- 1994:1 Avyttringsbegreppet utvidgades, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778
- 1994:2 Utdelning från svenska företag blev återigen skattepliktig, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:LU32, 1994/95:FiU1, 1994/95:NU13, SFS 1994:1859
- 1998 Omstruktureringar av företag, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (1 § första, andra och fjärde styckena): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att SLK:s förslag inte innehåller några bestämmelser om förpliktelser och inte heller några hänvisningar till 49, 53 eller 55 kap.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Vidare markeras att det därutöver finns särskilda bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i andra kapitel.

Enligt 41 kap. 2 § första stycket tredje strecksatsen avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal. Motsvarande bestämmelse finns i 25 kap. 4 § i inkomstslaget näringsverksamhet. I de olika kapitlen om beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster finns bestämmelser som gäller också i fråga om förpliktelser, t.ex. bestämmelserna om kvotering av kapitalförluster. Det behövs därför ett tillägg i detta kapitel att bestämmelserna gäller inte bara i fråga om tillgångar utan också i fråga om förpliktelser. Motsvarande tillägg har gjorts i 13 §, 48 kap. 1, 19 och 25 §§ och 52 kap. 1 §.

Det av SLK föreslagna tredje stycket har flyttats över till 2 § och andra stycket har delats upp i två. Vidare har det tagits in två nya stycken med hänvisningar till 53 och 55 kap.

Kapitalförluster

2 §

SLK:s förslag (1 § tredje stycket): Hänvisningen till 54 kap. finns inte med. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* är negativ till bestämmelsen och föreslår att den skall avslutas med ”om särskilda regler för de sistnämnda saknas”. Vidare anser fakulteten att det vore lämpligt att hänvisa till denna paragraf. Alternativt kan både kapitalvinster och kapitalförluster nämnas i olika bestämmelser.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av praktiska skäl nämns i de olika bestämmelserna bara *kapitalvinster* trots att de skall tillämpas också i fråga om kapitalförluster. Därför anges här att det som sägs om kapitalvinster gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster. Att i olika bestämmelser hänvisa till denna paragraf eller att nämna både kapitalvinster och kapitalförluster, som Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet föreslår, skulle tynga lagtexten i onödan.

SLK har placerat denna bestämmelse som ett tredje stycke i 1 §. För att den skall bli lättare att finna och för att 1 § inte skall bli för omfattande, har bestämmelsen placerats i en egen paragraf.

SLK har placerat en bestämmelse i 50 kap. 1 § tredje stycket (som skulle motsvara 54 kap. 1 § tredje stycket i regeringens förslag) där det föreskrivs att vad som sägs om kapitalvinster gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster. Den bestämmelsen har tagits bort och i stället tas den in här genom att också 54 kap. räknas upp.

Vad som avses med avyttring

Huvudregel

3 §

SLK:s förslag (2 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser att avyttringsbegreppet har fått en för snäv omfattning. Andan i 1990 års skattereform var att avyttringsbegreppet skulle få en generell och mycket vid tolkning. Förfall och dylikt, liksom andra typer av konstaterade och definitiva förluster, exempelvis i samband med ackord, borde jämföras med avyttring. Se vidare under 4 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som avses med avyttring av tillgångar är hämtad från 24 § 2 mom. första stycket första meningen SIL. Definitionen, som infördes genom 1990 års skattereform, innebar att praxis kodifierades (1990:1).

Lagrådet uttalar att det är otillfredsställande att den definition som finns av avyttringsbegreppet inte reglerar vad som gäller vid s.k. blandade överlåtelser och kommer fram till att begreppet måste preciseras i IL. Lagrådet konstaterar att regeringen år 1998 tillkallat en särskild utredare med uppgift bl.a. att belysa innebörden av avyttringsbegreppet (dir. 1998:55) och förklarar att man har viss förståelse för att frågan bereds av den särskilda utredaren.

Förslaget innebär inte någon ändring av gällande rätt. Avyttringsbegreppet ses över av Utredningen om vissa företagsskattefrågor. Någon ändring görs därför inte i detta sammanhang. En sådan utvidgning av avyttringsbegreppet som Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR tar upp är inte heller aktuell i detta sammanhang.

Fordringar, optioner och terminer

4 §

SLK:s förslag (3 §): Första stycket 4 är i SLK:s förslag begränsat till optioner som är lämpade för allmän omsättning. I övrigt överensstämmer första stycket med regeringens förslag. Bestämmelsen i *andra stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Svenska Revisorsamfundet SRS tar upp frågan om bestämmelsen är alltför vittsyftande och leder till icke avsedda beskattningskonsekvenser t.ex. när det gäller fordringar som inte är ”finansiella instrument”. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR är kritisk till att punkten 4 innehåller en inskränkning till optioner som är avsedda för allmän omsättning trots att motsvarande bestämmelse i dag inte har en sådan inskränkning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna bestämmelse räknas det upp ett antal situationer som skall anses som avyttring. Vissa situationer kan anses som ett förtydligande av huvudregeln i 3 § medan andra är en utvidgning i förhållande till 3 §. För att täcka in båda dessa situationer inleds paragrafen med orden ”Till avyttring räknas”.

I *första stycket punkt 1* föreslås en uttrycklig bestämmelse om att det räknas som avyttring när innehavaren får betalt för sin fordran. Det finns inte anledning att begränsa detta bara till finansiella instrument, dvs. sådana fordringar som är lämpade för allmän omsättning.

Genom att i *de följande punkterna* särskilt markera att bestämmelserna gäller såväl i vissa situationer för innehavaren i en optionsaffär som för båda parter i ett terminsavtal, blir systemet konsekvent.

Bestämmelsen i *punkt 4* om att en option anses avyttrad när tiden för dess inlösen löpt ut utan att den utnyttjats finns i dag i 24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL. Den infördes år 1990 (1990:1). SLK har begränsat denna bestämmelse till sådana optioner som är lämpade för allmän omsättning. Det är oklart vad som gäller i dag. Regeringen anser emellertid inte att det finns anledning att behandla optioner som inte är lämpade för allmän omsättning på annat sätt än andra optioner. Begränsningen tas därför bort.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny i förhållande till SLK:s förslag. Liksom i 41 kap. 2 § utvidgas bestämmelsen så att den gäller också avtal som liknar optioner och terminer.

Utträde ur ekonomisk förening

5 §

SLK:s förslag (4 § första stycket): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns också en bestämmelse om att andelen

skall anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar vad andelsägaren får från föreningen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avgång ur en ekonomisk förening är hämtad från 24 § 2 mom. femte stycket SIL. Den infördes år 1993.

Att ersättningen motsvarar vad medlemmen får från föreningen gäller utan att det finns en särskild reglering. Regeringen tar därför inte med den delen av bestämmelsen.

Det finns ingen anledning att ta in bestämmelser om avgång ur ekonomiska föreningar och om upplösning av värdepappersfonder i samma paragraf. Regeringen delar därför upp den av SLK:s föreslagna 4 § på 5 och 6 §§.

Upplösning av värdepappersfond

6 §

SLK:s förslag (4 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag. I förslaget finns också en bestämmelse om att medlemmen skall anses ha avyttrat andelen mot en ersättning som motsvarar vad han får vid upplösningen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om upplösning av värdepappersfonder finns i dag i 24 § 2 mom. femte stycket SIL (1990:1). Före 1990 års skattereform (1990:1) fanns dess motsvarighet i punkt 7 av anvisningarna till 35 § KL, som infördes år 1977 (prop. 1977/78:60, bet. 1977/78:SkU17, SFS 1977:1090). Den bestämmelse som finns i samma stycke om inlösen har inte tagits med eftersom inlösen omfattas av det allmänna avyttringsbegreppet.

Att ersättningen motsvarar vad delägaren får vid upplösningen gäller utan att det finns en särskild reglering. Regeringen tar därför inte med den delen av bestämmelsen.

Likvidation

7 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket om värdepapper som förlorat sitt värde på grund av likvidation är hämtad från 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 2 SIL. Den tillkom år 1990 (1990:1) för aktiebolag och år 1992 för ekonomiska föreningar. I dagens lagtext används uttrycket *finansiellt instrument* i stället för *värdepapper*. Ursprungligen ansågs avyttringen ha skett när företaget *upplöstes* genom likvidation. Efter lagändring år 1994 innebär redan beslutet om att företaget skall *träda* i likvidation att värdepapperet skall anses avyttrat (1994:1).

Bestämmelsen i *andra stycket* om andel i en svensk ekonomisk förening vid upplösning av föreningen är hämtad från 24 § 2 mom. andra stycket andra meningen SIL. Bestämmelsen kom till år 1992 och ändrades redaktionellt år 1993. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag.

Lagrådet har yttrat sig angående denna bestämmelse, se författningskommentaren till 8 §.

Konkurs, fusion och fission

8 §

SLK:s förslag (6 §): *Punkterna 1 och 2 i första stycket* överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Bestämmelserna om att företaget upplöses genom fusion (*punkt 3 och 4 i SLK:s förslag – punkt 3 första stycket samt tredje stycket första meningen i regeringens förslag*) har ändrats på grund av ett nytt lagförslag. *Andra stycket* finns inte med och inte heller bestämmelsen i *tredje stycket andra meningen*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket punkt 1* om värdepapper som förlorar sitt värde på grund av att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening *försätts* i konkurs är i dag placerad i 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 1 SIL. Bestämmelsen i *första stycket punkt 2* är hämtad från samma mening. Bestämmelserna tillkom år 1990 (1990:1) för aktiebolag och år 1992 för ekonomiska föreningar. Före år 1994 ansågs avyttringen ha skett när företaget *upplöstes* genom konkurs, något som alltså fortfarande gäller i fråga om andra företag än svenska (1994:1). Efter lagändring år 1994 innebär redan beslutet om konkurs att värdepapperet skall anses avyttrat om företaget i fråga är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (1994:1). I IL används uttrycket juridisk person på ett enhetligt sätt (se t.ex. 2 kap. 3 § och 6 kap. 8 §). *Punkten 2* har därför ändrats i förhållande till SLK:s förslag genom att *en annan juridisk person än* har bytts ut mot *ett annat företag än*. Enligt dagens lagtext framgår inte att bestämmelsen skall vara begränsad till sådana juridiska personer som omfattas av termen juridisk person i IL.

I SLK:s förslag finns två ytterligare punkter med en uppräkningslista av olika fusionssituationer då bestämmelsen gäller. Dessa är hämtade från 24 § 2 mom. första stycket tredje meningen 3 SIL. De infördes år 1990 (1990:2). År 1994 infördes en reglering för utländska bolag i vissa fall (1994:2) och samma år togs det in en hänvisning till försäkringsrörelselagen (1982:713). Bestämmelsen ändrades år 1998 dels så att den gäller vid sådana fusioner och fissioner som avses i 4 respektive 5 § lagen (1998:1603) om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, dels genom att det infördes ett undantag om värdepapperet innehas av det eller de övertagande företagen. Definitionen av fusion respektive fission har tagits in i 37 kap. 3 respektive 5 §. Definitionen gäller generellt i IL, varför det i *punkten 3* bara står ”fusion eller fission”. När det gäller undantaget för värdepapper som innehas av det eller de övertagande företagen tas den materiella bestämmelsen in i 37 kap. 29 § första stycket och här förs det in en hänvisning i *tredje styckets första mening*.

Det har lagts till ett nytt *andra stycke* i regeringens förslag efter påpekande från Lagrådet att det inte finns någon bestämmelse som uttryckligen föreskriver att en förlust skall anses definitiv eller annars avdragsgill när värdepapperet anses avyttrat enligt 7 eller 8 §. När det gäller bestämmelsen i 7 § är det enligt regeringens bedömning inte heller så att förlusten alltid skall anses definitiv vid likvidationen. I vissa fall kan den vara definitiv redan vid likvidationen, se RÅ 1998 ref. 25, men oftast anses förlusten ännu inte definitiv. När det gäller bestämmelsen om konkurs i 8 § är det emellertid så att ett värdepapper skall anses avyttrat och förlusten skall anses vara definitiv, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som gett ut värdepapperet och företaget försätts i konkurs. Att det var tanken vid ändringen år 1994:1 kan läsas ut av den lagändring som gjordes då. Därför görs ett tillägg i andra stycket. Lagrådet tar också upp utformningen av 33 och 34 §§ (30 och 31 §§ i lagrådsremissen). Regeringen vill med anledning av Lagrådets påpekande framhålla att orsaken till att 33 och 34 §§ har olika utformning är att vid likvidation är det vanligt att en kapitalförlust inte anses definitiv när företaget träder i likvidation medan i konkursfallen anses förluster definitiva. Hur beskattningen är tänkt att ske i likvidationsfallen framgår av prop. 1993/94:234 s 134. Hur beskattningen skall ske är inte lätt att läsa ut ur lagtexten i 33 §. Att ändra den i detta stadium, utan någon ytterligare beredning, är emellertid inte lämpligt.

I *tredje stycket andra meningen* har regeringen tagit in ett nytt undantag efter förslag från Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 48 kap. 9 §, vilket motsvarar 48 kap. 10 § här i propositionen). Det gäller andelar i en överlåtande ekonomisk förening i samband med vissa fusioner. Av 42 kap. 21 § följer att utskiftning av sådana andelar inte behandlas som utdelning. I stället anses enligt 48 kap. 10 § som anskaffningsutgift för andelen i den övertagande föreningen det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen i den överlåtande föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen. Eftersom det råder skattemässig kontinuitet i dessa fall bör andelarna inte anses avyttrade.

Enligt dagens lagtext gäller bestämmelserna i fråga om *finansiella instrument*. Det har ändrats till *värdepapper*.

Utlåning för blankning

9 §

SLK:s förslag (7 §): Bestämmelsen omfattar bara aktier. Hänvisningen i *andra stycket* finns inte med.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att regeln, liksom den i 29 § (22 § i SLK:s förslag), bör omfatta alla värdepapper. *Finansinspektionen*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Näringslivets Skattedelegation* har samma inställning. Också *Sveriges Advokatsamfund* anser att denna paragraf och 29 § bör omfatta samma typ av tillgångar. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det bör framgå vad som avses med blankning i denna paragraf.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utlåning av delägarätter och fordringsätter för blankning är hämtad från 24 § 2 mom. andra stycket första meningen SIL. Enligt sin ordalydelse

gäller bestämmelsen i dag för tillgångar över huvud taget. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). I 24 § 4 mom. femte stycket SIL (29 § i detta kapitel) regleras beskattningstidpunkten för den som avyttrar en lånad aktie. SLK ansåg att de båda lagrummen bör vara kongruenta och anför att därför byts inte *egendom* mot *tillgång* utan det ersätts med *aktie*. Detta torde enligt SLK vara förenligt med vad lagstiftaren avsåg år 1990 (prop. 1989/90:110 s. 449 f. och s. 710). SLK har emellertid ändrat också den bestämmelse som placerats i 29 § (22 § i SLK:s förslag). Där har *aktie* ändrats till *värdepapper*. Regeringen instämmer i att de båda bestämmelserna bör avse samma sorts tillgångar. Aktier skall naturligtvis omfattas, men reglerna bör omfatta också andra delägarrätter. Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen framhåller att i många andra länder används ränterelaterade instrument för blankning. Även sådana tillgångar bör omfattas av regleringen. Ordet *aktier* byts därför ut mot *delägarrätter eller fordringsrätter*.

Hänvisningen i *andra stycket* till definitionen av blankningsaffär har lagts till efter påpekanden från Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet.

Utnyttjande av rätt att förvärva tillgångar

10 §

SLK:s förslag (8 §): Första stycket överensstämmer med regeringens förslag. Andra stycket finns inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Utnyttjandet av ett värdepapper för att förvärva tillgångar anses inte som avyttring. Beskattningen skjuts i stället upp till dess att den nyförvärvade tillgången avyttras. Bestämmelsen har sin nuvarande placering i 24 § 2 mom. sjätte stycket första meningen SIL, som infördes år 1990 (1990:1).

Enligt dagens lydelse gäller detta i fråga om bl.a. *köpooptioner* och *optionsrätter*. I IL har uttrycket *optionsrätt* bytts ut mot *teckningsoption*. År 1990 skrevs det in i 27 § 3 mom. SIL bl.a. ”optionsbevis som erhållits genom teckning av skuldebrev förenat med optionsrätt”. Detta byttes senare (1990:2) mot ”köp- eller teckningsoption som erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med option”. Samtidigt ändrades även 27 § 1 mom. SIL så att bl.a. ”teckningsoption” fördes in. I det nu aktuella lagrummet (24 § 2 mom. sjätte stycket första meningen SIL) stod oförändrat ”köpooption, ... optionsrätt”. SLK uttalade att *optionsrätt* borde ha bytts mot *teckningsoption*. Det skulle innebära att paragrafen gäller för *köpooptioner* och *teckningsoptioner*. SLK har emellertid tagit med bara *optioner*. Det räcker naturligtvis eftersom det aldrig kan vara aktuellt att utnyttja en *säljoption* för att förvärva tillgångar. Regeringen följer SLK:s förslag.

Andra stycket har lagts till för att underlätta för läsarna att hitta bestämmelsen om vad som gäller när värdepapperet har utnyttjats.

Vad som avses med terminer och optioner

11 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag. Bestämmelsen har dock skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att begreppet *allmän omsättning* bör preciseras i lagtexten. *Sveriges Advokatsamfund* ifrågasätter om inte tillägget *lämpat för allmän omsättning* och inte minst ordet *allmän* kommer att medföra ett onödigt tillämpningsproblem.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av terminer infördes genom 1990 års skattereform och är i dag placerad i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL (1990:1), se under Större ändringar.

Efter ett senare förtydligande framgår att denna särreglering är tillämplig bara på terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden (1990:2).

Uttrycket *allmän omsättning* används i ett antal lagar, bl.a. för att definiera fondpapper t.ex. i 1 § lagen om (1991:980) handel med finansiella instrument. Uttrycket används också i 3 kap. 27 a § LSK. När det gäller ordet *lämpat* finns en kommentar i avsnitt 7.2.8.

Lagrådet föreslår att definitionen av termin skall ändras. Inledningsvis påpekar Lagrådet att det inte är avtalet om terminen, utan själva terminen, som skall vara lämpad för allmän omsättning. Lagrådet föreslår också vissa redaktionella ändringar, bl.a. genom att bestämmelsen inleds med ”Med termin avses ett ömsesidigt åtagande” i stället för ”Med termin avses ett avtal”. Vidare föreslår Lagrådet att definitionen inte skall innehålla begränsningen att avtalet skall vara lämpad för allmän omsättning utan föreslår att en sådan begränsning i stället skall tas in i ett eget stycke där det föreskrivs att bestämmelserna om terminer gäller bara sådana terminer som är lämpade för allmän omsättning.

Regeringen gör följande bedömning. Med Lagrådets definition av termin blir det *åtagandet* som skall vara lämpat för allmän omsättning. En termin innebär emellertid inte bara ett åtagande utan också en *rätt*. Det som lämpar sig för allmän omsättning är snarast rätten och inte åtagandet. Regeringen anser därför inte att det är lämpligt att byta *avtal* mot *ömsesidigt åtagande*. När det gäller var begränsningen att terminen skall vara lämpad för allmän omsättning skall placeras vill regeringen framhålla att det som skiljer en termin från andra avtal om förvärv av tillgångar vid en viss framtida tidpunkt – t.ex. köp av aktier, fastigheter eller bostadsrätter – är att terminen är lämpad för allmän omsättning (se prop. 1990/91:54 s. 312). Det är en olycklig lagstiftningsteknik att ha en definition som innefattar en stor mängd avtal som många gånger inte anses som en termin ens av parterna, men samtidigt säga att bestämmelserna om terminer inte gäller på en stor del av de avtal som ingår i definitionen. Detta gäller särskilt när det går att göra inskränkningen redan i definitionen. Regeringen följer därför inte Lagrådets förslag på denna punkt. I övrigt följer regeringen Lagrådets förslag till redaktionella omskrivningar.

12 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag. Bestämmelsen har dock skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att även definitionen av optioner bör innebära att de skall vara lämpade för allmän omsättning och att utvidgningen bör göras i de bestämmelser där det är motiverat med en utvidgad innebörd av begreppet.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beträffande förslaget till definition av optioner hänvisas till vad som sägs under rubriken Större ändringar. Vissa bestämmelser om optioner gäller om de är lämpade för allmän omsättning medan andra bestämmelser gäller alla optioner. Eftersom det är vanligast att alla optioner omfattas, är det enklast att definitionen här i 12 § utformas så att alla optioner avses och i de fall där det finns ett krav på allmän omsättning skrivs kravet ut. Det innebär visserligen att det används olika metoder när det gäller definitionerna av terminer och optioner, men avsikten är att lagtexten skall bli så lättläst som möjligt.

Den nuvarande definitionen i 24 § 4 mom. tredje stycket infördes i SIL år 1990 (1990:1). Den överensstämde i stort med den för standardiserade optioner i punkt 7 av anvisningarna till 36 § KL, som infördes år 1987 (prop. 1986/87:150, bet. 1986/87:SkU50, SFS 1987:572).

Beräkningen

Huvudregel

13 §

SLK:s förslag (11 § första stycket): Det finns inte någon bestämmelse om förpliktelser, men i övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De grundläggande bestämmelserna om beräkningen motsvaras i dag av 24 § 1 mom. första stycket första och andra meningarna samt 24 § 4 mom. första stycket andra meningen SIL. De infördes år 1990 (1990:1).

Bestämmelsen har kompletterats i förhållande till SLK:s förslag så att den omfattar även förpliktelser, se vidare i kommentaren till 1 §. För förpliktelser finns sedan ytterligare bestämmelser i 15 §.

Paragrafen hade före 1990 års skattereform (1990:1) sin motsvarighet i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL. Man gjorde dock en anpassning till de ändrade reglerna om avyttringstidpunkten. I stora delar var lagrummet oförändrat sedan KL:s tillkomst. Nettointäktsberäkningen infördes år 1976 (SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) och bestämmelserna om att utgifter som finansierats med hjälp av olika offentliga bidrag inte fick räknas in i omkostnadsbeloppet (se 18 § nedan) kom till år 1983 (DsB 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311).

I SLK:s förslag och i lagrådsremissen är bestämmelserna i 13 och 14 §§ placerade i samma paragraf. Lagrådet föreslår emellertid att bestämmelserna skall delas upp på två paragrafer och lämnar också ett förslag till en redaktionell omskrivning. Regeringen följer Lagrådets förslag.

SLK:s förslag (11 § andra stycket): Termerna *anskaffningsvärde* och *förbättringskostnader* används. Förklaringarna av hur dessa termer används avslutas med *m.m.* Uttrycket ”om inte annat föreskrivs” finns inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en definition av *omkostnadsbeloppet*. Den är hämtad från 24 § 1 mom. första stycket andra meningen SIL. Angående förarbeten, se kommentaren till 13 §.

Termen *ingångsvärde* har tagits bort. I stället består *omkostnadsbeloppet* av dels *anskaffningsutgifter* dit även inköpsprovision, stämpelskatt m.m. räknas, dels *förbättringsutgifter*. SLK använde termerna *anskaffningsvärde* och *förbättringskostnader* och förklarade termerna som ”utgifter för anskaffning m.m.” resp. ”utgifter för förbättring m.m.” Eftersom det i båda fallen är fråga om operiodiserade poster är det lämpligt att båda termerna avslutas med *utgifter*. Dessa termer används i ett flertal paragrafer i IL. De byts ut utan någon anmärkning i författningskommentarerna till de olika paragraferna.

Enligt dagens lagtext ingår i ingångsvärdet (dvs. anskaffningsutgiften med IL:s terminologi) ”erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d.” Allt detta är utgifter för anskaffning varför det inte finns anledning att ta med *m.m.* När det gäller förbättringsutgifter står det ”vad som nedlagts som förbättring av egendomen (förbättringskostnad) *m.m.*” Inte heller i den situationen kan det finnas anledning att lägga till *m.m.*

Lagrådet påpekar att denna bestämmelse inte ger en korrekt bild av hur omkostnadsbeloppet skall beräknas (se Lagrådets yttrande angående 13 § i lagrådsremissen). Det finns ett antal regler om justering av anskaffningsutgiften och om att en schablon skall användas i stället för den verkliga utgiften. Enligt Lagrådets uppfattning är det nödvändigt att det av lagtexten framgår att den föreslagna definitionen inte är heltäckande. Lagrådet föreslår att ”om inte annat föreskrivs” skall läggas till.

Regeringen gör följande bedömning. Definitionen i denna paragraf innehåller en huvudregel om vad som avses med omkostnadsbelopp. Sedan finns ett stort antal specialregler som tar över huvudregeln. Som anförts i inledningen till 2 kap., som innehåller definitioner, finns det undantag från flera av de begrepp som definieras i lagen. Att så är fallet framgår normalt inte av definitionerna. I enstaka fall har det emellertid skrivits ut att det kan finnas undantag. Det kan vara upplysande att i denna centrala paragraf göra tillägget att det finns andra regler som tar över denna. Regeringen följer därför Lagrådets förslag. Det skall emellertid inte leda till motsatslut i andra paragrafer när uttrycket saknas.

Det kan finnas anledning att i detta sammanhang påpeka den ändring i terminologin som SLK föreslår. Enligt dagens regler skall *omkostnadsbeloppet* minskas i olika situationer. När det gäller värdeminskningsskatt m.m. på fastigheter som inte skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet vid en avyttring av fastigheten skall enligt 25 § 5 mom. första stycket SIL *omkostnadsbeloppet* minskas. Enligt 10 §

UAL är det *omkostnadsbeloppet* som skall minskas när en ersättningsbostad avyttras. Med SLK:s terminologi i IL är det i stället *anskaffningskostnaden* (eller *anskaffningsutgiften* med regeringens terminologi) som minskas. Omkostnadsbeloppet är då slutsumman som skall dras av från ersättningen. Det har den fördelen att när det står omkostnadsbeloppet behöver man inte tveka om det är det justerade eller ojusterade beloppet som avses. SLK har därför bytt uttryck från omkostnadsbeloppet till anskaffningsvärdet i ett antal bestämmelser. Det kan emellertid konstateras att uttrycken inte används på ett konsekvent sätt i dagens lagstiftning. I många bestämmelser står det att ingångsvärdet eller anskaffningsvärdet skall minskas. I andra fall regleras anskaffningsvärdet när det är omkostnadsbeloppet som avses. Också i dessa fall har SLK försökt att ha en enhetlig terminologi och bytt uttryck. Regeringen anser att uttrycken bör användas på ett konsekvent sätt och följer SLK:s förslag.

Vidare har SLK reserverat termen *omkostnadsbelopp* för det belopp som räknas fram *vid avyttringstillfället*. Det skapar emellertid problem i vissa situationer därför att man behöver ett uttryck för ett motsvarande belopp under innehavstiden. Det har lösts genom uttrycket, ”det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats vid tidpunkten för ...”. Detta problem har emellertid minskat efter att SLK lade fram sitt förslag. År 1998 infördes uttrycket *det skattemässiga värdet*, se 2 kap. 32 §. Regeringen föreslår därför att den termen skall användas i ett antal bestämmelser i inkomstlagen näringsverksamhet. Här i bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst, som gäller i såväl inkomstlagen näringsverksamhet som kapital, faller det sig emellertid naturligare att tala om det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats. Regeringen följer därför SLK:s förslag, om det inte sägs något annat i de enskilda författningskommentarerna.

Förpliktelser

15 §

SLK:s förslag (12 §): Gäller bara köp- och säljoptioner. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalvinstberäkningen för förpliktelser är i dag placerad i 24 § 1 mom. andra stycket SIL, som infördes år 1990 (1990:1).

Dagens bestämmelse gäller för förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. SIL. SLK har begränsat bestämmelsen till köp- och säljoptioner. Regeringen anser inte att det finns anledning att inskränka bestämmelsen och låter den i stället omfatta samtliga förpliktelser. De redaktionella ändringarna har gjorts för att markera att bestämmelsen gäller bara för utfärdaren.

Betalningar i utländsk valuta

16 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalvinstberäkningen när ersättning i utländsk valuta växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttringen har sin nuvarande placering i 24 § 1 mom. femte stycket SIL. Den kom till år 1990 i samband med införandet av regler om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av fordringar i utländsk valuta och vid betalning av skulder i sådan valuta (1990:2).

Lagrådet föreslår att paragrafen inte skall gälla i inkomstslaget näringsverksamhet (se Lagrådets yttrande angående 15 § i lagrådsremissen). Lagrådet påpekar att den föreslagna regleringen innebär att företag vid beskattningen normalt kommer att använda ett regelsystem för den skattemässiga omräkningen av ersättning i utländsk valuta när frågan är om beräkning av kapitalvinst och ett annat system när avyttringen avser andra tillgångar än kapitaltillgångar. Lagrådet menar att om paragrafen inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet, så skall den värdering och periodisering som allmänt gäller när tillgångar i näringsverksamhet avyttras mot ersättning i utländsk valuta tillämpas.

Regeringen gör följande bedömning. Om denna bestämmelse inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet, leder det inte till att samma regler kan tillämpas när lager, inventarier eller kapitaltillgångar avyttras mot ersättning i utländsk valuta. När det gäller kapitaltillgångar skall ju särskilda vinstberäkningar göras. Att denna regel inte tillämpas innebär bara att säljaren skall värdera ersättningen till kursen på avyttringsdagen när han beräknar kapitalvinsten eller kapitalförlusten på den avyttrade tillgången. Sedan får säljaren göra en separat beräkning av den kapitalvinst eller kapitalförlust som uppkommer genom valutakursförändringar på den utländska valutan som företaget har erhållit. Lagrådet utgår i sitt resonemang ifrån att säljaren inte får den utländska valutan på en gång utan att han först har en fordran på förvärvaren. I sådana fall kan säljaren också bli skyldig att göra en separat kapitalvinst/förlustberäkning på den utländska fordringen. Det skulle i vissa fall leda till att säljaren tvingas göra tre kapitalvinstberäkningar. Att regeln här i 16 § finns leder i sådana fall sannolikt till förenklingar för den som omfattas av regeln.

Som Lagrådet påpekar kan den omständigheten att företaget enligt 14 kap. 8 § skall värdera fordringar i utländsk valuta till kursen vid beskattningsårets utgång emellertid leda till komplikationer. Eftersom problemet förekommer bara om säljaren har en fordran i utländsk valuta över ett beskattningsårsskifte och fordran betalas inom trettio dagar från avyttringen och den utländska valuta som erhålls också växlas till svenska kronor inom samma tid rör problemet en begränsad del av de avyttringar som sker mot ersättning i utländsk valuta. En alternativ lösning på detta problem är att föreskriva att bestämmelsen i 14 kap. 8 § inte tillämpas i sådana situationer som omfattas av denna bestämmelse eller att det införs någon korrigeringsregel, som den som införts i 48 kap. 17 §. Regeringen vill emellertid inte ta ställning i denna fråga utan att först bereda den i vanlig ordning. Regeln här i 16 § överensstämmer med dagens regel. Den behålls därför tills vidare, men regeringen kommer senare att överväga om den bör ändras och i så fall hur.

Ersättningen överstiger marknadsvärdet

17 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avyttringar till överpris är hämtad från ett förslag till en ny lydelse av 24 § 6 mom. SIL i en lagrådsremiss, beslutad den 16 september 1999. Förslaget bygger på Stoppregelutredningens betänkande (SOU 1998:116). I SLK:s förslag var den bestämmelse som nu finns i 24 § 6 mom. SIL placerad i 51 kap. 9 §. Den bestämmelsen gäller bara när delägare i fåmansföretag eller delägarrens närstående avyttrar tillgångar till företaget. Den föreslås upphävd i den nyss nämnda lagrådsremissen.

Utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun

18 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* påpekar att begreppet näringsbidrag används på ett mer inskränkt sätt i detta lagrum än i 29 kap.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen kommer från 24 § 1 mom. första stycket tredje meningen SIL. Beträffande förarbeten se under 13 §.

I SLK:s förslag finns det inte någon generell definition av näringsbidrag. I 29 kap. 2 och 3 §§ definieras vad som avses med näringsbidrag i det kapitlet. Med SLK:s systematik gäller den definitionen emellertid inte generellt i lagen eftersom termen näringsbidrag i SLK:s förslag inte finns med i 2 kap. 1 §. Uttrycket näringsbidrag infördes samtidigt i föregångarna till bestämmelserna här i 18 § och i 29 kap. (DsB 1981:17, prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311). Definitionen har behållits i stort sett oförändrad sedan dess, med undantag för att Europeiska gemenskaperna har lagts till (se i kommentaren till 29 kap. 2 §). Näringsbidrag bör avse detsamma här i 18 § som i 29 kap. 2 och 3 §§. I regeringens förslag begränsas därför inte definitionen i 29 kap. till det kapitlet. I 2 kap. 1 § tas det in en hänvisning till 29 kap. 2 och 3 §§.

Tillgångar som avyttras på grund av att en säljoption utnyttjas

19 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen föreslås en uttrycklig bestämmelse om att premien för en säljoption räknas in i anskaffningsutgiften för den underliggande tillgången om optionen går till lösen. Detta anses i dag följa av den allmänna regleringen i 3 § 1 och 2 mom. SIL men det bör av tydlighetsskäl tas in i lagen. Eftersom innehavaren kan ha förvärvat säljoptionen från en tidigare innehavare används uttrycket *vad han betalat* i stället för *premien*.

Tillgångar som förvärvas genom att ett värdepapper utnyttjas

20 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften för en tillgång som förvärvats genom att ett värdepapper utnyttjas är hämtad från 24 § 2 mom. sjätte stycket andra mening- en SIL. Bestämmelserna infördes år 1990 (1990:1). Bestämmelsen har ändrats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag genom att ”omkostnadsbeloppet” ersatts med uttrycket ”det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om det utnyttjade värdepapperet hade avyttrats vid tid- punkten för utnyttjandet”. Ändringen har gjorts för att värdepapperet inte har avyttrats och då finns inte något omkostnadsbelopp, se kommentaren till 14 §.

Av 10 § framgår att utnyttjandet av ett värdepapper för att förvärva tillgångar inte anses som avyttring. Beskattningen skjuts i stället upp till dess att den förvärvade tillgången avyttras.

Tillgångar som förvärvas genom arv, gåva m.m.

21 och 22 §§

SLK:s förslag (17 §): 21 § (17 § första och andra styckena) överens- stämmer i sak med regeringens förslag, bortsett från redaktionella änd- ringar. Enligt SLK:s förslag till 22 § (17 § tredje stycket i SLK:s förslag) skall tillgången anses förvärvad för det bokförda värdet.

Remissinstanserna: Riksskatteverket påpekar att det behövs en be- stämmelse om att den som förvärvar en näringsfastighet på detta sätt skall återföra avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som den tidi- gare ägaren har gjort när förvärvaren i sin tur avyttrar fastigheten. *Juri- diska fakulteten vid Lunds universitet* anser att det vaga uttrycket *ägande- rättsövergång* i 21 § andra stycket bör ersättas med ”dagen för avyttring och för benefika förvärv motsvarande tidpunkt”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om anskaffningsutgiften för tillgångar som förvärvats genom arv, gåva, bo- delning eller liknande finns i dag i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL, där de placerades år 1990 (1990:1).

I 21 § första stycket finns den s.k. kontinuitetsprincipen som gäller vid arv, testamente, gåva, bodelning och liknande förvärv. Före 1990 års skattereform uttrycktes principen i 35 § 2 mom. tredje stycket KL, som gällde när fastigheter avyttrades. Genom hänvisningar tillämpades den också i fråga om aktier m.m. och bostadsrätter. Avyttring av annan lös egendom som förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller liknande var däremot bara undantagsvis skattepliktig. För dessa fall fanns kontinui- tetsprincipen särskilt uttryckt i 35 § 4 mom. KL.

Kontinuitetsprincipen kompletterades år 1990 med att den skulle till- lämpas också när skulder i utländsk valuta avyttrades (1990:2).

Enligt första stycket inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skatte- mässiga situation. Riksskatteverket efterlyser en bestämmelse om att för-

värvaren skall återföra överlåtarens avdrag för värdeminskingsavdrag och förbättrande reparationer och underhåll när förvärvaren i sin tur avyttrar en näringsfastighet. Den nu aktuella bestämmelsen är placerad i den avdelning som reglerar hur man beräknar kapitalvinsten. Vad som regleras är således skattemässig kontinuitet vid beräkning av kapitalvinster och inte återföring av värdeminskingsavdrag och avdrag för förbättrande reparationer och underhåll. När det gäller kontinuitet i fråga om sådana avdrag, se 19 kap. 18 §, 20 kap. 12 § och 26 kap. 14 §.

Kontinuitetsprincipen vid dödsfall innebär att det föreligger kontinuitet mellan den avlidne och den som ärver. Kontinuiteten gäller också för sådana tillgångar som boet förvärvat och som skiftas ut till den som ärver.

Lagrådet uttalar sig angående bestämmelsen i första stycket, bl.a. om hur den påverkar uttrycket *förvärvet* i 48 kap. 12 §, och förklarar att Lagrådet godtar den föreslagna formuleringen, men förordar att frågan om hur kontinuitetsbestämmelsen bäst bör utformas bör prövas i samband med översynen av vissa företagsskattefrågor (dir. 1998:55). (Se Lagrådets yttrande angående 19 § i lagrådsremissen.)

I 21 § *andra stycket* finns en regel om att mottagaren vid överlåtelser genom arv, gåva eller liknande som anskaffningsutgift för tillgången får räkna det omkostnadsbelopp som den tidigare ägaren skulle ha fått tillgodoräkna sig om han i stället avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången. Bestämmelsen skiljer sig från den i första stycket genom att genomsnittsmetoden skall tillämpas. I dagens lagtext står uttryckligen att genomsnittsmetoden skall tillämpas. Detta har utelämnats, metoden skall ju användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Den del av dagens bestämmelse i 24 § 3 mom. tredje stycket SIL som gäller skulder i utländsk valuta har brutits ut och lagts i 54 kap. 2 §.

Överlåtelsedagen har av SLK bytts mot *dagen för äganderättsövergången* för att begreppet *överlåtelse* innefattar ett visst mått av aktivitet och därför knappast kan passa för arv och testamente. Regeringen anser inte att uttrycket är så vagt att det behöver preciseras på det sätt som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet har föreslagit.

I 22 § anges vilken anskaffningsutgift som i vissa fall skall tillgodoräknas den som förvärvat en tillgång som var lagertillgång hos överlåtaren. Bestämmelsen har ändrats i förhållande till dagens lagtext liksom i förhållande till SLK:s förslag genom att *det bokförda värdet* har ersatts med *det skattemässiga värdet*. I kommentaren till 26 kap. 13 § finns en redogörelse för skälen till detta.

Både andra och tredje styckena infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

Kapitalförluster

23 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag men det innehåller också en regel om att kapitalförluster skall dras av bara om de är definitiva.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att avdrag skall göras bara om kapitalförluster är *verkliga* framgår indirekt genom 24 § 3 mom. SIL. Denna fråga har diskuterats under senare tid och det har också kommit några avgöranden från Regeringsrätten, se t.ex. RÅ 1997 ref. 11. Företagsskattekommittén kom i sitt slutbetänkande (SOU 1998:1) med ett förslag till reglering av den skattemässiga behandlingen när en ägare överför värden från ett bolag som sedan avyttras. Denna fråga ledde emellertid inte till lagstiftning utan frågan ses över av Utredningen om vissa företagsskattefrågor (dir. 1998:55). Regeringen följer SLK:s förslag och tar med ett krav på att kapitalförluster skall vara verkliga.

Bestämmelsen om att kapitalförluster skall vara definitiva har efter Lagrådets yttrande flyttats till 26 § andra stycket, se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Bestämmelsen har, liksom 24 och 25 §§, ändrats redaktionellt genom att den uttrycks så att bara verkliga kapitalförluster *anses* som kapitalförluster i stället för att bara verkliga kapitalförluster *skall dras av*. Detta har gjorts för att inte specialregler om rätt till avdrag för kapitalförluster (t.ex. kvoteringsreglerna i 48 kap. 20–27 §§) skall ha företräde framför denna generella regel. Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

24 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om förluster på grund av avsiktlig underprissättning är i dag placerad i 24 § 3 mom. första stycket SIL.

Bestämmelsen fick en generell utformning genom 1990 års skattereform (1990:1). Dessförinnan fanns en motsvarande bestämmelse i punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL. Den gällde dock bara fiktiva förluster när fastigheter avyttrades till närstående. Den bestämmelsen hade införts år 1987 (prop. 1987/88:62, bet. 1987/8:SkU15, SFS 1987:1203).

Lagrådet tar i sitt yttrande upp frågan om inte bestämmelsen bör begränsas till de fall då fastigheter överlåts mellan enskilda personer (se Lagrådets yttrande angående 22 §). Bestämmelsen överensstämmer med dagens regler. Det finns enligt regeringens bedömning inte anledning att i detta fall överväga en materiell ändring. Lagrådet tar vidare i anslutning till bestämmelsen i 3 § upp frågan om att denna bestämmelse kan påverka bedömningen av hur avyttringsbegreppet skall tolkas vid blandade överlåtelser. Som regeringen anför i kommentaren till 3 § ses avyttringsbegreppet över av Utredningen om vissa företagsskattefrågor (dir. 1998:55).

Bestämmelsen har ändrats redaktionellt för att inte specialregler om rätt till avdrag för kapitalförluster skall ha företräde framför denna generella regel (se kommentaren till 23 §). Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

25 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som gäller när den skattskyldige får vissa rättigheter och förmåner är i dag placerad i 24 § 3 mom. andra stycket SIL. Den infördes genom 1990 års skattereform framför allt med tanke på hyresrätter som lämnas i ersättning vid fastighetsförsäljningar. Bestämmelsen fick dock en generell utformning (1990:1).

Lagrådet uttalar att det framstår som materiellt egenartat att tillerkänna en hyresrätt ett värde i förlustfallen men inte i vinstfallen och menar att asymmetriska regelsystem i möjligaste mån bör undvikas. Lagrådet förespråkar att problematiken övervägs i lämpligt sammanhang. Bestämmelsen överensstämmer med dagens regler och regeringen finner inte anledning att överväga några materiella ändringar i detta sammanhang.

Bestämmelsen har ändrats redaktionellt för att inte specialregler om rätt till avdrag för kapitalförluster skall ha företräde framför denna generella regel (se kommentaren till 23 §). Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Beskattningstidpunkten

Huvudregel

26 §

SLK:s förslag (del av 18 § samt 21 § första stycket): SLK:s förslag till 18 § första stycket överensstämmer med regeringens förslag till *första stycket*. *Andra stycket* finns i 18 § i SLK:s förslag tillsammans med den bestämmelse som här placerats i 23 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig angående första stycket. *Riksskatteverket* framhåller angående andra stycket att av kravet på att förlusten skall vara definitiv får anses framgå att i de fall då tillkommande köpeskillning har avtalats kan avdrag för förlust inte medges. Det finns dock ingen reglering av hur beräkningen av resultatet skall göras. På motsvarande sätt som i vinstfallen bör det av lagtexten framgå att beräkningen skall ske enligt de regler som gällde vid avyttringen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om beskattningstidpunkten för kapitalvinster i 24 § 4 mom. första stycket SIL, var en av nyheterna i 1990 års skattereform (1990:1). Dessförinnan beskattades kapitalvinster när den första delen av ersättningen betalades (den s.k. första kronans princip). Vissa särregler fanns vid utflyttning ur landet i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL, införd år 1983 (BRÅ PM 1982:4, prop. 1982/83:144, bet. 1982/93:SkU51, SFS 1983:452).

Bestämmelsen i första stycket gäller också för kapitalförluster på grund av den bestämmelse som finns i 2 §. Dessutom gäller att en kapitalförlust skall dras av bara om förlusten är *definitiv*. En sådan regel är i dag placerad i 24 § 4 mom. första stycket tredje meningen SIL, där den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). I SLK:s förslag, liksom i lagrådsremissen, placerades bestämmelsen ihop med den bestämmelse som införts att kapitalförluster skall vara verkliga i 23 § (18 § i SLK:s förslag, 21 § i lagrådsremissen). Lagrådet ifrågasätter emellertid placeringen i 23 § och påpekar att regeln bör innebära att en förlust får dras av det år då

det kan konstateras att den är definitiv. Regeringen instämmer i Lagrådets uppfattning att detta är en bestämmelse om beskattningstidpunkten och flyttar den därför hit till 26 §. Vidare ändras formuleringen så att det framgår av lagtexten att bestämmelsen reglerar beskattningstidpunkten.

Riksskatteverket anför att det inte finns någon reglering av hur beräkningen av resultatet skall göras i de fall då det har avtalats om en tillkommande köpeskilling. Regeringen återkommer till den frågan, liksom Lagrådets yttrande angående den frågan, i kommentaren till 28 §.

Hänvisningar

27 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I lagrådsremissen togs det in hänvisningar i ett andra stycke till 26 § (24 § i lagrådsremissen) till olika bestämmelser om att kapitalvinster och kapitalförluster tas upp som intäkt respektive dras av vid en senare tidpunkt än avyttringen. Dessa har här flyttats över till en egen paragraf. Hänvisningarna avser reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§, avyttringar med kapitalförlust mellan närstående företag i 25 kap. 28–32 §§, uppskovsavgift vid avyttring av privatbostäder i 47 kap. och uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap. Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar gäller bara i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna om beskattningen av kapitalförluster vid avyttringar mellan närstående företag gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet, men blir tillämpliga också i inkomstslaget kapital om ett handelsbolag som har fysiska personer som delägare avyttrar en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Bestämmelserna om uppskovsavgift vid avyttring av privatbostäder gäller bara i inkomstslaget kapital.

Det finns ytterligare regler i inkomstslaget näringsverksamhet som innebär att beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster skjuts upp. Det gäller bestämmelserna i 37 kap. om fusioner och fissioner, i 38 kap. om verksamhetsavyttringar, i 39 kap. 12 § om övertagande av hela försäkringsbeståndet och i 39 kap. 20 § om sammanläggning eller delning av värdepappersfonder. Dessa regler är utformade så att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation. Någon hänvisning tas emellertid inte med här eftersom reglerna inte är utformade så att det uppkommer någon kapitalvinst eller kapitalförlust. Det är inte heller troligt att läsaren söker efter dessa regler här i 44 kap.

Tillkommande belopp

28 §

SLK:s förslag (21 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig. Se dock *Riksskatteverkets* yttrande angående 26 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om tillkommande belopp är i dag placerade i 24 § 4 mom. andra stycket SIL.

De infördes genom 1990 års skattereform och innebar att praxis kodifierades (1990:1). Före skattereformen hade praxis kodifierats i ett särskilt fall, nämligen utflyttningsfallen, se kommentaren till 26 §.

Bestämmelsen har ändrats redaktionellt, bl.a. för att markera att det tillkommande beloppet inte skall tas upp som intäkt utan ingå i en ny beräkning av en kapitalvinst eller kapitalförlust.

Lagrådet tar i sitt yttrande angående 26 § (21 § i det till Lagrådet remitterade förslaget) upp frågan hur denna paragraf skall samordnas med bestämmelsen i 26 § andra stycket att kapitalförluster får dras av först när de är definitiva. I sitt yttrande över 28 § (25 § i det till Lagrådet remitterade förslaget) tar Lagrådet vidare upp frågan hur kapitalvinstbeskattningen skall ske när en avyttring av en kapitaltillgång medför tillkommande belopp och uttalar att det är ovisst hur bestämmelsen skall tillämpas när det gäller kapitalförluster. Riksskatteverket tar i sitt yttrande angående 26 § (18 § i SLK:s förslag) upp frågan enligt vilka regler resultatet skall beräknas om det vid avyttringen uppkommit en förlust men det avtalats om tillkommande köpeskilling.

Regeringen gör följande bedömning. Dessa frågor kan man ställa redan med dagens regler. Det är centrala frågor där det är viktigt att regleringen får en tillfredsställande lösning. Det är inte lämpligt att komma med ett förslag i denna proposition utan att en utformning av förslaget har beretts i vanlig ordning. Regeringen har i stället för avsikt att snarast börja utarbeta ett förslag till lösning på dessa frågor och sedan bereda förslaget på vanligt sätt.

Blankning

29 §

SLK:s förslag (22 §): SLK:s förslag omfattar värdepapper. Beskattningstidpunkten i *första stycket första meningen* är när en delägar rätt förvärvas och återställs. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig. Se dock 9 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kapitalvinster på grund av blankningsaffärer står i dag i 24 § 4 mom. femte stycket SIL. Den tillkom vid 1990 års skattereform (1990:1). I SLK:s förslag utvidgades omfattningen av bestämmelsen genom att den föreslogs gälla för *värdepapper* i stället för *aktier*. Liksom i 9 § har detta i regeringens förslag ändrats till *delägar rätter och fordringsrätter*. Se vidare i kommentaren till 9 §. I avsnitt 7.2.8 finns under rubriken *Slutsatser* en motivering till att *värdepapper* i vissa fall ersätts med *delägar rätter eller fordringsrätter*.

I SLK:s förslag, liksom i dagens lagtext, står det att kapitalvinsten skall tas upp som intäkt det beskattningsår en delägar rätt förvärvas och återställs. Det kan ha skett under olika beskattningsår. Regeringen har därför valt att stryka *förvärvas*.

Terminer

30 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att kommitténs förslag kan innebära en materiell förändring genom att orden ”när fullgörande av avtalet skall ske” har bytts ut mot ”det år avtalet fullföljs eller annars upphör att gälla”. Av förarbetena framgår att beskattning skall ske först då leverans enligt kontraktet skall ske, även om nettning har ägt rum. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* påpekar, med instämmande av *Näringslivets Skattedelegation*, att eftersom en termin enligt definitionen i 11 § (9 § i SLK:s förslag) skall vara lämpad för allmän omsättning innebär det i kombination med reglerna om tidpunkten för beskattning här i 30 § att den säljande parten i ett avtal som inte är lämpat för allmän omsättning blir beskattad omedelbart för hela köpeskillingen även om han inte ens äger den underliggande egendomen. Det skulle innebära ett hinder mot all handel med terminer som inte sker över OM. Det innebär också att det saknas regler för t.ex. en indextermin eller ett annat terminskontrakt som bara kan avslutas med kontantavräkning. Det kan knappast göras en meningsfull vinstberäkning vid den tidpunkt då kontraktet ingås. Organisationerna föreslår därför att beskattning av en terminsaffär alltid skall ske först för det år då avtalet fullföljs eller annars upphör att gälla.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen regleras skattskyldighet för vinster och förluster på grund av terminer.

Bestämmelsen är i dag placerad i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL, som infördes genom 1990 års skattereform (1990:1). Den gällde då alla terminer men senare samma år (1990:2) begränsades den till terminer som är finansiella instrument för att bara sådana terminer som är avsedda för allmän omsättning skall omfattas.

Det finns inte anledning att nu ta upp frågan om en ändring av regeln så att den omfattar också terminer som inte är lämpade för allmän omsättning.

Uttryckssättet ”då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske” har bytts mot ”det år då avtalet fullföljs eller upphör att gälla”. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 s. 713) uttalas att beskattning skall ske omedelbart om betalning skulle utgå under löptiden. Detta kan i och för sig anses strida mot dagens lagtext, men är enligt regeringens bedömning den lämpligaste ordningen. Regeringen följer SLK:s förslag.

Optioner

31 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattningstidpunkten för kapitalvinster på grund av optioner o.d. är i dag placerade i 24 § 4 mom. tredje stycket SIL. Genom utformningen av

andra stycket har markerats att inte bara utfärdandet utan även upphörandet av förpliktelsen utlöser beskattning. Bestämmelserna infördes år 1990 (1990:1).

32 §

SLK:s förslag (25 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om i vilka fall premien för en option skall ingå i en kapitalvinstberäkning för den underliggande egendomen är hämtade från 24 § 4 mom. tredje stycket SIL. De infördes år 1990 (1990:1).

Värdepapper som anses avyttrade på grund av likvidation eller konkurs

Likvidation

33 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om omkostnadsbeloppet när en faktisk avyttring sker efter beslut om likvidation eller när likvidationen upphör är hämtad från 24 § 4 mom. sjunde stycket SIL. Den kom till år 1994 (1994:2).

I denna paragraf har SLK på några ställen ändrat uttrycket *anskaffningsvärde* till *omkostnadsbelopp*, se under kommentaren till 14 §.

Lagrådet har yttrat sig angående denna paragraf, se kommentaren till 8 §.

Konkurs

34 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att förslaget om att avdraget skall återföras i *tredje stycket första meningen* innehöll en bestämmelse också om att så skall ske när konkursen läggs ned. Vidare har några redaktionella ändringar gjorts.

Remissinstanserna: Riksskatteverket påpekar att bestämmelsen i *tredje stycket*, liksom motsvarande bestämmelse i dag, bör ändras. Ett konkursförfarande kan läggas ned bl.a. därför att det föreligger ett underskott. Då upplöses bolaget. I sådana fall bör det inte ske någon återföring.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna är hämtade från 24 § 4 mom. sjätte stycket SIL.

Bestämmelserna i *första stycket*, som reglerar anskaffningsutgiften när en faktisk avyttring sker efter det att ett värdepapper ansetts avyttrat på grund av beslut om konkurs, kom till år 1994 (1994:2).

Bestämmelserna i *andra* och *tredje styckena* om återföring i vissa fall efter beslut om konkurs infördes år 1993. Som Riksskatteverket påpekat

upplöses ett bolag som försatts i konkurs om konkursen läggs ned. I *tredje stycket första meningen* utelämnas därför bestämmelsen om att avdraget skall återföras om konkursen läggs ned. *Tredje stycket andra meningen* har utformats som ett förtydligande.

Uttrycken *omkostnadsbelopp* och *anskaffningsutgift* används på ett annat sätt än i dagens lagstiftning, se kommentaren till 14 §.

Lagrådet har yttrat sig angående denna paragraf, se kommentaren till 8 §.

Ersättningar i form av livräntor och liknande periodiska utbetalningar

Beskattning av livräntor som kapitalvinst och ränta

35 §

SLK:s förslag (29 §): Bestämmelsen har skrivits om redaktionellt, men i sak överensstämmer de båda förslagen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en grundläggande upplysning om hur ersättning i form av livränta för avyttrade tillgångar behandlas skattemässigt.

Bestämmelserna om livräntor finns i dag i 3 § 11 mom. i fråga om räntor och i 24 § 5 mom. SIL i fråga om kapitalvinster.

Lagrådet förordar att uttrycket *livsvarig livränta* i denna och följande bestämmelser byts ut mot *livränta* eftersom det inte finns något som tyder på att avsikten varit att hålla vissa livräntor utanför tillämpningsområdet (se Lagrådets yttrande angående 33–35 §§ i det till Lagrådet remitterade förslaget).

Regeringen gör följande bedömning. Det kan finnas anledning att utreda den fråga som Lagrådet tar upp. Dagens lagtext är emellertid utformad så att bestämmelserna gäller för livsvariga livräntor. Livräntor som inte är livsvariga brukar kapitaliseras efter marknadsräntorna och inte efter tabell II eller III i lagen om arvsskatt och gåvoskatt. Att i detta sammanhang, utan ytterligare utredning, göra bestämmelserna tillämpliga på alla livräntor är därför inte lämpligt.

Lagrådet påpekar att den skattemässiga behandlingen av en livränta påtagligt skiljer sig från vad som gäller om andra periodiska betalningar, se vidare i Lagrådets yttrande. Lagrådet förordar att det i lämpligt sammanhang görs en översyn av skattekonsekvenserna vid avyttringar av tillgångar mot ersättning i form av livränta eller liknande periodiska betalningar. Regeringens förslag innehåller inga sakliga ändringar i förhållande till dagens regler. Den av Lagrådet påtalade problematiken är inte en fråga som bör lösas i detta sammanhang.

Beräkning av kapitalvinst för livräntor

36 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inga erinringar mot förslaget.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om livräntor finns i dag i 24 § 5 mom. SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var de placerade i punkt 3 av anvisningarna till 35 §.

Beräkning av ränta för livräntor

37 §

SLK:s förslag (31 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om livräntor finns i dag i 3 § 11 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var de placerade i punkt 9 av anvisningarna till 38 §.

Bestämmelserna har placerats i avdelningen om kapitalvinster därför att det är en avyttring som ligger till grund för själva räntan. Avdragsrätt för sådana livräntor som är en form av periodiskt utgående ersättning för förvärvade tillgångar, infördes första gången i lagstiftningen år 1973 (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113).

Med visst undantag för benefika överlåtelse, innebar den nya lagstiftningen att en sedan länge utvecklad praxis kodifierades. En sådan livränta räknades inte som inkomst vid kapitalvinstberäkningen utan som inkomst i inkomstslaget tjänst och beskattades i takt med att den betalades ut. Detta innebar t.ex. att en säljare som flyttade utomlands kunde slippa betala skatt för inkomsten. Den köpare som bodde kvar i Sverige fick allmänt avdrag för vad han betalade. Bestämmelsen ändrades år 1984 eftersom beskattningen avvek från principerna för vinstbeskattning och reglerna dessutom kunde medföra oberättigade skatteförmåner för en säljare som flyttade ur landet (Ds Fi 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Lagrådet riktar kritik mot det sätt varpå räntan bestäms (se Lagrådets yttrande angående 33–35 §§ i lagrådsremissen). Förslaget överensstämmer med gällande rätt. Det finns inte anledning att här ta upp frågan om någon ändring.

Räntebeskattning av periodiska ersättningar

38 §

SLK:s förslag (31 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att den gäller för periodiska ersättningar som inte är livsvariga men som kan likställas med livränta.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om räntebeskattning av periodiska ersättningar som kan likställas med livräntor finns i dag i 3 § 11 mom. andra stycket SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var de placerade i punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 38 §KL.

I SLK:s förslag gäller bestämmelsen för periodiska ersättningar som inte är livsvariga men som kan likställas med livränta. I dagens lagtext används uttryckssättet ”med livränta jämförligt periodiskt vederlag”. Det finns inte anledning att begränsa bestämmelsen i förhållande till dagens lagtext, varför ”som inte är livsvarig” stryks.

Också denna bestämmelse har placerats i avdelningen om kapitalvinster därför att det är en avyttring som ligger till grund för själva räntan och för att bestämmelsen hör ihop med 35–37 §§.

Köparens ränteutgift

39 §

SLK:s förslag (31 § tredje stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om köparens avdrag för ränta finns i dag i 3 § 11 mom. tredje stycket SIL. Före 1990 års skattereform (1990:1) var den placerad i punkt 7 av anvisningarna till 39 § KL.

Bestämmelsen har placerats i avdelningen om kapitalvinster därför att den hör ihop med 35–38 §§.

45 kap. Avyttring av fastigheter

Kapitlet innehåller de särskilda bestämmelser om kapitalvinstberäkningen som gäller vid avyttring av fastigheter. De är med vissa justeringar hämtade från 25 § SIL. Kapitlet är placerat som 43 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i KL beskattades bara den som inom en tioårsperiod från förvärvet avyttrade en fastighet som förvärvats oneröst. Den som avyttrade en benefikt förvärvad fastighet beskattades över huvud taget inte.

År 1951 (förarbeten, se nedan) ändrades reglerna bl.a. genom att avyttring av fastigheter som någon fått genom bodelning av annan anledning än makes död eller i gåva av make eller någon annan närstående inordnades bland de skattepliktiga objekten. År 1967 (förarbeten, se nedan) blev alla kapitalvinster skattepliktiga, oavsett hur fastigheten förvärvats. Beskattningen gjordes evig, men för fastigheter som avyttrades efter minst två års innehav beskattades bara 75 % av vinsten. Samtidigt infördes bl.a. olika alternativa metoder att beräkna anskaffningsvärdet och indexerung.

År 1976 (förarbeten, se nedan) ledde realisationsvinstkommitténs betänkande till att hela kapitalvinsten blev skattepliktig också för fastigheter som innehafts längre tid än två år.

Också 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) byggde på att hela kapitalvinsten vid en fastighetsavyttring skulle beskattas medan förlusten kvoterades. Beräkningen är numera nominell. Inledningsvis fanns möj-

lighet att i stället schablonmässigt beräkna kapitalvinsten till en viss procent av försäljningspriset. Dessa s.k. takregler har numera upphört att gälla.

I anslutning till att takreglerna upphävdes infördes år 1993 (förarbeten, se nedan) i stället bestämmelser om att även vinsten skall kvoterats.

År 1998 ändrades reglerna för juridiska personer så att för dem skall hela kapitalvinsten och kapitalförlusten tas upp respektive dras av (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till nedanstående förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761
- 1967 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748
- 1976 En allmän översyn (fastighetsreglering, beräkningsenhet), SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343
- 1981 Ändrade bestämmelser för bl.a. förbättringsarbeten, SOU 1977:86, prop. 1980/81:68 och 104, bet. 1980/81:SkU40, SFS 1981:256
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1993 Kvoteringsregler, prop. 1993/93:45, bet. 1993/93:SkU11, SFS 1993:1471
- 1998 Hela vinsten resp. förlusten blev skattepliktig för juridiska personer, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar. Andra stycket gäller också tomträtter. Det finns inte någon regel om att det är bestämmelserna om *näringsfastigheter* som skall gälla för strömfall och rättigheter till vattenkraft.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Bestämmelsen i *andra stycket* om tomträtter, strömfall och rättigheter till vattenkraft placerades genom 1990 års skattereform i 24 § 1 mom. fjärde stycket första meningen SIL. Dessförinnan fanns dess motsvarighet i 35 § 2 mom. fjärde stycket KL. Ursprungligen fanns bestämmelserna om kapitalvinster samlade i 35 § KL. Uppdelningen i moment kom till år 1951 när även tomträtt fördes in i lagtexten. År 1967 fick bestämmelsen sitt nuvarande innehåll.

Det är naturligare att placera bestämmelsen om att olika rättigheter skall likställas med fastigheter i detta kapitel bland de särskilda reglerna för fastigheter än bland de allmänna kapitalvinstreglerna, varför den har tagits in här. Bestämmelsen om *tomträtter* har emellertid inte tagits med här i regeringens förslag. Lagrådet föreslår nämligen att bestämmelsen skall göras generell för hela IL och placeras i 2 kap. 6 §. Regeringen följer Lagrådets förslag. När det gäller *strömfall och rättigheter till vattenkraft* finns det ingen bestämmelse som reglerar om de skall räknas som privatbostadsfastigheter eller näringsfastigheter. De bör, som Lagrådet föreslagit, alltid beskattas enligt de regler som gäller näringsfastigheter, varför det skrivs in att det är bestämmelserna om kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet som skall tillämpas.

I 24 § 1 mom. fjärde stycket SIL finns också en bestämmelse om att vad som sägs om fastigheter gäller oavsett om fastigheten ligger i Sverige eller utomlands. Någon motsvarighet till den bestämmelsen har inte tagits med, eftersom det följer av 2 kap. 2 § att de termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna i 47 kap. om att den som avyttrar en privatbostadsfastighet kan få uppskov med beskattning av kapitalvinsten.

Beräkningsenhet

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att taxeringsenheten är utgångspunkt för kapitalvinstberäkningen framgår i dag av 25 § 1 mom. första stycket SIL. Före 1990 års skattereform hade bestämmelsen sin placering i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. Den kom till år 1976.

Att kapitalvinsten för en privatbostadsfastighet beräknas särskilt är hämtat från 25 § 1 mom. första stycket SIL. Bestämmelserna om privatbostadsfastigheter var en av nyheterna i reformen.

Eftersom termen taxeringsenhet inte kan tillämpas på alla fastigheter utomlands är det oklart vad som skall vara beräkningsenhet när fastigheter utomlands avyttras. Det framstår emellertid som självklart att i möjligaste mån ha samma beräkningsenhet i dessa fall och därför föreslås en ny regel med denna innebörd.

4 §

SLK:s förslag (4 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att det skall tas in en bestämmelse om hur kapitalvinsten skall beräknas vid avyttring av fastigheter som är belägna i utlandet i ett nytt tredje stycke som motsvarar 3 § tredje stycket.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Genom bestämmelserna i paragrafen kan två eller flera taxeringsenheter under vissa förutsättningar behandlas som en taxeringsenhet. Den är ett alternativ till huvudregeln i 3 § och är en motsvarighet till nuvarande 25 § 1 mom. andra stycket SIL.

Före 1990 års skattereform var bestämmelserna placerade i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. De infördes år 1981.

Den av Riksskatteverket förslagna regeln för fastigheter i utlandet kan sällan bli aktuell eftersom reglerna här i 4 § bygger på att det finns en indelning i taxeringsenheter och att denna indelning har förändrats. Regeringen anser inte att det finns skäl att reglera motsvarande situationer i utlandet.

I SLK:s förslag till 4 § finns ett andra stycke som, efter förslag av Lagrådet, har flyttats över till 9 § och 23 §.

Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om när marköverföring genom bl.a. fastighetsreglering och inlösen anses som avyttring är hämtade från 25 § 2 mom. första stycket SIL. Motsvarande bestämmelser var före 1990 års skattereform placerade i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL där de infördes år 1976 och justerades år 1981.

Allframtidsupplätelser

6–8 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Några redaktionella ändringar har gjorts, bl.a. definieras i SLK:s förslag

till 7 § *engångersättning för allframtidssupplåtelse* i stället för *allframtidssupplåtelse*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att allframtidssupplåtelse likställs med avyttring framgår i dag av 25 § 2 mom. andra och tredje styckena SIL, där reglerna placerades genom 1990 års skattereform.

Dessförinnan fanns dessa bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL. De kom till år 1946 (prop. 1946:105, bet. 1946:BevU18, SFS 1946:109).

Att ersättningar avseende skog kan ingå i kapitalvinstberäkningen infördes år 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500).

I 25 § 2 mom. andra stycket SIL står att engångsersättningen är att betrakta som köpeskilling. En sådan bestämmelse kan inte behövas och har därför inte tagits med här. Bestämmelsen i nuvarande 25 § 2 mom. fjärde stycket SIL om att avdrag schablonmässigt kan medges med 5 000 kronor har placerats bland bestämmelserna om omkostnadsbeloppet i 24 § tredje stycket.

I 7 § första strecksatsen har *naturvårdslagen (1964:822)* ersatts med *miljöbalken* med anledning av en lagändring år 1998 (prop. 1997/98:90, SFS 1998:817 ändringen i SIL). Bestämmelsen har ändrats i förhållande till SLK:s förslag så att det är *allframtidssupplåtelse* som definieras i stället för *ersättning för allframtidssupplåtelse*. Vidare har den förtydligats genom att det skrivs in i första strecksatsen att det skall vara fråga om inskränkningar *för obegränsad tid*.

9 §

SLK:s förslag (4 § andra stycket): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men den har flyttats och skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som anses som *en* fastighet vid tillämpning av bestämmelserna om allframtidssupplåtelse är hämtad från nuvarande 25 § 1 mom. tredje stycket SIL. Före 1990 års skattereform var bestämmelsen placerad i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. Den infördes år 1981.

Bestämmelsen har efter förslag av Lagrådet flyttats över från 4 § andra stycket. Den utformas i enlighet med ett förslag från Lagrådet.

Ersättning för inventarier

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hur kapitalvinsten skall beräknas när ersättningen för en fastighet omfattar även inventarier framgår i dag av 25 § 3 mom. SIL. Dess motsvarighet före 1990 års skattereform fanns i punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL och i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL. Bestämmelsen infördes år

1938 (SOU 1937:42, prop. 1938:258, bet. 1938: BevU32, SFS 1938:368).

Omkostnadsbeloppet

Förbättringsutgifter

Kommentar till 11–15 §§: Lagrådet konstaterar att 11 § (10 § i lagrådsremissen) innehåller en definition av termen förbättringsutgifter. Lagrådet tar upp några frågor om innebörden av det aktuella förbättringsbegreppet samt efterlyst ett klarläggande av begreppet. Lagrådet uttalar emellertid sin förståelse för svårigheterna med att lämna ett sådant klargörande och föreslår då som alternativ att det inte skall finnas någon fullständig definition av termen förbättringsutgifter utan att det bara skall anges att till sådana utgifter räknas också förbättrande reparationer och underhåll. Lagrådsremissens bestämmelser i 10–13 §§ har därför redigerats om och bildar 11–15 §§. Bestämmelsen om den undre beloppsgränsen för förbättringsutgifter är den mest allmänna och placeras därför först (11 §). Därefter kommer tre bestämmelser om när reparationer och underhåll anses som förbättringsutgifter (12–14 §) och slutligen placeras en bestämmelse om värderingen av vissa förbättringsutgifter (15 §).

11 §

SLK:s förslag (12 § första stycket första meningen och andra stycket): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beloppsgränsen för vilka utgifter som skall räknas som förbättringsutgifter är hämtad från 25 § 4 mom. första stycket SIL.

Reglerna hade före 1990 års skattereform sin motsvarighet i punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. Beloppsgränsen infördes år 1967 och var då 3 000 kronor. Den höjdes genom 1990 års skattereform till sitt nuvarande belopp.

Ordet *sammanlagt* har lagts till för att markera att beloppsgränsen gäller gemensamt för exempelvis nybyggnader samt förbättrande reparationer och underhåll.

Bestämmelsen om vilket beskattningsår utgifter normalt skall hänföras till kommer från de två sista meningarna i 25 § 4 mom. första stycket SIL. De infördes i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL år 1976.

Bestämmelsen samt bestämmelserna i 12–15 §§ har ändrats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag för att det tydligare skall framgå att denna regel gäller generellt i fråga om förbättringsutgifter för fastigheter, dvs. även för sådana förbättringsutgifter som avses i 12–15 §§, om det inte finns något annat som gör att denna paragraf ej blir tillämplig (t.ex. undantaget i 13 § andra stycket).

12 §

SLK:s förslag (10 § 2 och 12 § första stycket andra meningen): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts. Bl.a. använder SLK uttrycket *förbättrande reparationer*.

Remissinstanserna: *Byggentreprenörerna* menar att SLK:s förslag att byta *värdehöjande reparationer* mot *förbättrande reparationer* innebär en materiell ändring som inte är acceptabel utan föregående utredning. *Svenska Revisorsamfundet SRS* pekar också på att det kan innebära en materiell ändring att byta *värdehöjande* mot *förbättrande* och menar att det avgörande bör vara om reparationer är värdehöjande och inte om de i sig är förbättrande eller inte.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om förbättrande reparationer och underhåll finns i dag i 25 § 4 mom. första stycket SIL.

Reglerna hade före 1990 års skattereform sin motsvarighet i punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. Förbättringar har sedan lagens tillkomst varit avdragsgilla. Bestämmelserna om förbättrande reparationer kom till år 1953 i samband med införandet av schablonbeskattningen av villor (prop. 1953:187, bet. 1953:BevU50, SFS 1953:404). Femårsgränsen infördes vid 1990 års skattereform.

SLK har bytt *värdehöjande reparationer* mot *förbättrande reparationer* med motivering att det är fråga om fastighetens beskaffenhet, inte om dess värde. Som framgår av lagtexten är det fastighetens skick som är avgörande och inte dess värde. Regeringen följer därför SLK:s förslag att använda uttrycket *förbättrande*. I SLK:s förslag till 23 kap. om återföring av avdrag på näringsfastigheter, som motsvarar 26 kap. här, använder kommittén emellertid uttrycket *förbättrande reparationer och underhåll*. Det finns inte anledning att ha olika uttryckssätt i dessa två sammanhang. Regeringen väljer att använda uttrycket *förbättrande reparationer och underhåll* också här.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. och som vid avyttring eller karaktärsbyte tagits upp i inkomstslaget näringsverksamhet är i dag placerade i 25 § 4 mom. tredje stycket SIL. De infördes genom 1990 års skattereform.

14 §

SLK:s förslag (10 § 3 och 4): Överensstämmer med regeringens förslag, men bestämmelserna har ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att vissa utgifter för näringsfastigheter som inte har fått dras av löpande får räknas som förbättringsutgifter kom till år 1979 (DsB 1978:7, prop. 1978/79:209, bet. 1978/79:SkU11, SFS 1979:1017). De är i dag placerade i 25 § 4 mom. första stycket SIL.

15 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att belopp för förbättringsarbeten och liknande som tagits upp som intäkt i ägarens byggnadsrörelse räknas som utgifter för förbättring är hämtat från 25 § 4 mom. andra stycket SIL. Före 1990 års skattereform var dess motsvarighet placerad i punkt 2 a tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL, där den infördes år 1981. Bestämmelsen har här utformats som en värderingsregel. Bestämmelserna i 11–14 §§ skall beaktas också i fråga om sådana förbättringsutgifter.

Värdeminskningssavdrag m.m.

16 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att det skall vara *omkostnadsbeloppet* och inte *anskaffningsutgiften* som skall minskas med värdeminskningssavdragen m.m.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen här i 16 § om värdeminskningssavdrag som på grund av undantagen i 26 kap. inte återförts i näringsverksamhet är hämtad från 25 § 5 mom. första och andra styckena SIL, där den infördes år 1990.

I SLK:s förslag fanns också 26 kap. 13 § omnämnd i *andra stycket*. Att det lagrummet tagits bort beror på att enligt regeringens förslag till 26 kap. 13 § hänvisas inte längre till 5 §, se vidare i kommentaren till 26 kap. 13 §.

Bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst är utformade så att *omkostnadsbeloppet* är det belopp som man slutligen räknar ut när en tillgång är avyttrad. Det varken minskas eller ökas. Det som minskas är i stället *anskaffningsutgiften*, se kommentaren till 44 kap. 14 §.

Ersättningsfond

17 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är tillämplig när en skattskyldig avyttrar en fastighet med byggnad eller markanläggning som skrivits av genom att ersättningsfond tagits i anspråk och avskrivningarna inte återförs eller återförts i näringsverksamhet. Bestämmelsen är hämtad från 25 § 5 mom. tredje och fjärde styckena SIL, som infördes genom 1990 års skattereform. Av den nu gällande utformningen förefaller det som om en förutsättning är att byggnaden eller markanläggningen finns kvar vid avyttringen. SLK utgår ifrån att avsikten varit att bestämmelsen skall tillämpas även när byggnaden eller mark-

anläggningen inte länge finns kvar och har utformat bestämmelsen i enlighet med detta. Regeringen följer SLK:s förslag.

I SLK:s förslag fanns också 26 kap. 13 § omnämnd i *tredje stycket*. Att det lagrummet tagits bort beror på att enligt regeringens förslag till 26 kap. 13 § hänvisas inte längre till 4 §, se vidare i kommentaren till 26 kap. 13 §.

Liksom i 16 § används uttrycket *anskaffningsutgiften* i stället för *omkostnadsbeloppet*.

18 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen upplyser om att det finns en bestämmelse om att anskaffningsutgiften skall minskas när en ersättningsfond för mark tagits i anspråk. Den materiella bestämmelsen finns i dag i 7 § ErFL.

Liksom i 16 § används uttrycket *anskaffningsutgiften* i stället för *omkostnadsbeloppet*.

Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar

19–22 §§

SLK:s förslag (17–20 §§): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att regeringen har gjort några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När bara en del av en fastighet avyttras måste anskaffningsutgiften och förbättringsutgifter fördelas på den avyttrade delen och den återstående delen. Som huvudregel görs detta genom en faktisk uppdelning (19 §) men den skattskyldige kan välja att i stället fördela det totala omkostnadsbeloppet efter värdet vid försäljningen (20 §). När bara en liten del av en stor taxeringsenhet avyttras finns en schablonregel (21 §). Eftersom schablonregeln i 21 § inte gäller för marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) har sådana avyttringar lagts i en egen paragraf (22 §).

Bestämmelserna är i dag placerade i 25 § 6 mom. första och andra styckena SIL, där de placerades år 1990. Dessförinnan var de placerade i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § KL. De infördes år 1976.

Enligt den bestämmelse i KL som motsvarar 21 § är det *ingångsvärdet* (dvs. anskaffningsutgiften med IL:s terminologi) som får beräknas till en krona per kvadratmeter. SLK har ändrat det så att det är *omkostnadsbeloppet* som får beräknas schablonmässigt. Ingen remissinstans har haft något att erinra. Kommittén har emellertid inte lämnat någon motivering till bytet. Det framgår inte klart av förarbetena (SOU 1975:53 prop. 1975/76:180) vilket som var avsikten, men skälet torde vara att det skall finnas en enkel metod där man skall slippa utreda vad som har hänt tidigare. Om det vore anskaffningsutgiften som skulle bestämmas schablonmässigt, skulle man ändå behöva utreda vilka förbättringsutgifter som har lagts ned tidigare. Det är därför rimligare att det är det slutliga

omkostnadsbeloppet som får bestämmas schablonmässigt. Regeringen följer således SLK:s förslag.

23 §

SLK:s förslag (4 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att den flyttats och skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som anses som *en* fastighet vid tillämpning av bestämmelserna om delavyttringar är hämtad från nuvarande 25 § 1 mom. tredje stycket SIL. Före 1990 års skattereform var bestämmelsen placerad i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. Den infördes år 1981.

Bestämmelsen har efter förslag av Lagrådet flyttats över från 4 § andra stycket och utformats i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser

24 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men vissa redaktionella ändringar har gjorts av regeringen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser obligatoriskt beräknas genom en proportionering är hämtat från i 25 § 6 mom. tredje stycket SIL. Beträffande bestämmelsens placering före 1990 års skattereform hänvisas till vad som sagts under 19–22 §§. I *andra stycket* används uttrycket ”hela fastighetens marknadsvärde” i stället för ”fastighetens hela värde”. Det är en redaktionell ändring i förhållande till SLK:s förslag som har gjorts för att lydelsen skall överensstämma med lydelsen i 6 §.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att omkostnadsbeloppet i stället schablonmässigt kan beräknas till 5 000 kronor har utformats med utgångspunkt från dels 25 § 2 mom. fjärde stycket SIL, dels 25 § 6 mom. tredje stycket SIL. Schablonavdraget infördes år 1968 och bestämdes år 1986 till sitt nuvarande belopp (prop. 1968:88, bet. 1968:BevU43, SFS 1968:275 och prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113). Stycket har ändrats redaktionellt i förhållande till SLK:s förslag. SLK har utformat tredje stycket så att kapitalvinsten får beräknas som summan av alla ersättningar under beskattningsåret minskat med 5 000 kronor. Bestämmelsen står i ett avsnitt som behandlar beräkning av omkostnadsbelopp och inte beräkning av kapitalvinsten. Den har därför ändrats redaktionellt. Någon ändring i sak är dock inte avsedd.

Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser

25 §

SLK:s förslag (22 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När anskaffningsutgiften för en avyttrad fastighet beräknas måste hänsyn tas till eventuella delavyttringar som ägt rum under innehavstiden. Eftersom beräkningen av den del av den ursprungliga anskaffningsutgiften som kan anses konsumerad genom delavyttringen ofta måste göras lång tid därefter, finns i *första stycket andra meningen* en schablonregel.

I paragrafen finns bestämmelser även för allframtidsupplåtelser och marköverföringar.

Bestämmelsen har hämtats från 25 § 6 mom. fjärde och femte styckena SIL. Beträffande den tidigare placeringen hänvisas till vad som sagts under 19–22 §§.

Skadeersättningar

26 §

SLK:s förslag (23 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att försäkrings- och andra skadeersättningar i vissa fall skall påverka kapitalvinstberäkningen är hämtad från 25 § 7 mom. SIL.

Före 1990 års skattereform fanns en motsvarighet i punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL. Bestämmelsen infördes år 1967, då i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Enligt SLK:s förslag gäller bestämmelsen ”skattefri försäkringsersättning eller skattefri annan ersättning för förbättringsarbeten”. I regeringens förslag har det ändrats genom att *skade* har lagts till framför ersättning i likhet med utformningen av dagens lagtext. Vidare har lagts till ”eller därmed likställda reparations- och underhållsarbeten”, också det i överensstämmelse med dagens lagtext.

Liksom i 16 § används uttrycket *anskaffningsutgiften* i stället för *omkostnadsbeloppet*.

Uppskov

27 §

SLK:s förslag (24 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om tidigare uppskov när ersättningsfastigheten avyttras är hämtad från 25 § 8 mom. SIL.

Före 1990 års skattereform fanns en liknande bestämmelse i 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst och dessförinnan i 4 § lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. År 1993 återinfördes möjligheter till uppskov vid kapitalvinstbeskattningen genom UAL. Denna lag – som gäller för både fastigheter och bostadsrätter – har placerats i 47 kap.

Liksom i 16 § används uttrycket *anskaffningsutgiften* i stället för *omkostnadsbeloppet*.

Fastigheter förvärvade före år 1952

28 och 29 §§

SLK:s förslag (25 §): När det gäller utländska fastigheter saknas det en uttrycklig regel i paragrafen om att faktisk ersättning skall användas som anskaffningsutgift. Det finns inte heller en regel om att hänsyn i så fall inte skall tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952. Bestämmelsen om utländska fastigheter innehåller ett krav på att den skattskyldige *visar* marknadsvärdet. Regeringen har redigerat om paragrafen och delat upp den på två.

Remissinstanserna: När det gäller bestämmelsen om utländska fastigheter ifrågasätter *Riksskatteverket* om det inte räcker att den skattskyldige gör *sannolikt* vilket marknadsvärdet var år 1952. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser i fråga om samma regel att det inte finns några skäl att införa en regel som i praktiken inte går att tillämpa för relativt sällsynta fall. Samfundet anser att det i stället bör överlämnas till rättspraxis att lösa uppkommande frågor eftersom det i regel är fråga om individuella faktorer som måste ligga till grund för bedömningen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda reglerna för beräkning av anskaffningsutgift för fastigheter som förvärvats före år 1952 är hämtade från 25 § 9 mom. SIL, där de infördes år 1993. Dessa regler motsvarar den alternativregel I som tidigare fanns i punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL. Den infördes år 1967 (då med sticdatum den 1 januari 1914, år 1976 ändrat till 1952) och slopades vid skattereformen år 1990.

Regeln, som är obligatorisk, bygger alltid på ett faktiskt taxeringsvärde även om detta kan omfatta även andra fastigheter eller vara fastställt senare. Den kan därför inte tillämpas på fastigheter utomlands. SLK har i stället föreslagit att det skall tas in en regel om att marknadsvärdet den 1 januari 1952 får användas som anskaffningsutgift, om den skattskyldige *visar* hur högt detta värde är. Regeringen finner inte anledning att ta in någon regel om att den skattskyldige skall visa marknadsvärdet. I stället får vanliga regler om bevisbördan tillämpas. SLK:s regler bygger på att om den skattskyldige inte *visar* marknadsvärdet så gäller vanliga regler, dvs. man utgår från den faktiska ersättningen och man får räkna med utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952. Regeringen anser att regeln bör utformas så att den mer motsvarar vad som gäller för svenska fastigheter. Ersättningen får därför användas som anskaffningsutgift, om den överstiger marknadsvärdet den 1 januari 1952. Hänsyn får inte tas till utgifter och avdrag som avser tiden före år 1952.

För att paragrafen inte skall bli alltför omfattande delas den upp på två, där de utländska fastigheterna läggs i en egen paragraf, 29 §.

Handelsbolags överlåtelse till underpris till delägare eller närstående

30 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överlåtelser till underpris av fastigheter eller tomtmark från ett svenskt handelsbolag till en delägare eller någon närstående till delägaren är hämtad från ett förslag i en lagrådsremiss, beslutad den 16 september 1999. Enligt det förslaget skall stoppreglerna om delägars utköp av fastigheter i punkt 24 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL (51 kap. 11 § i SLK:s förslag) avskaffas och i stället skall det införas en ny bestämmelse i 25 § 10 a mom. SIL. Förslaget grundar sig på Stoppregelutredningens förslag (SOU 1998:116).

Att bestämmelsen enligt lagrådsremissens förslag inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet (*andra stycket*) kan läsas ut av att det inte finns någon hänvisning till 25 § 10 a mom. SIL från inkomstslaget näringsverksamhet (dvs. varken från sista stycket i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL eller i 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL). Om undantaget inte fanns, skulle reglerna gälla också för juridiska personer som är delägare i handelsbolaget. För dem gäller i stället vanliga regler, t.ex. om uttagsbeskattning.

Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

31 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1998 togs det in bestämmelser i 2 § 4 a mom. SIL om att kapitalförluster vid avyttringar mellan vissa företag i intressegemenskap skall dras av först vid ett senare tillfälle. Bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet och har därför placerats i 25 kap. När det är ett svenskt handelsbolag som avyttrar en fastighet skall delägare som är fysiska personer dra av kapitalförlusten på fastigheten i inkomstslaget kapital. Det behövs därför en bestämmelse här i detta kapitel om kapitalförluster där det står att bestämmelsen gäller också i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt efter lagrådsbehandlingen.

Underskott i näringsverksamhet

32 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att kapitalvinsten i inkomstslaget kapital skall minskas med ett underskott i näringsverksamhet är hämtad från 25 § 10 mom. (tidigare 11 mom.) SIL och infördes när 1990 års skattereform kompletterades (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Eftersom bestämmelserna om fysiska personer enligt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas också i fråga om dödsbon om inget annat sägs, nämns i lagtexten bara fysiska personer.

Kvotering i inkomstslaget kapital

I SLK:s förslag finns två bestämmelser om kvotering av kapitalvinster och kapitalförluster, en bestämmelse som gäller i inkomstslaget kapital (27 § i SLK:s förslag) och en i inkomstslaget näringsverksamhet (28 § i SLK:s förslag).

SLK:s förslag till bestämmelse i *inkomstslaget näringsverksamhet* bygger på bestämmelser i 2 § 1 mom. åttonde stycket och 25 § 11 mom. SIL som gällde för juridiska personer, men som ändrades år 1998. De då gällande bestämmelserna innebar att hos juridiska personer skulle 90 % av en kapitalvinst tas upp och 90 % av en kapitalförlust dras av. Reglerna infördes år 1993. Kvoteringen för juridiska personer slopades år 1998, vilket innebär att det inte behövs någon bestämmelse i inkomstslaget näringsverksamhet.

SLK:s förslag innehåller emellertid också en bestämmelse om att bara 63 % av *förluster som uppkommer i handelsbolag* skall dras av. Ett antal remissinstanser är kritiska till detta förslag. *Byggentreprenörerna*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR*, *Näringslivets Skattedelegation* liksom *Sveriges Advokatsamfund* menar att hos juridiska personer som är delägare i ett handelsbolag får kapitalförluster som uppkommer i handelsbolaget dras av till 90 % enligt gällande rätt. Enligt *Sveriges Fastighetsägareförbunds* uppfattning talar övervägande skäl för denna slutsats.

SLK uttalade att det inte framgår klart om en juridisk person i egenkap av delägare i ett handelsbolag skall göra avdrag med 90 eller 63 % när handelsbolaget avyttrat en näringsfastighet med förlust, men lagtexten utformades med utgångspunkt i att 63 % skall dras av. Företagskatteutredningen anser i sitt slutbetänkande, SOU 1998:1 s. 184, att övervägande skäl talar för att aktiebolag får avdrag med 90 % av en förlust.

Även om förhållandet i dag kan uppfattas som oklart anser regeringen att det inte finns materiella skäl för att avdragsrätten skall begränsas till 63 %. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna skall utgå ifrån att en sådan begränsning inte skall göras. Det innebär enligt de år 1998 införda reglerna att för juridiska personer skall hela vinsten tas upp och hela förlusten dras av också när vinsten respektive förlusten har uppkommit i ett handelsbolag. Det behövs således inte någon kvotering i dessa fall heller. Det kan dock påpekas att för fysiska personer som är delägare i handelsbolag räknas kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget kapital, vilket innebär att för dem är 90 % av handelsbolagets kapitalvinster skattepliktiga och 63 % av kapitalförlusterna avdragsgilla.

SLK föreslår att det tas in en regel att hela vinsten tas upp om *enskilda näringsidkare* begär att vinsten skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet i samband med avsättning till ersättningsfond. En sådan bestämmelse behövs inte när det saknas kvoteringsbestämmelser i övrigt i näringsverksamhet.

Detta innebär att det inte behövs någon bestämmelse om kvotering i inkomstslaget näringsverksamhet.

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att bara viss del av en kapitalvinst skall tas upp till beskattning och bara viss del av en kapitalförlust skall dras av är hämtat från 25 § 11 mom. SIL. Dessa kvoteringsregler infördes år 1993.

46 kap. Avyttring av bostadsrätter

I detta kapitel finns de särskilda bestämmelser om kapitalvinstberäkning som gäller vid avyttring av bostadsrätter i s.k. äkta bostadsrättsföreningar. Bestämmelserna har med justeringar hämtats från 26 § SIL. Kapitlet är placerat som 44 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Enligt de ursprungliga reglerna i KL beskattades avyttring av en andel i en bostadsrättsförening bara om avyttringen skedde inom fem år från ett oneröst förvärv. Den som avyttrade en benefikt förvärvat andel beskattades över huvud taget inte. År 1951 (förarbeten, se nedan) ändrades bestämmelserna så att även avyttringar av bostadsrätter som någon fått genom gåva m.m. från närstående blev kapitalvinstskattepliktiga. Samtidigt infördes fallande skolor vilket innebar att den skattepliktiga vinsten successivt reducerades inom vissa tidsperioder. Avyttringar av andelar efter fem års innehav var dock alltid skattefria. Sedan år 1966 (förarbeten, se nedan) skiljer man mellan andelar i äkta och oäkta bostadsrättsföreningar. Sistnämnda kom att beskattas enligt de vanliga aktiereglerna under det att de äkta behandlades på samma sätt som övrig lös egendom. År 1983 (förarbeten, se nedan) infördes evig kapitalvinstbeskattning för andelar i äkta bostadsrättsföreningar. Kapitalvinsten beskattades fortfarande efter en fallande skala men även efter fem års innehav kom 25 % av vinsten att vara skattepliktig.

Efter 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) beskattas hela kapitalvinsten oberoende av hur länge den skattskyldige innehaft bostadsrätten och förlusten kvoterar.

År 1993 (förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om att även vinsten skulle kvoterar.

År 1998 ändrades reglerna så att för juridiska personer skall varken kapitalvinsten eller kapitalförlusten kvoterar (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till nedanstående förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika fång, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1967:BevU62, SFS 1951:761

- 1966 Skillnad äkta/oäkta andelar, SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1996:BevU46, SFS 1966:215
- 1983 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, Ds 1982:6, prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1991 Genomsynsprincipen tas bort, Ds 1991:38, prop. 1991/92:54, bet. 1990/91:SkU9, SFS 1991:1855
- 1993 Kvoteringsregler, prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1471
- 1998 Kvoteringsregler för juridiska personer upphävs, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Avgränsningen av tillämpningsområdet sker genom att termerna privatbostadsrätt och näringsbostadsrätt används. Vad dessa termer står för framgår av 2 kap.

Efter förslag av Lagrådet har andra stycket flyttats till en egen paragraf, 3 §.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna i 47 kap. om att den som avyttrar en privatbostadsrätt kan få uppskov med beskattningen av kapitalvinsten.

När andelar skall vara privatbostadsrätter och näringsbostadsrätter

3 §

SLK:s förslag (1 § andra stycket): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har redigerats om.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 26 § 1 mom. tredje stycket SIL finns en bestämmelse om vid vilken tidpunkt ett företag skall vara privatbostadsföretag. Före 1990 års skattereform fanns dess motsvarighet i 35 a § sjätte stycket KL.

Bestämmelsen har efter förslag av Lagrådet flyttats från 1 § och formulerats om. Regeringen har dock gjort vissa redaktionella ändringar i förhållande till Lagrådets förslag.

Ersättning för lägenhetsutrustning eller inre reparationsfond

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur försäljningspriset skall beräknas när det gäller ersättning för lägenhetsutrustning och andel i reparationsfond eller liknande avsättning är hämtade från 26 § 3 mom. första och andra styckena SIL.

Före skattereformen år 1990 fanns bestämmelsernas motsvarighet i punkt 8 andra och tredje stycket av anvisningarna till 35 § KL. De infördes år 1983.

Lagrådet framhåller att det som betecknas som *fond* i *andra stycket* inte är en fond utan en förpliktelse (se Lagrådets yttrande angående 3 § i lagrådsremissen). Ordet *fond* ersätts efter förslag av Lagrådet med *avsättning*.

Omkostnadsbeloppet

Anskaffningsutgiften

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar. Bl.a. har de två sista styckena bytt plats.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om att insatsen anses som anskaffningsutgift om bostadsrätten har förvärvats direkt från föreningen är hämtad från 26 § 4 mom. första stycket SIL.

Att insatser i vissa andra associationer enligt bestämmelserna i *andra stycket* likställs med insats enligt upplåtelseavtalet i en bostadsrättsförening regleras i dag i 26 § 6 mom. SIL. Där används ordet *grundavgift* vilket blev fel när man i 26 § 4 mom. första stycket SIL bytte uttryck från grundavgift till insats.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att upplåtelseavgifter m.m. räknas in i anskaffningsutgiften är hämtad från 26 § 4 mom. första stycket SIL. I samband med införandet av bostadsrättslagen (1991:614) år 1991 byttes uttrycket grundavgift ut mot insats (SOU 1988:14, prop. 1990/91:92, bet. 1990/91:BoU13, SFS 1991:619). Före skattereformen år 1990 fanns bestämmelserna i punkt 2 c första stycket av anvisningarna till 36 § KL. De

infördes år 1983. I regeringens förslag har ordet *inträdesavgifter* bytts ut mot *överlåtelseavgifter* eftersom uttrycket inträdesavgift utmönstrades ur lagstiftningen och ordet överlåtelseavgift infördes år 1991 (SOU 1988:14, prop. 1990/91:92, bet. 1990/91:BoU13, SFS 1991:614) när den nya bostadsrättslagen infördes.

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur anskaffningsutgiften beräknas när det gäller andel i reparationsfond är i dag placerad i 26 § 3 mom. tredje stycket SIL. Bestämmelsen hade före skattereformen år 1990 sin motsvarighet i punkt 2 c sjätte stycket av anvisningarna till 35 § KL, som infördes år 1983.

Efter förslag av Lagrådet har ordet *fond* ersatts av *avsättning* (se Lagrådets yttrande angående 5 § i lagrådsremissen).

Kapitaltillskott

7 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilka kapitaltillskott som får räknas in i omkostnadsbeloppet finns i dag i 26 § 4 mom. andra stycket SIL.

Före skattereformen var bestämmelsen placerad i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL där den huvudsakligen som en kodifiering av praxis infördes år 1983. Bestämmelsen slopades vid 1990 års skattereform men infördes åter, då i SIL, med mindre justeringar år 1991.

I dagens lagtext står det att kapitaltillskott får räknas in i omkostnadsbeloppet bl.a. om de har varit avsedda att användas av företaget för finansiering av *förbättringsarbeten* på fastigheten. SLK har ändrat *förbättringsarbeten* till *förbättringar*. För att markera att det här inte är fråga om uttrycket förbättringsavgifter som används vid kapitalvinstberäkning utan det uttryck som används vid beräkning av värdeminskningsskatt på en fastighet (jfr 19 kap. 8 och 13 §§) har uttrycket ändrats. Det som avses är *ny-, till- eller ombyggnad* varför uttrycket har preciserats i regeringens förslag.

Lagrådet har framfört synpunkter angående denna paragraf, se Lagrådets yttrande angående 42 kap. 33 § i lagrådsremissen och författningskommentaren till 42 kap. 30–32 §.

Förbättringsavgifter

8–12 §§

SLK:s förslag (7–10 §§): Överensstämmer med regeringens förslag i sak, men bestämmelserna har redigerats om.

Remissinstanserna: Angående uttrycket *förbättrande reparationer* i 10 § (7 § i SLK:s förslag), se remissinstansernas inställning i kommentaren till 45 kap. 12 §. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att bestämmelsen i 8 § andra stycket om vilket år utgifter normalt hänförs till bör utgå då det leder till osäkerhet vad som gäller och det i sak inte tillför något.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelser om förbättringsutgifter som gäller för bostadsrätter finns i dag i 26 § 5 mom. SIL. SLK har bytt *värdehöjande reparationer* mot *förbättrande reparationer* med motivering att det är fråga om bostadsrättens beskaffenhet, inte om dess värde. Liksom i 45 kap. 12 § följer regeringen delvis SLK:s förslag och använder uttrycket *förbättrande reparationer och underhåll*.

I skattereformen år 1990 utformades reglerna enligt en genomsynsprincip som gick ut på att man vid kapitalvinstberäkningen skulle beakta även förbättringsutgifter som själva bostadsrättsföreningen haft under den skattskyldiges innehav av bostadsrätten. Reglerna justerades samma år (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Genomsynsprincipen togs dock bort år 1991.

Beloppsgränsen höjdes till 5 000 kronor i samband med skattereformen. Också bestämmelserna om att vissa utgifter som tagits upp till beskattning i näringsverksamhet skall räknas som förbättringsutgifter infördes genom reformen.

Före skattereformen fanns bestämmelser om förbättringsutgifter i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL. De kom till år 1983.

Svenska Revisorsamfundet SRS kritiserar bestämmelsen i 8 § andra stycket om att utgifterna normalt hänförs till det år då räkning eller faktura på det utförda arbetet erhållits. Regeringen kan instämma i att regeln, som överensstämmer med dagens regel, inte ger så mycket ledning. Den behålls emellertid tills vidare.

Bestämmelserna har efter lagrådsföredragningen redigerats om för att bestämmelserna här och i 45 kap. om fastigheter skall ha en enhetlig uppbyggnad (se kommentarerna till 45 kap. 11–15 §§).

Uppskov

13 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning till bestämmelserna om hur uppskov beaktas vid avyttring av ersättningsbostaden. Bestämmelsen finns i 25 § 8 mom. SIL och infördes år 1993.

I bestämmelsen används uttrycket *anskaffningsutgiften* i stället för *omkostnadsbeloppet*. I författningskommentaren till 44 kap. 14 § förklaras detta.

Bostadsrätter förvärvade före år 1974

14 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1993 infördes särskilda regler för beräkning av anskaffningsutgiften för bostadsrätter som förvärvats före år 1974. Dessa regler finns i 26 § 7 mom. SIL. De motsvarar bestämmelser som tillkom år 1983 och som gällde före skatte-reformen. Dessa var placerade i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL.

Tredje stycket andra meningen har utformats efter förslag av Lagrådet bl.a. genom att ordet *fond* ersatts med *avsättning*.

Handelsbolags överlåtelse till underpris till delägare eller närstående

15 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överlåtelser till underpris av bostadsrätter från ett svenskt handelsbolag till en delägare eller någon närstående till delägaren är hämtad från ett förslag i en lagrådsremiss, beslutad den 16 september 1999. Enligt det förslaget skall stoppreglerna om delägars utköp av tillgångar i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL (51 kap. 11 § i SLK:s förslag) avskaffas och i stället skall det införas en ny bestämmelse om bostadsrätter i 26 § 9 a mom. SIL. Förslaget grundar sig på Stoppregelutredningens förslag (SOU 1998:116).

Angående *andra stycket*, se kommentaren till 45 kap. 30 §.

Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

16 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1998 togs det in bestämmelser i 2 § 4 a mom. SIL om att kapitalförluster vid avyttringar mellan vissa närstående företag skall dras av först vid ett senare tillfälle. Bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet och har därför placerats i 25 kap. När det är ett svenskt handelsbolag som avyttrar en näringsbostadsrätt skall delägare som är fysiska personer dra av kapitalförlusten på bostadsrätten i inkomstslaget kapital. Det behövs därför en bestämmelse här i detta kapitel om kapitalförluster där det står att bestämmelsen gäller också i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt efter lagrådsbehandlingen.

Underskott i näringsverksamhet

17 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att kapitalvinsten i inkomstslaget kapital i vissa fall skall minskas med ett underskott i näringsverksamhet är hämtad från 26 § 9 mom. SIL och infördes i skattereformens andra steg (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Eftersom bestämmelserna om fysiska personer enligt 4 kap. 1 och 2 §§ tillämpas även i fråga om dödsbon om inget annat sägs, nämns i lagtexten bara fysiska personer.

Kvotering i inkomstslaget kapital

I SLK:s förslag finns två bestämmelser om kvotering av kapitalvinster och kapitalförluster, en bestämmelse som gäller i inkomstslaget kapital (14 § i SLK:s förslag) och en i inkomstslaget näringsverksamhet (15 § i SLK:s förslag). Bestämmelsen i inkomstslaget kapital behandlas i kommentaren till 18 §.

SLK:s förslag till bestämmelse i *inkomstslaget näringsverksamhet* bygger på bestämmelser som fanns i 2 § 1 mom. åttonde stycket och 26 § 10 mom. SIL. Reglerna infördes år 1993 och innebar att 90 % av en kapitalvinst eller kapitalförlust skulle tas upp respektive skulle dras av. Denna kvotering slopades år 1998.

SLK:s förslag innehåller också en bestämmelse om att bara 63 % av en *kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag* skall dras av. Det är samma fråga som är aktuell när det gäller fastigheter. I 45 kap. redovisas under rubriken Kvotering i inkomstslaget kapital vad remissinstanserna anför och regeringens ställningstaganden. Det finns inte anledning att behandla bostadsrätter på ett annat sätt. Också här i 46 kap. stannar regeringen för att det inte skall göras någon kvotering av sådana kapitalförluster.

Detta innebär att det inte behövs någon bestämmelse om kvotering av kapitalvinster eller kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet.

18 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om kvotering av vinster och förluster i inkomstslaget kapital är hämtade från 26 § 10 mom. SIL. De infördes år 1993.

För förlustfallen hade en 70-procentskvotering för fysiska personer införts genom 1990 års skattereform.

47 kap. Uppskovsavdrag

I detta kapitel har tagits in de bestämmelser om uppskovsavdrag när vissa fastigheter och bostadsrätter avyttras som finns i lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL. I SLK:s förslag är kapitlet placerat som 45 kap.

Bakgrund

Den första uppskovslagen, lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, gällde ursprungligen bara kapitalvinster för tvångsavyttrade fastigheter. Efter att det år 1976 införts möjligheter att få uppskov även vid frivilliga försäljningar av fastigheter tillkom lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. I samband med de vid 1990 års skattereform införda s.k. takreglerna, som innebar att kapitalvinsten fick beräknas till en viss procent av ersättningen, upphävdes möjligheterna till uppskov. Takreglerna avskaffades när UAL infördes. Den nya lagen gäller i motsats till sina föregångare såväl fastigheter som bostadsrätter.

Förarbeten

Samtliga bestämmelser i detta kapitel är hämtade från UAL (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1469). Lagen har inte ändrats.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Förutsättningar för uppskovsavdrag

Villkor

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De grundläggande förutsättningarna för uppskovsavdrag framgår i dag av 1 § UAL.

Ursprungsbostad

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att en ursprungsbostad måste vara en sådan privatbostad som är den skattskyldiges per-

manentbostad framgår i dag av 2 § UAL. Definitionen av permanentbostad är hämtad från 3 § UAL. Från 2 § UAL har hämtats att en bostad i utlandet inte kan vara ursprungsbostad. Det har gjorts om till en positiv bestämning ”i Sverige”.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om under vilka förutsättningar uppskovsavgifter kan göras vid tvångsavyttringar och liknande även om bostaden inte är en permanentbostad är hämtade från 4 § UAL.

Ersättningsbostad

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket påpekar att varken förslaget eller dagens lagtext omfattar hus som uppförs på redan innehavd mark, om marken anskaffats utanför de gällande tidsramarna. Riksskatteverket ifrågasätter också om uppförandet av ett hus på annans mark innebär att tillgången vid förvärvet är småhus på annans mark. För att också dessa situationer skall omfattas föreslår verket att det skall införas ett nytt andra stycke av följande lydelse: ”Uppförs en ny byggnad av det slag som avses i första stycket 1–3, räknas även den som ersättningsbostad.”

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av ersättningsbostad finns i dag i 11 § UAL.

SLK menar att det i detta sammanhang aldrig kan bli aktuellt med att köpa en tomt för att där uppföra ett ”småhus på annans mark”. Om någon köper en tomt och tänker uppföra ett hus på den så är det inte ett hus på annans mark. Bestämmelsen har utformats i enlighet med detta och det finns därför inte någon hänvisning från *första stycket* 4 till punkten 2.

Riksskatteverkets synpunkter innebär förslag om ändring av gällande rätt, som inte bör tas upp i detta sammanhang.

Bestämmelsen att en bostad i utlandet inte kan vara ersättningsbostad har hämtats från 11 § UAL. Det har i *första stycket* gjorts om till en positiv bestämning ”i Sverige”. När det gäller bostäder i privatbostadsföretag i *andra stycket* behövs det inte en sådan begränsning eftersom termen privatbostadsföretag omfattar bara svenska ekonomiska föreningar och aktiebolag.

Det *tredje stycket* är hämtat från 6 § UAL. Genom justeringar markeras att en ersättningsbostad kan förvärfvas tidigast året före och senast året efter avyttringen av ursprungsbostaden.

Beloppsgränser

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att uppskovsavgdrag kan komma i fråga bara om kapitalvinsten uppgår till vissa lägsta belopp är hämtat från 5 § UAL.

Uppskovsavgdragets storlek

7 §

SLK:s förslag (7 § och 13 § tredje stycket): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts. Formeln finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första-tredje styckena* om hur uppskovsavgdraget beräknas när den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad senast samma år som han avyttrar ursprungsbostaden och bosätter sig där senast den 15 februari året efter avyttringen är i dag placerad i 6 § UAL. Lagrådet föreslår att stycket skall skrivas om redaktionellt, bl.a. genom att bestämmelsen i tredje stycket kompletteras med en formel. Regeringen följer Lagrådets förslag, bortsett från några mindre redaktionella avvikelser.

I SLK:s förslag är *fyjärde stycket* placerat i 13 § som ett tredje stycke. Lagrådet föreslår att bestämmelsen skall flyttas hit till 7 §. Regeringen följer Lagrådets förslag.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hur uppskovsavgdraget beräknas om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad det år han avyttrar ursprungsbostaden eller förvärvar men inte bosätter sig där senast den 15 februari året efter avyttringen är hämtat från 7 § UAL.

Bestämmelsen har utformats i enlighet med ett förslag av Lagrådet.

Återföring av uppskovsavgdrag

9 och 10 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, bortsett från att bestämmelserna i 9 § skrivits om redaktionellt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att bestämmelsen i 9 § är svårtillgänglig och föreslår en ny lydelse.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att ett uppskovsavgdrag i vissa fall skall återföras vid nästa taxering och att ett särskilt tillägg skall tas upp då är i dag placerade i 8 och 9 §§ UAL.

Lagrådet föreslår en redaktionell omskrivning av 9 §, bl.a. att bestämmelsen i *fyjärde stycket* skall kompletteras med en formel. Regeringen följer Lagrådets förslag.

Avyttring av ersättningsbostaden

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur ett uppskovsavdrag påverkar *anskaffningsutgiften* är i dag placerade i 10 § UAL. Där används i stället uttrycket *omkostnadsbeloppet*. Bytet av uttryck tas upp i kommentaren till 44 kap. 14 §.

Beräkning av ersättningarna

12 och 13 §§

SLK:s förslag: Det finns ytterligare ett stycke i 13 § i SLK:s förslag. I övrigt överensstämmer SLK:s förslag med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att försäljnings- och inköpsutgifter samt utgifter för ny-, till- eller ombyggnad beaktas när en jämförelse skall göras mellan ersättningarna för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden framgår i dag av 12 § UAL.

Sista stycket i 13 § har efter förslag från Lagrådet flyttats till 7 § andra stycket.

Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostaden

14 och 15 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att ett dödsbo i vissa fall kan göra uppskovsavdrag även om den som avyttrat ursprungsbostaden har dött innan förutsättningarna för uppskov inträtt framgår i dag av 13 och 14 §§ UAL.

I dag anges i 14 § andra stycket UAL bl.a. att ett dödsbos yrkande om uppskov skall göras på ett särskilt formulär. Den bestämmelsen bör i stället placeras i LSK.

48 kap. Avyttring av delägarätter samt fordringsrätter

I detta kapitel finns de särskilda regler som gäller vid avyttring av aktier och andra delägarätter samt fordringar och utländsk valuta. Bestämmelserna om avyttring av andelar i svenska handelsbolag har dock lagts i ett eget kapitel (50 kap.). Likaså finns ett eget kapitel, 49 kap., med bestämmelser om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. De sistnämnda reglerna infördes år 1998. Före dess fanns vissa bestämmelser om andelsbyten. De var i SLK:s förslag placerade i 17–27 §§. Bestämmelserna här i 48 kap. var i SLK:s förslag placerade som 46 kap.

Bakgrund

Ursprungligen beskattades avyttringar av oneröst förvärvad lös egendom inom fem år efter anskaffningen. Avyttringar efter femårsgränsen var helt skattefria. År 1951 (förarbeten, se nedan) infördes beskattning efter en stegvis fallande skala men fortfarande var avyttringar efter femårsgränsen skattefria. Samtidigt blev avyttring av tillgångar som någon fått genom bodelning av annan anledning än makes död samt i gåva av make eller släkting skattepliktig (skyldemannaregeln). År 1966 (förarbeten, se nedan) infördes skatteplikt för avyttring av aktier även efter fem års innehav och oberoende av förvärvssätt, dock fortfarande med stegvis avtrappning. Fr.o.m. år 1976 (förarbeten, se nedan) gjordes skillnad mellan äldre och yngre aktier, bl.a. genom att 40 (senare 50) % av vinsten på äldre (två års innehav eller mer) och 100 % av vinsten på yngre aktier blev skattepliktig.

På samma sätt som aktier beskattades före 1990 års skattereform också avyttring av andelar i aktiefonder, delbevis, teckningsrättsbevis, andelar i ekonomiska föreningar och i handelsbolag samt liknande rättigheter. Fordringar som konvertibla skuldebrev och optionsrätter beskattades också enligt aktiereglerna medan skuldebrev utgivna i optionslån och andra fordringar beskattades enligt reglerna för övrig lös egendom. Hur sådana tillgångar beskattades dessförinnan finns beskrivet i inledningen till 52 kap.

Genom 1990 års skattereform (1990:1 och 2, förarbeten, se nedan) lades aktier och konvertibla skuldebrev i svenska kronor i en bestämmelse, andelar i handelsbolag i en annan och fordringar i svenska kronor respektive utländsk valuta i skilda bestämmelser. Indelningen gjordes bl.a. på grund av kvittningsbestämmelserna.

När den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster togs bort år 1993 (förarbeten, se nedan) blev hälften av kapitalvinsten på svenska aktier och liknande skattefri. Som en följd av detta ändrades bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster. Den gamla ordningen återställdes dock år 1994 (förarbeten, se nedan).

Större ändringar

För att särskilja sådana tillgångar som i dag beskattas enligt 27 § 1 mom., 29 § 1 mom. och 30 § 1 mom. SIL föreslås att termerna *delägarrätt*, *svensk fordringsrätt* respektive *utländsk fordringsrätt* tas in i lagen. Uttrycken förekommer inte i dag i inkomstskattelagstiftningen men väl i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, 1 § lagen (1979:749) om Stockholms fondbörs och 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument. Uttrycket fordringsrätt förekommer i flera författningar bl.a. i konkurslagen (1987:672) och lagen om försäkringsavtal (1927:77). Vad termerna står för förklaras i 2, 3 och 4 §§.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika förvärv, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761
- 1966 Kapitalvinstbeskattningen evig i tiden, SOU 1966:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215
- 1976 En allmän översyn, SOU 1975:53, prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343
- 1985 Särskilda bestämmelser för konvertibler m.m., Ds Fi 1983:25 och Ds Fi 1984:24, prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307
- 1990:1 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1990:2 Komplettering av 1990 års skattereform, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1991:1422
- 1992 Ombildning av ekonomiska föreningar i vissa fall, prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344
- 1993 Utdelning från svenska företag blev skattefria, SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543
- 1994 Utdelning från svenska företag blev åter igen skattepliktig, prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859
- 1996 Vissa ändringar avseende andelsbyten, prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227 och 1228
- 1998 Nya regler om omstruktureringar, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606 m.fl.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för dels några redaktionella ändringar, dels att SLK:s förslag inte omfattar förpliktelser.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger också att de grundläggande bestämmelserna finns i 44 kap.

Liksom i 44 kap. 1 § har bestämmelsen utvidgats i förhållande till SLK:s förslag genom att förpliktelser har lagts till.

Definitioner

Delägarätter

2 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna i *första och andra styckena* är samlade i ett stycke som inleds med ”Med delägar rätt avses”. Stycket avslutas med ”annan tillgång med liknande konstruktion och verkningssätt”.

Remissinstanserna: Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen anser att termen *delägar rätt* är mindre väl vald när det gäller derivatinstrument som optioner och terminer, vilka ofta kan bygga på index. Föreningarna föreslår att termen skall ersättas med *aktierelaterade instrument*. Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen anför vidare, med instämmande av Fondbolagens förening, att värdepappersfonder inte bör begränsas till svenska fonder utan att motsvarande utländska fondföretag också skall omfattas.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det som räknas upp i paragrafen är i stort sett detsamma som de instrument som finns i den nuvarande exemplifieringen av de finansiella instrumenten i 27 § 1 mom. SIL. Beträffande sistnämnda uttryck, se avsnitt 7.2.8. Ordet *interimsbevis* har ersatts med *rätt på grund av teckning av aktier* eftersom sådana numera i praktiken närmast motsvaras av vad som kallas ömsom interimsaktier, ömsom teckningsaktier (jfr RÅ 1994 ref. 1). Momentet kom till år 1990 (1990:1) men ändrades i reformens nästa steg, bl.a. på så sätt att rätter som till någon del består av en fordran i utländsk valuta, som konvertibla skuldebrev i utländsk valuta, placerades i 30 § SIL (1990:2).

SLK har låtit termen *delägar rätt* omfatta samtliga de uppräknade tillgångarna. Vissa av dem innebär inte en rätt till en del i en juridisk person, t.ex. terminer, optioner och konvertibla skuldebrev. Det har därför riktats kritik mot att de omfattas av termen. Det är svårt att finna någon heltäckande term för alla de uppräknade tillgångarna. Den av några remissinstanser föreslagna termen *aktierelaterade instrument* är inte heller heltäckande. Det är ändå praktiskt att ha en term för denna grupp av tillgångar. Regeringen föreslår därför att termen *delägar rätt* skall införas. Bestämmelsen utformas emellertid så att vissa av instrumenten ingår i termen *delägar rätt* (första stycket), medan andra inte ingår i termen utan i stället skall bestämmelserna om *delägar rätt tillämpas på dem* (andra stycket).

Första och andra styckena avslutas med strecksatser med följande lydelse ”annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt”. I regeringens förslag, liksom i dagens lagtext, används ordet *eller* i stället för det av SLK använda ordet *och*. Lagrådet påpekar att uttrycket i dessa två strecksatser enligt ordalagen omfattar även sådana tillgångar som inte är avsedda att omfattas. Genom att jämförelsen skall göras endast med

endera konstruktionen eller verkningssättet av tillgången kommer uttrycken att omfatta, såvitt gäller första stycket, t.ex. andelar i andra juridiska personer än lagrummet i övrigt avser och, såvitt gäller andra stycket, t.ex. terminer och optioner som avser annat än aktier eller aktieindex. Regeringen gör följande bedömning. Denna extensiva tolkning som Lagrådet gör av bestämmelsen kan göras redan av dagens lagtext. Det är emellertid klart att syftet inte är att bestämmelsen i andra stycket skall leda till att t.ex. råvaruoptioner skall anses som delägarrätter. Det behövs därför en omformulering av definitionen av delägarrätter så att det tydligare skall kunna läsas ut vad som avses. Det är emellertid en sådan utformning som inte bör göras utan någon beredning. Regeringen avser därför att snarast utreda frågan hur man bör formulera om definitionen för att syftet skall komma till klart uttryck i lagtexten.

Före skattereformen fanns bestämmelserna i 35 § 3 mom. och punkt 2 b av anvisningarna till 36 § KL. I skattereformen år 1990 försvann den skillnad som tidigare funnits mellan yngre och äldre aktier. Beträffande förarbeten se under Bakgrund.

Frågan om utländska värdepappersfonder har berörts i kommentaren till 6 kap. 7–10 §§.

Fordringsrätter

3 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna i de två första styckena är samlade i ett stycke, som inleds med ”Med svensk fordringsrätt avses”. I bestämmelsen om terminer och optioner finns inte *och liknande avtal* med. *Tredje stycket* har skrivits om redaktionellt i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att termen *svensk fordringsrätt* i 3 § bör ersättas med *fordringsrelaterade instrument i svenska kronor* och att *utländsk fordringsrätt* i 4 § bör ersättas med *valutarelaterade instrument*. Orden svenska respektive utländska för tanken snarare till vilket land de är utfärdade i än till vilken underliggande valuta de avser. Om Sverige övergår från kronor till euro kommer även i utlandet utfärdade fordringar utställda i euro att hänföras till den grupp som i dag omfattas av reglerna för svenska kronor.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Innebörden av termen svenska fordringsrätter (dock inte sådana fordringar som räknas som delägarrätter) är hämtad från 29 § 1 mom. SIL, där bestämmelser om sådana fordringar infördes år 1990 (1990:1).

Några remissinstanser har kritiserat att termen fordringsrätter omfattar optioner och terminer. Liksom i 2 § delar regeringen upp bestämmelsen i två stycken. I det första stycket föreskrivs att vissa tillgångar *är* fordringsrätter medan det i andra stycket föreskrivs att bestämmelserna om fordringsrätter *skall tillämpas på* vissa terminer, optioner och liknande avtal.

Enligt dagens lagtext omfattas ”andra *finansiella instrument* där underliggande instrument är hänförliga till fordringar utställda i svenska kronor eller till ränteindex”. SLK har ändrat detta till ”*termin och option* vars underliggande tillgångar ...”. Liksom i 4 § och i 25 kap. 4 § samt

41 kap. 2 § har *och liknande avtal* lagts till i regeringens förslag för att bestämmelsen skall omfatta också andra typer av avtal än optioner och terminer där de underliggande tillgångarna består av vissa tillgångar, i denna paragraf av fordringar eller ränteindex.

Före skattereformen beskattades sådana fordringar i huvudsak enligt 35 § 4 mom. KL. Beträffande förarbeten se under rubriken Bakgrund i kommentaren till 52 kap.

4 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna är intagna i *ett* stycke, som inleds med ”Med utländsk fordringsrätt avses”. I strecksatsen om terminer och optioner finns inte *och liknande avtal* med.

Remissinstanserna: Se yttrande av *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* under 3 §. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att det är mindre lyckat att benämna valuta som fordringsrätt och föreslår att uttrycket ”utländsk fordringsrätt och utländsk valuta” skall användas i stället.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av utländska fordringsrätter är hämtad från 30 § 1 mom. SIL, där bestämmelsen om utländsk valuta och fordringar i sådan valuta infördes år 1990 (1990:2).

När det gäller uppdelningen i två stycken, se kommentarerna till 2 och 3 §§. Angående tillägget *och liknande avtal*, se kommentaren till 3 §.

Marknadsnotering

5 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen omfattar *värdepapper*. Uttrycken ”utan att vara noterad på börs” och ”allmänt tillgänglig” finns inte med. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att det är lämpligt att ha kvar kravet på att *noteringen skall vara allmänt tillgänglig*. Vidare vill organisationerna att det skall klargöras att ett värdepapper som är inregistrerat vid en börs skall anses som marknadsnoterat oavsett hur ofta det sker en omsättning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av vad som avses med marknadsnoterad finns i dag i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL i den bestämmelse som finns om en schablonmetod för beräkning av omkostnadsbeloppet (se 15 § nedan). Eftersom den bör gälla generellt i lagen har den lyfts fram till en egen paragraf. Den infördes genom 1990 års skattereform (1990:1).

I avsnitt 7.2.8 under rubriken *Slutsatser* finns en motivering till bytet från *värdepapper* till *delägarrätt eller fordringsrätt*.

Det är klart att kravet på *allmän tillgänglighet* av en notering inte skall tas bort. Man skulle dock kunna förutsätta att noteringar på grundval av marknadsmässig omsättning regelmässigt är allmänt tillgängliga, varför kravet inte skulle behöva uttryckas i lagtexten. När Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen förespråkar att det skall

finnas ett uttryckligt krav finns det emellertid inte anledning att ta bort det. Regeringen finner inte skäl att göra någon ändring i bestämmelsen med anledning av föreningarnas förslag att värdepapper som är inregistrerade vid en börs alltid skall anses vara marknadsnoterade. Aktier som är inregistrerade vid en svensk börs faller regelmässigt in under definitionen av marknadsnoterade delägarätter, medan det kan finnas andra inregistrerade instrument som faller utanför definitionen av marknadsnotering, se RÅ 1994 ref. 26.

Däremot formulerar regeringen om bestämmelsen redaktionellt efter förslag från Lagrådet.

Undantag från skatteplikt

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utländsk valuta avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader är i dag placerad i 30 § 1 mom. sista meningen och 2 mom. femte stycket sista meningen SIL. Den kom till år 1990 (1990:2).

Omkostnadsbeloppet

Genomsnittsmetoden

7 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen omfattar värdepapper. Det finns inte någon indelning efter *sort*. I övrigt överensstämmer bestämmelsen i *första stycket* i sak med regeringens förslag. Hänvisningen i *andra stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den s.k. genomsnittsmetoden är hämtad från 27 § 2 mom. första stycket SIL, där den infördes år 1990 (1990:1). Det som definieras där är det genomsnittliga *anskaffningsvärdet*, men i det nya förslaget definieras det genomsnittliga *omkostnadsbeloppet*. Den nya utformningen knyter an till den grundläggande bestämmelsen om vad som ingår i omkostnadsbeloppet enligt 44 kap. 14 §.

I avsnitt 7.2.8 under rubriken Slutsatser finns en motivering till bytet från *värdepapper* till *delägarätter eller fordringsrätter*.

Själva metoden motsvarar i stort sett vad som före skattereformen tillämpades vid beräkning av anskaffningsutgiften för s.k. äldre aktier i det gamla systemet. För att markera att gränsen för vilka tillgångar som skall omfattas av en och samma genomsnittsberäkning skulle dras snävare än före reformen angavs att även *sort* skulle vara utslagsgivande. Med *sort* avses skillnaden mellan fria och bundna aktier. SLK föreslår att *sort* inte skall tas med i lagtexten och motiverar det med att den skillnaden numera

är borttagen. Eftersom skillnaden mellan fria och bundna aktier kan förekomma i utlandet anser regeringen emellertid att det inte finns anledning att ändra dagens uttryckssätt.

I dagens bestämmelse står att beloppet skall beräknas ”på grundval av faktiska anskaffningsutgifter”. Ordet *faktiska* har tagits bort för att det skall bli tydligare att beräkningen i vissa fall inte skall grundas på faktiska utgifter för anskaffningen. SLK har i stället föreslagit att värdet skall beräknas ”med utgångspunkt i anskaffningsvärdena” och motiverat det med att det som skall ligga till grund för beräkningen inte är de faktiska anskaffningsutgifterna utan ett annat anskaffningsvärde som följer av särskilda bestämmelser. SLK nämner ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 1992 ref. 60) där Regeringsrätten kom fram till att den faktiska anskaffningsutgiften skulle vara avgörande. Regeringen delar bedömningen att ordet *faktiska* inte skall tas med. En upplysning om att omkostnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgifterna behövs emellertid inte i denna paragraf. Det framgår ju redan av den grundläggande bestämmelsen i 44 kap. 14 §, där omkostnadsbeloppet förklaras.

Den ursprungliga genomsnittsmetoden infördes år 1976 och var placerad i punkt 2 b andra stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Andelar som erhålls genom utdelning i vissa fall

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag i sak, men vissa redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: För andelar som erhålls genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § (s.k. Lex ASEA-utdelning) gäller särskilda bestämmelser för beräkning av anskaffningsutgiften. Bestämmelserna är i dag placerade i 27 § 2 mom. första stycket andra–femte meningarna SIL. De infördes år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU34, SFS 1991:412) och ändrades senast år 1998 (se kommentaren till 42 kap. 16 §).

Det har gjorts vissa redaktionella ändringar i *första stycket* när det gäller beskrivningen av omkostnadsbeloppet. Dessa har gjorts för att få en enhetlig utformning i denna avdelning. Vidare har det gjorts ett tilläg för vilken tidpunkt som är avgörande för att bestämma omkostnadsbeloppet.

Den sista meningen i första stycket har brutits ut till ett eget *andra stycke*. I stycket används uttrycket *den genomsnittliga anskaffningsutgiften*. Uttrycket finns visserligen inte definierat, men vad som avses går att tolka med hjälp av bestämmelsen i 7 §. I fråga om uttrycken *anskaffningsutgift* och *omkostnadsbelopp*, se också kommentaren till 44 kap. 14 §.

Uttrycket *det utdelande bolaget* har ändrats till *moderbolaget* eftersom det är det uttrycket som efter ändringar på grund av ny lagstiftning år 1998 används i 42 kap. 16 §.

Aktier som erhålls genom utskiftning i vissa fall

9 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: För aktier som erhålls genom vissa utskiftningar finns särskilda bestämmelser i 27 § 2 mom. första stycket sjätte meningen SIL om hur anskaffningsutgiften skall beräknas. Reglerna tar sikte på de fall då en ekonomisk förening för över sina tillgångar på ett aktiebolag varefter föreningen upplöses. De infördes år 1992. Av 44 kap. 7 § andra stycket framgår att upplösningen inte anses som en avyttring.

I dagens lagtext står det att *anskaffningsvärdet för andelarna* skall anses som anskaffningsvärde. SLK har ändrat det till *den inbetalda insatsen*. Med dagens uttryck får man en kontinuitet i alla tänkbara fall. Det finns inte anledning att ändra dagens uttryck på det sätt SLK föreslår. Däremot är det med IL:s terminologi ”det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i den förening som skiftat ut aktierna hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen” som bör föras vidare till de utskiftade aktierna. Regeringen ändrar bestämmelsen i enlighet med detta.

Bestämmelserna i 9 och 10 §§ har fått byta plats i förhållande till SLK:s förslag och lagrådsremissen. SLK:s 9 § hänvisar till 40 kap. 21 § och 10 § hänvisar till 40 kap. 20 §. Bestämmelserna bör komma i samma ordningsföljd i de två kapitlen.

Andelar i ekonomiska föreningar som erhålls genom fusion

10 §

SLK:s förslag (9 §): Bestämmelsen om vilka fusioner som avses bygger på gällande rätt medan regeringens förslag bygger på ett nytt lagförslag. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften efter fusion av ekonomiska föreningar i vissa fall är hämtad från 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL. Beträffande förarbeten, se 42 kap. 21 §.

Bestämmelsen om vilka fusioner som omfattas har ändrats på grund av ändrad lagstiftning år 1998.

I det till Lagrådet överlämnade förslaget avslutades paragrafen med att den inbetalda insatsen i den överlåtande föreningen skall anses som inbetald insats i den övertagande föreningen. Lagrådet förespråkar att bestämmelsen i stället skall formuleras på det sätt som skett i 9 § (se Lagrådets yttrande angående 9 § i lagrådsremissen). Regeringen följer Lagrådets förslag.

Lagrådet föreslår i sin kommentar angående denna paragraf en ändring av 44 kap. 8 §, se vidare i kommentaren till den paragrafen.

Företag som tidigare har varit investmentföretag

11 §

SLK:s förslag: Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns en hänvisning till bestämmelser om anskaffningsutgiften för andelar i ett företag som tidigare var ett investmentföretag, men som har ändrat karaktär. En sådan regel infördes år 1998 i 2 § 10 mom. sjunde stycket sista meningen SIL.

Samtidigt infördes i 27 § 2 mom. andra stycket SIL en bestämmelse om anskaffningsutgiften på delägaraktier som ägs av ett företag som tidigare har varit ett investmentföretag (*andra stycket*).

Periodiseringsfond förs över och expansionsfond upphör

12 §

SLK:s förslag (11 §): Det finns en bestämmelse om expansionsfond, men den är annorlunda utformad än bestämmelserna i regeringens förslag. Bestämmelsen om periodiseringsfond finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om tillskott vid omvandling av expansionsfond till beskattat kapital i aktieföretag är hämtad från 12 § andra stycket ExmL. Den infördes vid lagens tillkomst år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1537).

År 1998 infördes en motsvarande bestämmelse i fråga om periodiseringsfonder i 6 § fjärde stycket PFL (Ds 1998:23, prop. 1997/87:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643). Också den bestämmelsen tas in i första stycket. I samband därmed togs det in bestämmelser om vad som gäller vid apportemission såväl i fråga om periodiseringsfonder som expansionsfonder. Dessa har tagits in i *andra stycket*.

Lagrådet har synpunkter på utformningen av bestämmelserna angående expansionsfond, se Lagrådets yttrande angående denna paragraf samt angående 34 kap. 20 §. Regeringen formulerar därför om bestämmelserna. För motivering, se kommentaren till 34 kap. 20 §.

Teckningsrätter och delrätter

13 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om teckningsrätter och delrätter som erhållits på grund av aktieinnehav i ett bolag är hämtad från 27 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Den infördes år 1990 (1990:1), då bestämmelsen placerades i momentets tredje stycke.

I dagens lagtext används beteckningarna *delbevis* och *teckningsrättsbevis*. Teckningsrättsbevis och delbevis regleras i 4 kap. 5 § aktieföretagslagen (1975:1385) under den gemensamma beteckningen emissionsbevis.

I avstämningsbolag får sådana inte utfärdas, se 3 kap. 8 § aktiebolagslagen och 2 § aktiekontolagen (1989:827). I IL används i stället beteckningen på själva rättigheten, dvs. *delrätter* och *teckningsrätter*.

Före skattereformen fanns i punkt 2 b nionde stycket av 36 § KL en motsvarande bestämmelse om anskaffningsutgift, men den gällde bara för konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt. Sistnämnda bestämmelser infördes år 1985.

Innehavare av en konvertibel eller en optionsrätt kan i samband med en företrädesemission till aktieägarna få delta i emissionen på samma villkor som dessa. Om innehavaren av konvertibeln då väljer att avyttra sin rätt, finns det ingen reglering av hur anskaffningsutgiften skall bestämmas. Det saknas anledning att behandla tecknings- och delrätter på grund av en konverteringsrätt annorlunda än sådana rätter på grund av aktieinnehav. Därför föreslås bestämmelsen i *andra stycket*.

Skuldebrev med köp- eller teckningsoption

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I dag finns i 27 § 3 mom. SIL en bestämmelse om att anskaffningsutgiften för en köp- eller teckningsoption som erhålls genom förvärv av ett skuldebrev förenat med option skall beräknas enligt *restvärdesmetoden*. Före skattereformen fanns en liknande bestämmelse i punkt 2 b tionde stycket av anvisningarna till 36 § KL. Den kom till år 1985. Bestämmelsen fick sin placering i 27 § 3 mom. år 1990 (1990:1). Då var reglerna så utformade att skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt beskattades som delägar-rätter. Sådana skuldebrev fanns således med i uppräknningen i 27 § 1 mom. SIL. Senare samma år ändrades reglerna genom att sådana skuldebrev kom att beskattas som fordringsrätter och de togs bort ur uppräknningen i 27 § 1 mom. SIL (1990:2). Däremot beskattas optionsrätten alltså som delägarrätt, om den underliggande tillgången består av en delägarrätt. I sin ursprungliga lydelse omfattade momentet bara optionsbevis som erhållits genom *teckning* av skuldebrev förenat med optionsrätt men efter ändringen 1990:2 omfattas också köp- eller teckningsoptioner som erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med option *på annat sätt* än genom nyteckning.

Också anskaffningsutgiften för själva skuldebrevet bör regleras (så var fallet i motsvarande bestämmelse före 1990 års skattereform). Förslaget har utformats i enlighet med detta. Lagrådet efterlyser ett klagörande av syftet med bestämmelsen i andra meningen att anskaffningsutgiften inte får överstiga den sammanlagda anskaffningsutgiften för skuldebrevet och optionen. Orsaken att bestämmelsen bör finnas med är att skuldebrevets marknadsvärde kan ha stigit över emissionspriset, t.ex. på grund av att den allmänna räntenivån har sjunkit under tiden mellan erbjudandet och förvärvet. Vid tillkomsten av bestämmelsen uttalade departementschefen i prop. 1984/85:193 på s. 31. ”Skulle marknadsvärdet på skuldebrevet i något fall överstiga emissionspriset skall hela priset hänföras till skuldebrevet.”

Schablonmetoden

15 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Möjligheten att alternativt bestämma omkostnadsbeloppet enligt schablon finns i dag i 27 § 2 mom. fjärde stycket SIL.

Lydelsen har ändrats av SLK genom att det är *omkostnadsbeloppet* och inte *anskaffningsutgiften* som regleras. Angående dessa uttryck, se kommentaren till 44 kap. 14 §.

Före skattereformen fanns dess motsvarighet (dock med varierande procentsatser) i punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL, där den infördes år 1976.

I *andra meningen* nämns teckningsrätter och delrätter uttryckligen (se 27 § 2 mom. femte stycket SIL).

Äldre andelar i värdepappersfonder

16 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Bestämmelserna har ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om anskaffningsutgift för vissa andelar i värdepappersfonder är hämtade från 27 § 2 mom. femte och sjätte styckena SIL, där de infördes år 1995 (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30, SFS 1995:577). I likhet med ordvalet i *andra stycket* och i dagens lagtext används i regeringens förslag uttrycket *anskaffningsutgift* i stället för *omkostnadsbelopp* i första meningen. Bestämmelserna har ändrats redaktionellt efter förslag från Lagrådet.

Bestämmelsen i *andra stycket* om anskaffningsutgift för andelar i värdepappersfonder som tidigare var allemansfonder är hämtad från övergångsbestämmelserna, punkt 8, till SFS 1990:651. År 1990 (1990:1) kom en bestämmelse för allemansfonder men den ändrades redan samma år (1990:2) genom att den skattskyldige fick en möjlighet att välja att vanliga regler skall gälla. Lagen (1983:890) om allemansfonder upphävdes vid utgången av juni 1998 (prop. 1997/98:50, bet. 1997/98:FiU17, SFS 1998:269). De allemansfonder som fanns då är numera vanliga värdepappersfonder. De bestämmelser som finns om allemansfonder i detta stycke bör gälla för sådana fonder även i framtiden. Bestämmelserna i första och andra styckena har därför ändrats så att första stycket inte gäller och andra stycket gäller andelar i sådana värdepappersfonder som tidigare var allemansfonder.

Utländska fordringsrätter

17 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för utländska fordringsrätter skall påverkas av hur de har värderats enligt 14 kap. 8 § är ny. Reglerna i 14 kap. 8 § ändrades år 1998 (prop. 1998/99:28, bet. 1998/99:SkU8, SFS 1998:1619, se vidare i författningskommentaren till den bestämmelsen). Redan tidigare fanns emellertid en bestämmelse om värdering av fordringar i utländsk valuta.

SLK tog i sitt huvudbetänkande upp frågan om hur de värdeförändringar på fordringar som har påverkat beskattningen skall beaktas när avyttring sker. SLK kom emellertid inte med något förslag till reglering (SOU 1997:2 del II s. 133). När de nuvarande reglerna infördes år 1998 framfördes i propositionen att det torde följa av allmänna regler att ett skattesubjekt inte skall beskattas två gånger för samma vinst eller få avdrag två gånger för samma förlust, varför de upp- respektive nedskrivningar som blir följden av att fordringar värderas till balansdagens kurs skall beaktas vid kapitalvinstbeskattningen enligt 30 § 1 mom. SIL (prop. 1998/99:28 s. 14). Även om det inte togs in någon bestämmelse i SIL är det lämpligt för systematiken att reglera denna fråga i IL.

Sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

18 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men regeringen har gjort redaktionella ändringar i första stycket.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelserna för delägare i svenska värdepappersfonder är hämtade från 1 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond. Lagen infördes år 1993 (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31). Resten av lagen har placerats i 17 kap. 15 § och 39 kap. 20 §.

I *första stycket* har, i förhållande till SLK:s förslag, tagits bort en bestämmelse om att kapitalförluster inte skall dras av. Ändringen är emellertid bara redaktionell eftersom det följer av 44 kap. 2 §.

Avdrag för kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

19 §

SLK:s förslag (29 §): I *första stycket* finns den materiella regeln att 70 % av en kapitalförlust skall dras av. Den bestämmelse som regeringen placerat i *första stycket sista meningen* om förpliktelser finns inte med i SLK:s förslag. I övrigt har bestämmelserna ändrats redaktionellt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den regel som SLK placerat här om att avdragsrätten för kapitalförluster i inkomstslaget kapital är begränsad till 70 % är hämtad från 3 § 2 mom., 27 § 5 mom. och 29 § 2 mom. SIL. Detta var en av nyheterna i 1990 års skattereform.

Regeln placerades då i 3 § 2 mom. SIL men splittrades sedan upp på olika lagrum år 1993.

Med den av SLK föreslagna lydelsen kan bestämmelsen tolkas så att en kvotering till 70 % av en kapitalvinst är en huvudregel. Bestämmelserna har emellertid ändrats i olika etapper sedan 1990 års skattereform så att hela förlusten får dras av på flera olika typer av delägarätter och fordringsrätter (se 20–23 §§). Bestämmelsen formulerades därför om i lagrådsremissen. Lagrådet anser att det är en naturligare ordning att låta regeln om avdrag med 70 % av vinsten komma först. Om en sådan lösning inte anses lämplig förordar Lagrådet att första stycket skall utformas som en ren hänvisning till de följande paragraferna samt att det skall föras in en ny bestämmelse om avdrag med 70 % av kapitalförlusten efter reglerna om att en kapitalförlust skall dras av i sin helhet (se Lagrådets yttrande angående 18 § i lagrådsremissen).

Regeringen gör följande bedömning. Regeringen kan inte inse varför det är en naturligare ordning att börja med regeln om att 70 % skall dras av och föredrar Lagrådets alternativa lösning att utforma 19 § som en hänvisning till de följande paragraferna. Lösningen medför emellertid vissa problem. Den föreslagna bestämmelsen är en inledning till följande paragrafer och innehåller de materiella bestämmelserna att dessa gäller i inkomstslaget kapital samt i fråga om förpliktelser (angående förpliktelser, se nästa stycke). Om den gjordes om till en ren hänvisning, skulle denna reglering i stället tas in i de kommande fem paragraferna. Det skulle enligt regeringens bedömning tynga lagtexten i onödan. Bestämmelsen här i 19 § bör därför innehålla dessa två materiella regler. Regeln om avdrag med 70 % kan emellertid flyttas sist. Bestämmelserna formuleras därför om bl.a. på det sättet att kvoteringen till 70 % flyttas till 24 §.

Bestämmelserna om kvotering av kapitalförluster bör gälla också i fråga om förpliktelser vars underliggande tillgångar består av delägarätter eller fordringsrätter. Det skulle kunna skrivas in i paragraferna 19–24 §§, men det skulle göra dem mer svårlästa. Därför tas det in en generell bestämmelse här i denna paragraf att bestämmelserna skall tillämpas också på förpliktelser med sådana underliggande tillgångar.

20 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än andelar i svenska värdepappersfonder får kvittas utan begränsning mot vinster på delägarätter är hämtat från 27 § 5 mom. första stycket första och andra meningarna SIL.

Bestämmelsen infördes år 1990 (1990:1). Den ändrades år 1993 och 1994.

21 §

SLK:s förslag (32 a §): Förslaget att kapitalförlusterna får dras av mot kapitalvinster på sådana tillgångar som avses i 20 § och 22 § första stycket finns inte med. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kvittningsrätt för onoterade aktier och andelar mot förluster på sådana andelar infördes i 27 § 5 mom. SIL år 1996 (SOU 1996:119, prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). En justering gjordes år 1997 (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448).

År 1998 utökades kvittningsrätten för kapitalförluster på icke marknadsnoterade andelar mot kapitalvinster på sådana tillgångar som avses i 20 § och 22 § första stycket (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593). Bestämmelsen om detta fanns inte med i SLK:s förslag. Paragrafen har ändrats genom att de nya reglerna har tagits med.

22 §

SLK:s förslag (31 §): Första stycket överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att enligt SLK:s förslag var det fonderna – och inte andelarna i fonderna – som skulle vara marknadsnoterade. Enligt SLK:s förslag i andra stycket var det ett krav att värdepappersfonderna innehåller bara *marknadsnoterade svenska fordringsrätter*, medan det inte fanns något krav på att *fonderna* skall vara marknadsnoterade.

Remissinstanserna: Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen framhåller angående bestämmelsen i andra stycket att enligt dagens lagtext skall andelarna vara marknadsnoterade men enligt förslaget skall fordringsrätterna vara marknadsnoterade.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i första stycket om kapitalförluster på andelar i marknadsnoterade värdepappersfonder som innehar delägarätter till minst 75 % av fondförmögenheten är hämtad från 27 § 5 mom. andra meningen SIL. Den infördes år 1990 (1990:1) och ändrades år 1993 och 1994. Eftersom det är andelarna i fonderna – och inte själva fonderna – som är marknadsnoterade har en sådan ändring gjorts i stycket.

Bestämmelsen i andra stycket är hämtad från 27 § 6 mom. SIL. Där anges i dag att kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i sådana värdepappersfonder som uteslutande innehåller fordringar i svenska kronor och finansiella instrument där den underliggande tillgången kan hänföras till svenska kronor eller till ränteindex, skall behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. Av bestämmelsen framgår att detta gäller under förutsättning att andelarna är marknadsnoterade. SLK har i stället skrivit att fordringarna skall vara marknadsnoterade. Regeringen ändrar i enlighet med dagens lagtext. Momentet kom till år 1990 (1990:2) i syfte att likställa indirekt ägande av svenska räntebärande värdepapper med direkt ägande.

Efter att en bestämmelse om räntetak togs bort år 1992 fyller föreskriften om att nu nämnda kapitalvinster och kapitalförluster skall behandlas som ränta ingen annan funktion än att ange att en förlust får dras av utan begränsning. Förslaget att karakteriseringen som *ränteutgift* ersätts med att ”kapitalförlusten får dras av i sin helhet” innebär därför ingen saklig ändring.

23 §

SLK:s förslag (32 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från 29 § 2 mom. SIL. Där anges i dag att kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar och värdepapper där den underliggande tillgången kan hänföras till svenska kronor eller till ränteindex skall behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift. Kapitalförluster blir därmed avdragsgilla utan kvotering. I kommentaren till 22 § behandlas bytet från *ränteutgift* till ”kapitalförlusten får dras av i sin helhet”. Undantag görs för premieobligationer. Momentet kom till år 1990 (1990:1). Skälet till att kapitalförluster på premieobligationer inte kom att omfattas av reglerna får ses mot bakgrund av att avdragsrätten för sådana förluster hade varit begränsad redan tidigare.

Före skattereformen beskattades avyttring av marknadsnoterade fordringar, även premieobligationer, enligt 35 § 4 mom. KL (se författningskommentaren till 52 kap.).

24 §

SLK:s förslag (29 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen var placerad i den bestämmelse som motsvarar 19 § i regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har efter förslag från Lagrådet brutits ut ur 19 §. Se vidare i kommentaren till den paragrafen för bl.a. förarbeten och nuvarande placering.

Inkomstslaget näringsverksamhet

25 §

SLK:s förslag (33 §): Bestämmelserna om förpliktelser finns inte med i SLK:s förslag. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande bestämmelsen om att avdrag för kapitalförluster får göras i inkomstslaget näringsverksamhet och att detta skall ske utan kvotering följer i dag av punkt 33 första meningen av anvisningarna till 23 § KL, som kom till år 1990 (1990:1). Vissa ändringar skedde år 1993 och 1994. För juridiska personer följer det vidare av 2 § 1 mom. sjunde stycket SIL att kapitalförluster får dras av. De bestämmelser om kvotering av kapitalförluster som finns i inkomstslaget kapital (se kommentarerna till 19–24 §§) gäller inte i näringsverksamhet eftersom det inte finns någon hänvisning till dem i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL och inte heller i något annat lagrum.

Regeringen har lagt till en bestämmelse om förpliktelser. För motivering se kommentaren till 19 §.

26 §

SLK:s förslag (34 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelserna om behandlingen av juridiska personers kapitalvinster på delägarätter är hämtade från 2 § 14 mom. SIL. De infördes år 1990 (1990:1). Vissa ändringar skedde år 1993 och 1994.

Lagrådet framför synpunkter på bestämmelsen i *andra stycket* (se Lagrådets yttrande angående 24 § i lagrådsremissen). Med anledning av Lagrådets synpunkter har ordet *verksamhet* bytts ut mot *rörelse*. Ordet *rörelse* definieras i 2 kap. 24 §. I författningskommentaren till den paragrafen finns en motivering till bytet.

Enligt bestämmelsen i *tredje stycket* skall röstetalet motsvara minst 25 % *vid avyttringen*. Denna tidpunkt nämns inte i dagens lagtext. Den är i stället uppbyggd så att i 2 § 14 mom. SIL hänvisas till sådana företag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket och sådant röstetal som anges i nämnda stycke vid a. I a finns en regel om röstetalet vid *beskattningsårets utgång*. Det är emellertid inte rimligt att använda sig av den tidpunkten när det, som i denna paragraf, är fråga om avyttring av tillgångarna. SLK har föreslagit att den aktuella tidpunkten skall vara *vid avyttringen*. Regeringen följer SLK:s förslag.

Tredje stycket gäller enligt SLK:s förslag bl.a. kapitalförluster när ”sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag” avyttrar aktier och andelar. Investmentföretag skall emellertid inte dra av kapitalförluster på delägarätter, vilket regleras i 39 kap. 14 § första stycket 1. Det finns därför inte anledning att undanta dem här.

27 §

SLK:s förslag (35 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag är hämtade från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. De infördes år 1990 (1990:1).

Enligt dagens lagtext gäller undantaget i *andra stycket* om innehavet av tillgången är betingat av näringsverksamhet som bedrivs av *den skattskyldige* eller annan som med hänsyn till ägandeförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå *den skattskyldige* nära. SLK har ändrat detta genom att byta ut *den skattskyldige* mot *handelsbolaget* i den första situationen, men inte i den andra. I övriga bestämmelser som reglerar motsvarande situation i fråga om andra tillgångar (50 kap. 11 § och 52 kap. 7 §) har kommittén bytt ut *den skattskyldige* mot *handelsbolaget* i båda situationerna. Regeringen ändrar den nu aktuella paragrafen så att den överensstämmer med bestämmelserna i 50 kap. 11 § och 52 kap. 7 §.

Lagrådet framför synpunkter på bestämmelsen i *andra stycket* (se Lagrådets yttrande angående 25 § i lagrådsremissen). Med anledning av dessa synpunkter byter regeringen ut ordet *näringsverksamhet* mot *rörelse*. Ordet *rörelse* definieras i 2 kap. 24 §. I författningskommentaren till den paragrafen finns en motivering till bytet.

49 kap. Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

I detta kapitel har tagits in de bestämmelser som finns i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (UBA).

UBA gäller både i inkomstslaget kapital och näringsverksamhet. Det finns också några bestämmelser som gäller i inkomstslaget tjänst. De avyttrade andelarna kan i inkomstslaget näringsverksamhet vara antingen kapitaltillgångar eller lagertillgångar. I denna avdelning, VII, finns huvudsakligen regler för kapitaltillgångar. Reglerna skulle kunna delas in i regler för kapitaltillgångar och regler för lagertillgångar. De flesta reglerna gäller emellertid för såväl kapitaltillgångar som lagertillgångar. Att upprepa bestämmelserna i de båda inkomstlagen är inte lämpligt. Man skulle kunna bryta ut de regler som gäller enbart för lagertillgångar och placera dem i 17 kap. och i övrigt hänvisa hit till 49 kap. Ett alternativ, som bryter mot systematiken men som sannolikt är mer praktiskt för tillämparna, är att ta in samtliga bestämmelser här i 49 kap. och att i 17 kap. ta in enbart en hänvisning hit. Redan i SLK:s förslag finns det bestämmelser i avdelning VII som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet, nämligen 51 kap. Där finns regler om att vissa belopp skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i handelsbolag. Regeringen väljer av praktiska skäl att ta in alla bestämmelser om andelsbyten i detta kapitel, dvs. även de bestämmelser som gäller lagertillgångar.

Bakgrund

Innan UBA infördes fanns det två system enligt vilka man kunde få uppskov med beskattningen när andelar såldes till ett företag mot ersättning av andelar i det köpande företaget. Det var för det första den s.k. strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL, som tillkom genom 1990 års skattereform (1990). Regeln gällde när det köpande företaget var svenskt eller hörde hemma i ett land som inte tillhörde EG. Den regeln placerades av SLK i 46 kap. 17–19 §§ (46 kap. motsvarar 48 kap. här i propositionen). För det andra fanns det regler om andelsbyten i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (OL). Reglerna gällde när det köpande företaget hörde hemma i ett EG-land. Bestämmelserna placerades av SLK i 46 kap. 20–27 §§ samt i 17 kap. 13–17 §§. Vidare kunde bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL tillämpas (se 25 kap. 6–27 §§).

År 1998 slogs de två förstnämnda system samman efter förslag av Företagsskatteutredningen och ersattes av en ny lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.

Vissa förarbeten

1990 Strukturregeln infördes, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651.

- 1994 OL infördes, SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1854.
- 1998 UBA infördes, SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1600 ff.

Kommentar till paragraferna

Förslaget till detta kapitel bygger inte på SLK:s förslag utan på UBA. Vissa bestämmelser, eller delar av dem, fanns dock med i SLK:s förslag (46 kap. 20–27 §§ samt 17 kap. 13–17 §§ IL). Remissinstanserna har inte framfört några synpunkter på SLK:s förslag i dessa delar. I kommentarerna nedan tas det normalt varken med någon upplysning om SLK:s förslag eller om remissinstansernas synpunkter.

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till kapitlet.

Eftersom detta kapitel är placerat i en avdelning om kapitalvinster och kapitalförluster tas det in en bestämmelse i *andra stycket* om att bestämmelserna gäller också för lagertillgångar. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen. Denna ändring har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Definitioner

2 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av andelsbyte kommer från 1 § första och tredje styckena UBA.

Liksom i fråga om underprisöverlåtelser i 23 kap. 3 § har definitionen utformats så att det är ett andelsbyte bara om vissa villkor är uppfyllda. Det har den fördelen att ordet andelsbyte bara avser sådana andelsbyten som omfattas av detta kapitel. Då ordet används i denna lag avses alltid sådana andelsbyten.

3 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen regleras när ett utländskt företag anses höra hemma i en medlemsstat i Europeiska unionen. Bestämmelsen kommer från 6 § UBA.

Tillämpningsområde

4 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen, som innebär att reglerna om andelsbyten gäller också vid fusioner och fissioner, kommer från 2 § UBA.

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att kapitlet inte skall tillämpas om det finns förutsättningar att tillämpa bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar eller om bestämmelserna om verksamhetsavyttringar skall tillämpas, kommer från 3 § UBA.

Begäran

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att tillämpningen av bestämmelserna är beroende av en begäran från säljaren regleras i 1 § UBA.

Lagrådet yttrar sig angående 6 och 7 §§ och förordar att delar av den bestämmelse som i lagrådsremissen placerats i 7 § flyttas över till 6 §. Lagrådet föreslår också en ny lydelse. Regeringen följer delvis Lagrådets förslag och flyttar över delar av den bestämmelse i 7 § som gäller om säljaren är ett handelsbolag samt utformar den i huvudsak i enlighet med Lagrådets förslag. Se vidare i kommentaren till 7 §.

Handelsbolag som ägs genom handelsbolag

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om indirekt ägda handelsbolag kommer från 4 § UBA. Lagrådet förordar att bestämmelserna i denna paragraf skall flyttas ut till 7, 15, 18 och 19 §§. En del av bestämmelsen flyttas över till 7 §, men i övrigt följer inte regeringen Lagrådets förslag. För motivering, se kommentaren till 25 kap. 12 §.

Villkor för uppskov

Säljaren

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på viss kvalificerad obegränsad skattskyldighet hos fysiska personer kommer från 5 § 1 UBA.

Det köpande företaget

9 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uppräkningen av vilka företag som kan vara köpande företag kommer från 5 § 2 UBA. Rege-

ringens förslag har emellertid omformulerats i förhållande till lydelsen i dagens lagtext, där det krävs bl.a. att villkoren i artikel 3 leden a och c i det Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG) skall vara uppfyllda. (En officiell översättning av direktivet finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT L 225, 20.8.1990, s. 6 och en provisorisk översättning finns i prop. 1994/95:52 s. 87 f.) Motsvarande bestämmelse fanns i 2 § första stycket OL. När SLK tog med den bestämmelsen i 36 kap. 2 och 3 §§ IL togs det som står i de aktuella artiklarna med i lagtexten i stället för en hänvisning till direktivet. Vad som krävs är att det skall vara fråga om vissa sorters uppräknade företagsformer som betalar vissa uppräknade skatter. Dessa företagsformer och skatter är emellertid så många att SLK tog in dem i en bilaga. Regeringen följer det exemplet och tar in villkoren här samt hänvisar till bilagorna 37.1 och 37.2.

Verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad

10 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Verksamhetskravet kommer från 5 § 3 UBA. Det fick sin slutliga lydelse i skatteutskottet.

I 5 § 3 UBA finns en definition av *rörelse*. I IL har det tagits in en definition av rörelse i 2 kap. 24 §. Här i 10 § har ordet rörelse emellertid en mer inskränkt betydelse än i 2 kap. 24 §. Därför görs ett undantag från den paragrafen i *andra stycket första meningen*. Se vidare i författningskommentaren till 2 kap. 24 §.

Dagens bestämmelse avslutas med att en andel inte skall anses som kvalificerad om bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte skall tillämpas på grund av bestämmelserna i 3 § 12 e mom. SIL (om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget). En sådan bestämmelse behövs inte på grund av det föreslås en ny innebörd i definitionen av kvalificerade andelar i 57 kap. 4 och 5 §§ IL.

Det avyttrade företaget

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilka juridiska personer som kan vara avyttrade företag vid ett andelsbyte kommer från 5 § 4 UBA.

Röstetal

12 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att det köpande företaget skall ha en viss andel av röstetalet i det avyttrade företaget kommer från 5 § 5 UBA.

Vinst

13 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att det skall ha uppkommit en vinst av en viss minsta storlek kommer från 5 § 6 och 7 UBA.

I *första stycket* i lagrådsremissen användes ordet *kapitaltillgång*. Eftersom det ordet bara används i inkomstslaget näringsverksamhet har bestämmelsen ändrats här så att det står att bestämmelsen gäller för *tillgångar som kapitalvinstbeskattas*. Detta har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Beskattning av andelsbytet och uppskovsbeloppets storlek

Andel som kapitalvinstbeskattas

14 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* att ersättningen i pengar skall tas upp omedelbart kommer från 7 § första stycket UBA. Liksom i 13 § har bestämmelsen, efter lagrådsföredragningen, ändrats på grund av att den gäller inte bara kapitaltillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet utan också tillgångar som kapitalvinstbeskattas i inkomstslaget kapital.

Bestämmelsen i *andra stycket* om uppskovsbeloppet kommer från 8 § första stycket UBA.

15 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om handelsbolag i *första stycket* kommer från 7 § första stycket sista meningen UBA och bestämmelsen i *andra stycket* från 9 § första stycket UBA.

16 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om kvalificerade andelar kommer från 7 § andra stycket UBA. Bestämmelsen i *andra stycket* om uppskovsbeloppet kommer från 8 § första stycket UBA. Den sista meningen, att båda uppskovsbeloppen avses i de följande bestämmelserna, har lagts till för att göra lagtexten kortare och därmed mer lättläst i de följande bestämmelserna. I vissa bestämmelser kan dessa båda uppskovsbelopp inte förekomma. Det finns emellertid inte anledning att räkna upp vilka paragrafer som avses.

Andel som var lagertillgång

17 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* att ersättningen i pengar och ett belopp som motsvarar det skattemässiga värdet på andelarna skall tas upp då andelsbytet sker kommer från 10 § UBA. Bestämmelsen i *andra stycket* om uppskovsbeloppet kommer från 11 § första stycket UBA.

18 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om handelsbolag i *första stycket* kommer från 10 § sista meningen UBA och bestämmelsen i *andra stycket* kommer från 12 § första stycket UBA.

Beskattning av uppskovsbeloppet

Huvudregel

19 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om när uppskovsbeloppet – eller uppskovsbeloppen om de är flera – skall tas upp till beskattning är hämtad från 8 § andra stycket och 9 § andra stycket UBA i fråga om andelar som är kapitaltillgångar och från 11 § andra stycket och 12 § andra stycket UBA i fråga om andelar som är lagertillgångar.

Bestämmelserna i *andra stycket* om andelar i handelsbolag är hämtade från 9 § andra stycket UBA.

Uttagsbeskattning

20 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uttagsbeskattning kommer från 13 § UBA.

Efterföljande underprisöverlåtelse

21 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattemässig kontinuitet i fråga om uppskovsbeloppet vid vissa underprisöverlåtelser kommer från 21 § UBA.

Efterföljande koncernintern avyttring

22 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att uppskovsbeloppet inte skall tas upp som intäkt när en koncernintern andelsavyttring sker kommer från 19 § UBA. Den fick sin slutliga utformning i skatteutskottet.

Andra stycket sista strecksatsen har fått en ny lydelse i förhållande till lagrådsremissen på grund av ny lagstiftning år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU:23, SFS 1999:645).

23 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om när uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt om en andel avyttras med ka-

pitalförlust och reglerna i 25 kap. 28–32 §§ är tillämpliga kommer från 20 § UBA.

Efterföljande andelsbyte

24 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om successiva andelsbyten kommer från 18 § UBA.

Efterföljande arv m.m.

25 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skattemässig kontinuitet vid vissa benefika förvärv kommer från 22 § UBA.

Obegränsad skattskyldighet

26 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på att den obegränsade skattskyldigheten skall bestå kommer från 23 § UBA.

Verksamhetsvillkoret

27 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på att verksamhetsvillkoret skall bestå kommer från 24 § UBA.

Övriga bestämmelser

Turordning vid avyttring av andelar i det köpande företaget

28 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken ordning andelar anses avyttrade kommer från 14 § UBA.

Genomsnittsmetoden

29 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regleringen angående genomsnittsmetoden kommer från 15 § UBA.

Uppdelning och sammanläggning av uppskovsbelopp

30 och 31 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om uppdelning och sammanläggning av uppskovsbelopp kommer från 16 § UBA.

Lättnadsbelopp och gränsbelopp

32 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om lättnadsbelopp och gränsbelopp kommer från 17 § UBA.

50 kap. Avyttring av andelar i svenska handelsbolag

I detta kapitel finns de särskilda bestämmelser om kapitalvinst som gäller för avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Beräkningen av omkostnadsbeloppet genom justeringar av anskaffningsutgiften har betydelse inte bara vid kapitalvinstbeskattningen utan också vid den löpande beskattningen. Den justerade anskaffningsutgiften ligger nämligen till grund för beräkningen av kapitalunderlagen för räntefördelning (33 kap.) och expansionsfond (34 kap.). I kapitlet finns också en bestämmelse om i vilken utsträckning en kapitalvinst skall tas upp i inkomstslaget tjänst, jfr 10 kap. 3 §.

Kapitlet är i SLK:s förslag placerat som 47 kap. SLK har i sitt förslag till 7–9 §§ tagit in de bestämmelser om vissa äldre förvärv som i dag finns i andra–femte styckena av 28 § SIL. Eftersom det numera sällan förekommer i praktiken att bestämmelserna skall tillämpas har de flyttats över till ikraftträdandelagen, 4 kap. 92–94 §§ ILP.

Bestämmelserna i lagen (1992:1463) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall har tagits in i ett eget kapitel, 51 kap.

Bakgrund

Ursprungligen beskattades avyttring av andelar i handelsbolag på samma sätt som aktier och liknande rättigheter (se 48 kap. under rubriken Kort historik). I praxis hade dock vissa särskilda regler utformats för hur anskaffningsutgiften skulle beräknas. Den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskilling eller tillskott) ökades med vinster som påförts den skattskyldige och minskades med uttag som han gjort. Att den skattskyldige fått avdrag för en förlust som uppkommit i bolaget påverkade däremot inte alls beräkningen. Efter att handelsbolagen (framför allt kommanditbolag) under 1980-talet i stor utsträckning använts för skatteplanering tillkom år 1988 (förarbeten, se nedan) nya regler för beräkningen av anskaffningsutgiften där hänsyn tas även till underskott i handelsbolagen som delägarna gjort avdrag för. Bestämmelserna fördes vid 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) utan materiella ändringar över till 28 § SIL. År 1993 (förarbeten, se nedan) utökades de i samband med den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen samma år.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1988 De särskilda bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift, Ds 1988:44, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651
- 1993 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, SOU 1992:67, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Att bestämmelserna gäller också i fråga om andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 5 kap. 2 §.

Avyttring

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om inlösen och upplösning är hämtad från 24 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om gåvor eller andra benefika överlåtelser är hämtad från 24 § 2 mom. fjärde stycket SIL.

Före 1990 års skattereform var de båda bestämmelserna placerade i punkt 5 av anvisningarna till 35 § KL, där de infördes år 1988.

Omkostnadsbeloppet

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Paragrafen avslutas dock med en mening om att i de fall som avses i 2 § andra stycket anses ett belopp som motsvarar den justerade negativa anskaffningskostnaden som ersättning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafens *första stycke* inleder bestämmelserna om hur den justerade anskaffningsutgiften beräknas.

I IL har termen *ingångsvärde* genomgående bytts ut mot *anskaffningsutgift*.

Innehållet i *andra stycket* är hämtat från 28 § första stycket SIL, dit det överfördes år 1990 från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988. SLK har lagt till en tredje meningen som ett förtydligande. Meningen behövs emellertid inte eftersom det redan framgår av de första två meningarna i stycket att ersättningen skall ökas med den negativa anskaffningsutgiften. Om det då saknas en anskaffningsutgift vid sådana benefika förvärv som avses i 2 §, så blir ersättningen lika med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om mottagarens anskaffningsutgift när en benefik överlåtelse enligt 2 § skall behandlas som avyttring är hämtad från 28 § sjätte stycket SIL. Före 1990 års skattereform var den placerad i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988.

5 §

SLK:s förslag: *Andra strecksatsen i första stycket* inleds med ”belopp som den skattskyldige tagit upp som sin andel”. Det finns en *tredje strecksats i första stycket* som lyder ”positivt fördelningsbelopp som enligt 41 kap. 9 § (42 kap. 9 § i regeringens förslag) tagits upp i inkomstslaget kapital”. *Den strecksats som finns sist i första stycket* i regeringens förslag finns inte med.

Andra stycket andra strecksatsen inleds ”belopp som den skattskyldige dragit av som sin andel”. *Den tredje strecksatsen i andra stycket* lyder ”negativt fördelningsbelopp som enligt 41 kap. 9 § (42 kap. 9 § i regeringens förslag) dragits av i inkomstslaget kapital”. I övrigt överensstämmer förslaget med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anser att *första stycket andra strecksatsen* skall ändras till ”den skattskyldiges andel av bolagets inkomster” för att markera att beloppet skall påverka anskaffningsutgiften oavsett om den skattskyldige tagit upp beloppet i deklarationen eller inte. *Näringslivets Skattedelegation* föreslår att ordet *skattepliktig* läggs till i de strecksatser som avser överskott och underskott.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första* och *andra strecksatserna* i de båda styckena, är hämtade från 28 § första stycket SIL, dit de år 1990 överfördes från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna kom till år 1988.

Det har gjorts några redaktionella ändringar i *de andra strecksatserna* i förhållande till SLK:s förslag. I stället för ”belopp som den skattskyldige har tagit upp respektive dragit av som sin andel ...” står i regeringens för-

slag ”belopp som tagits upp respektive dragits av som den skattskyldiges andel ...”. Detta har gjorts för att markera att beräkningen är oberoende av vad den skattskyldige har gjort.

Det kan vara svårt att avgöra vad som avses med de av SLK använda uttrycken ”den skattskyldiges andel av bolagets inkomster” och ”den skattskyldiges andel av bolagets underskott”. Orsaken till att uttrycket *inkomster* används och inte *överskott* är att alla inkomster skall omfattas, oavsett om de skall tas upp som överskott i inkomstslaget näringsverksamhet eller i något annat inkomstslag. Det innebär att i uttrycket omfattas bl.a. kapitalvinster och kapitalförluster som skall tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital och sådana förbjudna lån som skall tas upp i inkomstslaget tjänst (13 kap. 4 § andra stycket). Vidare omfattas den del av bolagets inkomster som på grund av bestämmelserna om räntefördelning skall tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital. Det innebär att de bestämmelser som finns i de *tredje strecksatserna* i de båda styckena i SLK:s förslag inte skall tas med. I dagens lagstiftning står i 28 § sjunde stycket att det skall bortses från räntefördelning. En sådan bestämmelse ger samma resultat eftersom räntefördelningen bara innebär att inkomsterna eller avdragen styrs över från ett inkomstslag till ett annat, men bolagets inkomster blir lika stora. När det gäller negativa fördelningsbelopp finns det emellertid en bestämmelse i 28 § sjunde stycket SIL som bör tas med som en minuspost, nämligen sådant negativt fördelningsbelopp som har fått till följd att ett underskott har minskat. Det har ju lett till ett avdrag för underskott i inkomstslaget kapital. Se vidare i förarbetena (prop. 93/94:50 s. 350 f.),

Bestämmelserna om justering av anskaffningsutgiften vid avsättning till expansionsfond och vid återföring samt om hur anskaffningsutgiften skall justeras i två ombildningssituationer i *tredje och fjärde strecksatserna i första stycket* respektive *fjärde och femte strecksatserna i andra stycket* är hämtade från 28 § åttonde stycket SIL och kom till år 1993.

Vid utformningen av bestämmelserna om den skattskyldiges andel av bolagets inkomster och underskott i första och andra styckena andra strecksatserna har SLK utgått från följande tolkning av vad som utgör avdragsgillt underskott och således skall föranleda minskning av anskaffningsutgiften.

”För delägare som är juridiska personer skall ett underskott normalt påverka anskaffningsvärdet eftersom det ingår som en post i deras enda förvärvskälla tillsammans med övriga poster. Uppstår underskott kan detta utnyttjas nästa år men utgör då inte underskott från handelsbolaget och påverkar inte anskaffningsvärdet. I fråga om kommanditbolag innebär den begränsade avdragsrätten för kommanditdelägare att ett underskott påverkar anskaffningsvärdet bara till den del det fått dras av mot andra inkomster. Återstående del dras av vid beräkning av inkomsten från kommanditbolaget följande år och påverkar automatiskt anskaffningsvärdet om och när det medför att den inkomst från kommanditbolaget som skall öka anskaffningsvärdet blir lägre.

För delägare som är fysiska personer skall ett underskott från handelsbolaget avseende inkomstslaget näringsverksamhet påverka anskaffningsvärdet bara när det finns en särskild kvittningsmöjlighet som

också utnyttjats. I andra fall dras underskottet av vid beräkning av inkomst av handelsbolaget ett senare år och påverkar automatiskt anskaffningsvärdet om och när det medför att den inkomst från handelsbolaget som skall öka anskaffningsvärdet blir lägre. I fråga om ett underskott från handelsbolaget avseende inkomstslaget kapital, vilket kan förekomma enbart när näringsfastigheter avyttras med förlust, skall anskaffningsvärdet alltid påverkas, eftersom underskottet alltid dras av vid beräkningen av inkomst av kapital. Det saknar således betydelse om underskottet verkligen föranleder lägre skatt, något som är beroende av övriga poster i inkomstslaget kapital och inkomster och avdrag i övrigt. Ett hänsynstagande till om underskottet medfört lägre skatt skulle kräva en ordning i vilken olika avdrag skulle anses utnyttjade.”

Regeringen delar SLK:s bedömning och följer förslaget.

Lagrådet uttalar att bestämmelserna om i vilka fall underskott skall föranleda minskning av anskaffningsutgiften utgör ett av många exempel på den komplexitet som är förenad med delägarbeskattning av handelsbolag. Frågan om delägarbeskattningen av handelsbolag utreds för närvarande av Förenklingsutredningen (dir. 1996:78). Den tas inte upp i denna proposition.

I *första styckets sista strecksats* har det tagits in en bestämmelse som inte finns med i SLK:s förslag. I lagrådsremissen var den placerad i en egen paragraf, 6 §. Den har efter lagrådsföredragningen flyttats upp i 5 §. En motsvarande bestämmelse togs med i 28 § sista stycket SIL år 1998. Den kom till i samband med nya regler om omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Dessa regler innehåller bestämmelser om ökning av anskaffningsutgiften på grund av överlåtelse av tillgångar till underpris till handelsbolaget.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen behandlar beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften när ett handelsbolag i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag.

Bestämmelsen, som i dag står i 28 § första stycket SIL, kom till år 1993 som en konsekvens av att inkomsterna från bolagen kom att räknas till en och samma förvärvskälla. Det kan påpekas att en motsvarighet till sista meningen i 28 § första stycket SIL – att ingångsvärdet skall minskas om nettot blir negativt endast i den mån på andelen belöpande underskott är avdragsgillt – inte behövs. Detta framgår redan av 5 § andra stycket andra strecksatsen.

Vissa avyttringar

7 §

SLK:s förslag (10 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om i vilken utsträckning en kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag skall tas upp i inkomstslaget tjänst är hämtad från 24 § 7 mom. SIL. Den infördes år 1995 (prop. 1996/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626).

Lagrådet påpekar att bestämmelsen i *första stycket andra meningen* – att 50 % av den del av vinsten som motsvarar den kvalificerade andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall tas upp i inkomstslaget tjänst – förutsätter att marknadsvärdet på aktierna understiger ersättningen för den avyttrade handelsbolagsandelen (se Lagrådets yttrande angående 8 § i lagrådsremissen). Lagrådet utgår från att högst 50 % av vinsten skall tas upp som intäkt av tjänst även om aktiens marknadsvärde överstiger ersättningen för den avyttrade andelen.

Regeringen gör följande bedömning. Lagrådets slutsats att högst 50 % av vinsten skall tas upp är riktig. Regeringen kan inte se att bestämmelsens utformning kan leda till något annat resultat. Utformningen överensstämmer i huvudsak med dagens regel. Regeringen ändrar därför inte lagtexten med anledning av Lagrådets uttalande.

Lagrådet menar vidare att det finns anledning att överväga en annan utformning av denna regel eftersom tillskott och uttag får en till synes omotiverad effekt vid tillämpning av proportioneringsregeln. Regeln överensstämmer i sak med dagens regel. Det finns inte anledning att göra någon ändring i detta sammanhang.

8 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen hänvisas till 51 kap.

Kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

9 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att bara viss del av en kapitalförlust får dras av är hämtad från 3 § 2 mom. tredje stycket SIL. Denna kvoteringsregel infördes år 1990.

Inkomstslaget näringsverksamhet

10 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Huvudregeln om att kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet får dras av utan begränsning följer i dag av punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1990.

11 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att ordet *näringsverksamhet* används i stället för *rörelse*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kvotering av förlusten när ett svenskt handelsbolag avyttrar en icke näringsbetingad andel i ett annat svenskt handelsbolag är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

Regeringen ändrar bestämmelsen genom att ordet *näringsverksamhet* ändras till *rörelse*. För motivering, se kommentaren till 2 kap. 24 §.

51 kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag

Kapitlet innehåller de bestämmelser som finns i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL). Bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet och skulle kunna placeras i avdelning V. Eftersom de skall tillämpas vid avyttringar av andelar i svenska handelsbolag är det emellertid lämpligt att placera kapitlet i anslutning till det kapitel som innehåller bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag (50 kap.). Kapitlet är i SLK:s förslag placerat som 48 kap. Rubriken har ändrats i förhållande till SLK:s förslag. Ändringen har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Bakgrund

Efter att 1990 års skattereform hade genomförts blev det vanligt att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts. På det sättet kunde inkomst av näringsverksamhet omvandlas till kapitalvinst och tas upp i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. År 1992 infördes emellertid, för att förhindra en sådan omvandling, de bestämmelser som tagits in i detta kapitel (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

Bestämmelserna kom till år 1992. De har ändrats två gånger. Om det inte står något om förarbetena i kommentarerna, innebär det att bestämmelsen inte har ändrats sedan år 1992.

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1992 SHBL infördes, prop. 1992/93:151, bet. 1992/93:SkU17, SFS 1992:1643
- 1993 Uppdelningen av inkomst på olika förvärvskällor togs bort, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1573
- 1995 Vissa ändringar av bestämmelserna om fåmansföretag, prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1630

Kommentar till paragraferna

Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

1 och 2 §§

SLK:s förslag: I 2 § andra stycket används ordet *avyttring* i stället för *överlåtelse*. Överensstämmer i övrigt med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring i 2 § första stycket 4.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 1 och 2 §§ med förutsättningar för tillämpning av detta kapitel kommer från 1 § SHBL.

Bestämmelsen i 1 § första stycket 2 – att andelen skall vara en kapitaltillgång hos överlåtaren – har lagts till i förtydligande syfte.

I 1 § första stycket 3 har som villkor tagits in att förvärvaren inte är *en obegränsat skattskyldig fysisk person*. I 1 § SHBL föreskrivs att lagen gäller vid avyttring till annan än *fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo*. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL skall i vissa fall den som har väsentlig anknytning hit anses bosatt här. Enligt 68 § KL skall det som föreskrivs i KL om den som är bosatt i Sverige gälla också person som stadigvarande vistas här. Enligt 69 § KL tillämpas bestämmelserna om den som är bosatt i Sverige på bl.a. personer som tillhör svensk beskickning. Att detsamma gäller vid tillämpning av SIL framgår av 2 § 1 mom. andra stycket jämfört med 6 § 1 mom., 16 § 1 mom. och 17 § SIL. Det finns ingen bestämmelse i SHBL som reglerar om det är denna utvidgade innebörd av begreppet bosatt som avses också i SHBL. SLK har ändå utgått ifrån denna utvidgade betydelse och använder uttrycket *obegränsat skattskyldig fysisk person*. Regeringen följer SLK:s förslag. Enligt den terminologi som används i IL avses då det utvidgade bosättningsbegreppet, se 3 kap. 3 §. Av 4 kap. framgår att de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer tillämpas också på svenska dödsbon.

Bestämmelserna ändrades år 1993 på grund av att förvärvskälleindelningen ändrades. År 1995 ändrades den bestämmelse om när verksamhet bedrivs i en juridisk person genom handelsbolaget som placerats i 2 § första stycket 4. Lagrådet menar att det inte framgår klart vad som skall förstås med orden ”verksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget”. Lagrådet åberopar vad som sades i prop. 1995/96:109 och kommer till slutsatsen att om avsikten är att föreskriva att överlåtaren eller någon närstående till denne skall ha varit verksam i en juridisk person som handelsbolaget äger bör detta sägas uttryckligen.

Regeringen gör följande bedömning. Det vore lättare att förstå bestämmelsen om man använde orden ”i en juridisk person som handelsbolaget äger”. Med det uttryckssättet kan man emellertid hävda att den juridiska personen skall vara helägd av handelsbolaget. Det är emellertid inte avsikten. Bestämmelsen kan därför inte ändras på det sättet. Regeringen kan inte finna något annat uttryckssätt som är bättre än dagens lydelse, varför den behålls.

Enligt SLK:s förslag gäller bestämmelsen i 2 § *andra stycket* om avyttringen föregåtts av en eller flera *avyttringar* från obegränsat skattskyldiga. I regeringens förslag har *avyttringar* ändrats till *överlåtelser* i enlighet med dagens lagtext.

Belopp som motsvarar kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhet

3–5 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att regeringen gjort ett tillägg i 4 § i enlighet med ett förslag i prop. 1999/2000:6.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att överlåtaren skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten – beräknad på ett visst sätt – som inkomst av näringsverksamhet kommer från 2 § SHBL.

Lagrådet anser att innebörden av 4 § inte är helt klar och att denna oklarhet i strid mot systemets uppbyggnad i övrigt kan leda till att överlåtaren beskattas för kapitalvinsten i inkomstlaget kapital i stället för i inkomstlaget näringsverksamhet. Regeringen har, med anledning av Lagrådets yttrande angående 4 §, i ett annat lagstiftningsärende (prop. 1999/2000:6) föreslagit att 2 § SHBL förtydligas så att överlåtaren alltid beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet för köpeskillingen om denna beräknas på grundval av handelsbolagets vinst eller omsättning eller liknande avseende avyttringsåret. Förslaget till 4 § har omarbetats med hänsyn till detta. Här i IL byts ordet *vinst* ut mot *resultat*. Denna ändring är gjord av redaktionella skäl. Resultatet är det ord som brukar användas för ett företags slutresultat (i de fall det längre uttrycket ”överskottet eller underskottet” inte används, se avsnitt 7.2.2).

Avslutningen i 5 § att det belopp som skall tas upp skall beaktas i kapitalvinstberäkningen saknas i dagens lagstiftning. Det kan behövas för att överlåtaren vid kapitalvinstberäkningen skall kunna beakta det belopp som han enligt 3 § *andra stycket* blivit beskattad för i inkomstlaget näringsverksamhet.

Inkomsten tas upp av överlåtaren

6 och 7 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Bestämmelserna har emellertid redigerats om, bl.a. genom att vissa bestämmelser har flyttats mellan paragraferna.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 3 § SHBL föreskrivs att överlåtaren – i stället för att ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten – får ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper sig på tiden före avyttringen eller tillträdesdagen.

SLK skriver att vid överlåtelse av andel i handelsbolag torde säljare och köpare ha möjlighet att komma överens om antingen att köparen skall ta upp hela årets resultat eller att årets resultat skall fördelas efter innehavstiden. Lydelsen av 3 § SHBL kan ge intryck av att rätten till uppdelning följer av den bestämmelsen. SLK har i stället formulerat 6 § så att 3–5 §§ inte skall tillämpas om det görs en uppdelning av resultatet enligt 6 § och förutsättningarna i 6 och 7 §§ är uppfyllda. Regeringen följer SLK:s förslag.

Bestämmelserna korrigerades år 1993, då reglerna om förvärvskällor ändrades. Det gjordes vissa korrigeringar också år 1995. Då infördes det undantag från bestämmelserna i 6 § som har tagits in i 7 § 2. Det gäller när handelsbolaget äger andelar som, om de ägdes direkt av överlåtaren, hade varit kvalificerade andelar.

Ursprungligen skulle 2 § SHBL inte tillämpas om inkomsten fördelades såvitt avsåg aktiv näringsverksamhet och passiv näringsverksamhet där närstående var verksam. När förvärvskälleindelningen ändrades år 1993 ändrades dessa bestämmelser. Denna ändring synes innebära att uppdelningen mellan köpare och säljare skall avse all inkomst i handelsbolaget oavsett om den härrör från aktiv eller passiv näringsverksamhet och oavsett om det finns flera förvärvskällor. Bolaget kan ju fortfarande enligt 18 § KL ha flera förvärvskällor (verksamhet i Sverige samt självständig näringsverksamhet i utlandet) och den ena kan vara aktiv medan den andra är passiv. När det år 1995 fördes in i lagtexten att överlåtaren fick ”som inkomst av aktiv näringsverksamhet ta upp inkomst från handelsbolaget” uppkom därefter en oklarhet. SLK har utgått ifrån att exempelvis kapitalvinst vid avyttring av en fastighet också i sådana fall skall tas upp i inkomstslaget kapital och att tanken inte var att omvandla passiva förvärvskällor till aktiva. Kommittén har därför dels tagit in en bestämmelse i 6 § första stycket att överlåtaren tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster, dels utelämnat det då införda stadgandet ”som inkomst av aktiv näringsverksamhet”. Regeringen följer SLK:s förslag.

Lagrådet föreslår att bestämmelserna skall redigeras om. Regeringen följer Lagrådets förslag, med följande två undantag.

I 7 § 2 föreslår Lagrådet att det skall läggas till ”efter den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt enligt 6 § första stycket 1”. Ett motsvarande tillägg finns inte i dag. Tillägget tas inte med.

Vidare görs en redaktionell ändring i förhållande till Lagrådets förslag i 7 § 2. Lagrådet slutar punkten med ”kvalificerade andelar eller därmed likställda andra delägarrätter”. Tillägget ”eller därmed likställda andra delägarrätter” behövs inte med hänsyn till den nya lydelse som definitionen av kvalificerade andelar i 57 kap. har fått. I 57 kap. 2 § andra stycket står det. ”Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarrätter som getts ut av företaget” När man skall avgöra om någonting är en kvalificerad andel så skall 4 § i 57 kap. tillämpas, dvs då tillämpas kapitlet. Det innebär att utvidgningen i 57 kap. 2 § andra stycket påverkar termen kvalificerad andel i hela IL och med kvalificerad andel

avses således alltid även sådana delägarätter som likställs enligt 57 kap. 2 § andra stycket. Att tillägget ”vid tillämpning av detta kapitel” görs där är för att markera att när ordet andel används i ett annat kapitel så avses inte andra delägarätter än andelar. Ett sådant tillägg är nödvändigt med den utgångspunkt som Lagrådet har att en definition i en paragraf gäller genomgående i lagen, om inte annat anges (se författningskommentaren till 2 kap. 1 §).

Närståendebegreppet

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, men redaktionella ändringar har gjorts.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 4 § SHBL finns en definition av närståendebegreppet genom en hänvisning till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. I IL definieras begreppet i 2 kap. 22 §. Denna definition gäller i hela lagen. I detta kapitel tas därför bara med den utvidgning som finns i sista meningen i 4 § SHBL.

52 kap. Avyttring av andra tillgångar

I detta kapitel finns de särskilda bestämmelserna om kapitalvinstberäkning för sådana tillgångar och förpliktelser som inte avses i 45, 46, 48 eller 50 kap. Bestämmelserna har, med vissa justeringar, hämtats från 31 § SIL och omfattar dels personliga tillgångar, dels annan lös egendom som rena investeringsobjekt, vissa immateriella rättigheter, lagerbevis för råvaror och metaller samt optioner och terminer för sådana tillgångar. Kapitlet är i SLK:s förslag placerat som 49 kap.

Bakgrund

Enligt den ursprungliga lydelsen av KL beskattades kapitalvinst vid avyttring av sådan lös egendom som avses i detta kapitel bara om en tillgång förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt och avyttrades inom fem år efter förvärvet. Avyttring av tillgångar som förvärvats på annat sätt beskattades till en början inte alls. Detta modifierades år 1951 (förarbeten, nedan) genom att avyttring av tillgångar som någon fått vid bodelning i vissa fall eller i gåva av make eller släkting beskattades. Samtidigt infördes beskattning enligt en fallande skala. Efter fem års innehav var kapitalvinsten dock alltid skattefri. Efter genomförandet av 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) beskattas kapitalvinsten oberoende av hur länge den skattskyldige innehaft tillgången. För personligt lösöre infördes dock ett grundavdrag.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Skatteplikt vid avyttring efter vissa benefika förvärv, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:761
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar samt att det inte finns någon bestämmelse om förpliktelser.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Eftersom bl.a. bestämmelserna om kapitalförluster gäller också i fråga om förpliktelser, har förpliktelser lagts till i regeringens förslag.

Beräkningen

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK använde dock uttrycket *personliga tillhörigheter* i stället för *personliga tillgångar*.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att bestämmelserna om tillgångar som innehafts för personligt bruk bara gäller om det är fråga om lösöre och efterlyser därför ett klargörande om någon särskild betydelse eller inskränkning skall läsas in i ordet *tillhörigheter* till skillnad från *tillgångar*. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att definitionen av personliga tillhörigheter bör utgå eftersom den inte tillför något eller är nödvändig utan bara ökar komplexiteten i lagtexten.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Schablonmetoden för att beräkna omkostnadsbeloppet för personliga tillgångar är hämtad från 31 § andra stycket SIL. Bestämmelsen kom till i 1990 års skattereform. Samtidigt infördes det särskilda grundavdraget på 50 000 kronor.

SLK har bytt ut *personligt lösöre* mot *personliga tillhörigheter* med motivering att det är bättre lämpat eftersom uttrycket enligt definitionen inte är begränsat till lösöre utan avser all lös egendom som inte behandlats i andra kapitel. Enligt SLK är bestämmelserna i denna paragraf således inte begränsade till lösöre och användandet av uttrycket *tillhörigheter* innebär ingen begränsning i förhållande till uttrycket *tillgångar*. Enligt ordalydelsen av definitionen i SIL omfattar *personligt lösöre* även sådana

tillgångar som inte är lösöre. Regeringen ser inte heller någon anledning att begränsa bestämmelsen till lösöre. Det finns emellertid inte skäl att använda uttrycket *tillhörigheter*, som inte används i övrigt i IL. Det som avses är personliga *tillgångar*. Regeringen byter därför ut uttrycket mot *personliga tillgångar*. Regeringen anser liksom SLK att det är lämpligt att ha en term för denna typ av tillgångar, bl.a. för att det gör lagtexten mer lättläst. Det finns då en term som kan användas i 3 och 5 §§.

I *tredje stycket* görs ett förtydligande för att markera att tillgångar som innehafts av den döde för personligt bruk betraktas som personliga tillgångar också för dödsboet.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att anskaffningsutgiften under vissa omständigheter kan beräknas enligt en genomsnittsmetod är hämtad från 31 § fjärde stycket SIL. Före år 1990 reglerades avyttringen i 35 § 4 mom. KL.

Genomsnittsmetoden har sin grund i den genomsnittsmetod som redan före skattereformen vid längre innehav tillämpades för aktier och liknande tillgångar (se författningskommentaren till 48 kap. 7 §).

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften skall minskas med bl.a. värdeminskningsskatt har hämtats från 31 § tredje stycket SIL.

Före skattereformen var den placerad i punkt 2 e av anvisningarna till 36 § KL. Den har funnits i lagen sedan dess tillkomst men var ursprungligen placerad i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL.

Kapitalförluster

Inkomstslaget kapital

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om kvotering av kapitalförluster i inkomstslaget kapital är i dag placerad i 3 § 2 mom. SIL. Den infördes genom skattereformen år 1990. Momentet gällde ursprungligen flertalet kapitalförluster men genom lagstiftning år 1993 splittrades systemet (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544). Kvoteringsbestämmelserna har därför placerats ut i de olika kapitlen.

I skattereformen infördes regeln i *andra stycket första meningen* att kapitalförluster på personliga tillgångar inte skall dras av eftersom sådana förluster anses som inte avdragsgilla personliga levnadskostnader (31 § femte stycket SIL).

Lagrådet jämför denna bestämmelse med bestämmelsen i 9 kap. 2 § första stycket att den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter inte skall dras av. Genom att det här i 5 § föreskrivs ett avdragsförbud för en viss typ av kapitalförluster som kan hänföras till den skattskyldiges levnadskostnader kan det enligt Lagrådet motsatsvis hävdas att andra liknande kapitalförluster skall dras av – t.ex. förluster på lån till släkt och vänner – trots föreskriften i 9 kap. 2 §. Lagrådet anser att det är önskvärt att frågan klarläggs och menar att det kan finnas skäl att slopa bestämmelsen i andra stycket.

Regeringen gör följande bedömning. Bestämmelsen finns i dag. Om den togs bort skulle det kunna leda till osäkerhet. Det skulle t.ex. kunna tolkas så att på grund av bestämmelsen i 44 kap. 2 § får kapitalförluster dras av i samma utsträckning som kapitalvinster på personliga tillgångar skall tas upp. Det skulle också bli oklart vad som gäller om en kapitalförlust inte beror bara på personligt brukande utan också på att priset på sådana tillgångar sjunkit (t.ex. guldpriset). Skulle då en del av kapitalförlusten vara avdragsgill? Om avsaknaden av en särskild regel här skulle leda till att kapitalförluster på personliga tillgångar inte fick dras av, skulle man kunna dra den slutsatsen att man inte heller får avdrag vid avyttring av fastigheter eller bostadsrätter som är den skattskyldiges privatbostad. Förluster på sådana tillgångar skulle ju också kunna anses vara personliga levnadskostnader. Regeringen anser därför att bestämmelsen för tydlighets skull skall behållas. Den skall inte tolkas motsatsvis i fråga om andra tillgångar som inte omfattas av detta kapitel.

Förslaget innehåller en ny bestämmelse *i andra stycket sista meningen* för att hindra att ett dödsbo får avdrag om det med förlust avyttrar till exempel en bil som av boet förvärvats för en dödsbodelägars privata bruk.

Inkomstslaget näringsverksamhet

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande bestämmelsen om att avdrag för kapitalförluster i näringsverksamhet skall göras utan kvotering är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL där den infördes år 1990.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, bortsett från att ordet *näringsverksamheten* används i stället för *rörelse*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdrag för kapitalförluster i handelsbolag är hämtad från punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL.

Lagrådet ifrågasätter innehållet i bestämmelsen och hänvisar till vad som anförts angående 48 kap. 25 § (48 kap. 27 § här i propositionen).

Regeringen ändrar bestämmelsen genom att ordet *näringsverksamhet* ändras till *rörelse*. För motivering, se kommentaren till 2 kap. 24 §.

53 kap. Överlåtelse av tillgångar till underpris

I detta kapitel har placerats de nyligen antagna bestämmelserna om kapitalvinstbeskattning vid överlåtelse av tillgångar till företag utan ersättning eller till underpris. Bl.a. regleras vilken ersättning överlåtaren vid beskattningen skall anses ha fått, hur anskaffningsutgiften på andelarna i företaget påverkas av överlåtelsen och vilken anskaffningsutgift förvärvaren får på de förvärvade tillgångarna. Bestämmelserna skulle kunna delas upp i olika kapitel i avdelning VII. De skulle emellertid bli svårare att förstå om de splittrades upp.

Bestämmelserna om beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster gäller bara i inkomstslaget kapital. De läggs därför i ett eget kapitel i slutet av avdelning VII före bestämmelserna om betalning av skulder i utländsk valuta, som också gäller bara i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna om anskaffningsutgift hos det förvärvande företaget gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom det är juridiska personer och handelsbolag som är förvärvare. Om det är en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt som förvärvas kommer kapitalvinsten vid en avyttring att beskattas i inkomstslaget kapital för fysiska personer som är delägare i handelsbolaget. I sådana fall gäller bestämmelserna om anskaffningsutgiften också i inkomstslaget kapital. Eftersom dessa bestämmelser huvudsakligen gäller i inkomstslaget näringsverksamhet skulle de kunna placeras i inkomstslaget näringsverksamhet. För det talar också att tillgångarna kan bli lagertillgångar eller inventarier hos företaget. Lösryckta ur sitt sammanhang skulle de emellertid bli svåra att förstå. De tas därför in i slutet av detta kapitel och i de aktuella kapitlen i näringsverksamhet finns det hänvisningar hit.

Reglerna infördes år 1998 efter förslag av Företagsskattekommittén (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). De ändrades tidigare i år (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:643). Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag. I författningsskottet redovisas därför varken SLK:s förslag eller synpunkter från remissinstanser. Lagrådet föreslår en ny lydelse av 2–6 §§ för att bestämmelserna skall vinna i tydlighet och överskådlighet. Regeringen utgår från Lagrådets förslag men gör vissa tillägg på grund av den i år ändrade lagstiftningen samt ändrar dem redaktionellt med anledning av dessa tillägg.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är en inledning till kapitlet.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 2–9 §§ gäller bara i inkomstslaget kapital. Det innebär bl.a. att de inte gäller när enskilda näringsidkare överlåter andra tillgångar än näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Då gäller i stället bestämmelserna om uttagsbeskattning eller om underprisöverlåtelser. Efter lagrådsföredragningen har det gjorts ett tillägg att bestämmelsen i 4 § andra meningen inte gäller i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i 10 och 11 §§ gäller både i inkomstslaget näringsverksamhet och kapital. I inledningen ovan finns en förklaring till i vilka fall de gäller i inkomstslaget kapital. I stycket finns också en upplysning om att bestämmelserna gäller såväl kapitaltillgångar som lagertillgångar och inventarier. Denna upplysning har lagts till efter lagrådsföredragningen.

Inkomstslaget kapital

Överlåtelser till svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller svenska handelsbolag

2 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna som avgränsar vilka avyttringar som omfattas av 3–5 §§ kommer från 3 § 1 h mom. första och sjunde styckena SIL.

Uttrycket ”tillgång på vilken reglerna i 25–31 §§ är tillämpliga” behövs inte eftersom bestämmelserna är placerade här i 53 kap. De tillgångar som omfattas är tillgångar som vid en avyttring kapitalvinstbeskattas hos fysiska personer i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna gäller för *fysiska personer*. Då omfattas också dödsbon, se 4 kap. Att de föreslagna bestämmelserna gäller också för fysiska personer som är delägare i handelsbolag när handelsbolaget överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt (*andra stycket*) följer i dagens lagtext av att kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen i första stycket gäller inte bara försäljningar till företag som överlåtarens äger andelar i utan också företag som överlåtarens *närstående* äger andelar i. På samma sätt bör regeln i andra stycket omfatta försäljningar till företag som delägaren i handelsbolaget eller *närstående till delägaren* äger andelar i. Det har därför gjorts ett tillägg för närstående i andra stycket. Detta tillägg har gjorts efter lagrådsföredragningen.

Undantaget i *tredje stycket* har lagts till efter lagrådsremissen. Ändringen är gjord på grund av en ändring i reglerna år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:643).

3 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att överlåtarens skall anses avyttra tillgången för omkostnadsbeloppet alternativt marknadsvärdet finns intagen i 3 § 1 h mom. första stycket SIL.

4 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om näringsfastigheter kommer från 3 § 1 h mom. femte stycket SIL. Bestämmelsen i 3 § har gjorts betydligt kortare än i 3 § 1 h mom. SIL, eftersom IL använder uttrycket *det skattemässiga värdet*.

Bestämmelsen om näringsbostadsrätter kommer från momentets sjätte stycke.

Att det inte finns en bestämmelse om att värdeminskingsavdrag inte skall återföras trots att det finns en motsvarande bestämmelse för avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll beror på att det på grund av bestämmelsen i 26 kap. 5 § inte kan bli aktuellt att återföra värdeminskingsavdrag när det skattemässiga värdet skall anses som omkostnadsbelopp.

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften för andelarna kommer från 3 § 1 h mom. andra stycket SIL.

Lagrådet påpekar, liksom vid sin granskning när bestämmelsen föreslogs införd (prop. 1998/99:15 s. 407), att i de fall då ett tillskott gjorts av en av flera närstående aktieägare kan regeln få ett materiellt otillfredsställande resultat. Lagrådet tillägger att resultatet kan komma att skilja sig från vad som troligen skulle tillämpas om en delägare gör ett kontant-tillskott till företaget och att det kan vara andra än delägare som gör tillskotten. Lagrådets anser att denna bestämmelse bör bli föremål för ytterligare överväganden.

Regeringens slutsats var i det tidigare lagstiftningsärendet att den valda lösningen var välmotiverad (prop. 1998/99:15 s. 298). Lagrådet nämner här några situationer som inte tagits upp tidigare. Regeringen finner inte anledning att ändra dessa regler nu, däremot kan det vara lämpligt att Utredningen om vissa företagsskattefrågor funderar vidare över denna fråga.

Överlåtelse till utländska juridiska personer

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om överlåtelse till utländska juridiska personer och vissa svenska företag som utländska juridiska personer äger andelar i kommer från 3 § 1 h mom. tredje stycket SIL. Bestämmelsen om svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag har lagts till efter lagrådsremissen på grund av ändringar som gjorts år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:643).

Liksom i 2 § behövs inte uttrycket ”tillgång på vilken reglerna i 25–31 §§ är tillämpliga”, se kommentaren ovan.

Angående *andra stycket* se kommentaren till 2 § andra stycket. Också här har det gjorts ett tillägg år 1999 för svenska företag.

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att överlåtaren skall anses avyttra tillgången för marknadsvärdet finns intagen i 3 § 1 h mom. tredje stycket SIL.

8 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften för andelarna i den utländska juridiska personen kommer från 3 § 1 h mom. fjärde stycket SIL. Lagrådet hänvisar till vad Lagrådet anför angående 5 §.

Närstående

9 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som avses med närstående i detta kapitel kommer från 3 § 1 h mom. nionde stycket SIL. Den har lagts till efter lagrådsremissen, där den av misstag inte togs med.

Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital

Förvärvarens anskaffningsutgift och anskaffningsvärde

10 och 11 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde kommer från 3 § 1 h mom. åttonde stycket SIL. Det kan påpekas att tillgångarna hos förvärvaren kan bli kapitaltillgångar, lagertillgångar eller inventarier.

Bestämmelserna gäller huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet. När det är ett handelsbolag som förvärvar en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt blir bestämmelserna tillämpliga också i inkomstslaget kapital för de delägare i handelsbolaget som är fysiska personer.

Det kan påpekas att när det är ett handelsbolag som är överlåtare och inte alla delägarna omfattas av bestämmelserna i detta kapitel så gäller dessa två bestämmelser bara för en del av anskaffningsutgiften.

54 kap. Betalning av skulder i utländsk valuta

Kapitlet är placerat som 50 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet finns bestämmelserna om beräkningen av låntagarens vinster och förluster vid betalning av skulder i utländsk valuta. De gäller bara i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna, som infördes år 1990 (förarbeten se nedan), är hämtade från 30 § 2 mom. SIL. Trots att *långgivarens* vinster och förluster när låntagaren amorterar en skuld i princip täcks av bestämmelserna i 30 § 1 mom. SIL (fordringar i utländsk valuta) placerades även sådana vinster och förluster i 30 § 2 mom. SIL.

Enligt 30 § 2 mom. SIL inträder skattskyldighet vid betalningstidpunkten, dvs. kontantprincipen gäller. Bestämmelsen gäller i dag också för *långgivarens* vinster och förluster. Eftersom tidpunkten när låntagaren betalar sammanfaller med att *långgivaren* anses ha avyttrat sin fordran och

nuvarande 30 § 2 mom. SIL inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet är det lämpligast med ett eget kapitel för låntagaren. Därmed kommer inte någon del av kapitlet att tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna om *långgivarens* vinster och förluster har placerats i 48 kap.

Förarbeten

Om det inte sägs något annat i kommentaren har bestämmelserna tillkommit år 1990 (Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422).

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (1 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen anger kapitlets innehåll och innehåller en begränsning till inkomstslaget kapital.

I SLK:s förslag till 1 § finns ett *andra stycke* om övertagande av skuld. Det har flyttats över till 2 § första stycket.

I SLK:s förslag finns också ett *tredje stycke* där det står att vad som sägs om kapitalvinst gäller på motsvarande sätt för kapitalförlust. En motsvarande bestämmelse finns i 44 kap. 2 §. Den bestämmelsen hänvisar till ett antal olika kapitel i avdelning VII. Regeringen tar in en hänvisning i den bestämmelsen också till 54 kap., varför tredje stycket kan tas bort.

Skulder tas över

2 §

SLK:s förslag (1 § andra stycket och 2 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* är hämtad från 30 § 2 mom. fjärde stycket SIL. Den är i SLK:s förslag placerad i 1 § andra stycket. Det är bättre att i en paragraf samla ihop de två bestämmelser som finns om vad som gäller när skulder tas över.

Bestämmelsen i *andra stycket* om kontinuitet vid benefika förvärv är hämtad från 24 § 1 mom. tredje stycket SIL. Den har ändrats redaktionellt efter lagrådsföredragningen.

Beräkningen

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur beräkningen görs har hämtats från 30 § 2 mom. andra stycket SIL.

Undantag från skatteplikt

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Undantaget från skatteplikt för skuld i utländsk valuta avsedd för personliga levnadskostnader är i dag placerat i 30 § 2 mom. femte stycket andra meningen SIL.

Beskattningstidpunkten

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beskattningstidpunkten har hämtats från 30 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Kapitalförluster

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om kvotering av kapitalförluster är i dag placerad i 3 § 2 mom. SIL och infördes genom 1990 års skattereform. Momentet gällde ursprungligen flertalet kapitalförluster men genom lagstiftning år 1993 splittrades systemet (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, bet. 1994:SkU15, SFS 1993:1544). Kvoteringsbestämmelserna har därför placerats ut i de olika kapitlen.

55 kap. Ersättning på grund av insättningsgaranti och investerarskydd

Kapitlet innehåller bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av ersättningar på grund av insättningsgaranti och investerarskydd. De är hämtade från lagen (1999:199) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd (LSII). Bestämmelserna om insättningsgaranti var i SLK:s förslag placerade i 42 kap. (vilket här i propositionen motsvarar 44 kap) 28 §. Det saknades regler om investerarskydd.

Bestämmelserna i detta kapitel behandlar både kapitalvinster och annan kapitalavkastning. De gäller i såväl inkomstslaget kapital som näringsverksamhet och i näringsverksamhet gäller de både i fråga om kapitaltillgångar och lagertillgångar. Man skulle kunna splittra upp bestämmelserna och lägga dem i 42 och 44 kap. med hänvisningar från andra kapitel. Bestämmelserna har emellertid ett samband, varför det för läsaren sannolikt är bäst om de är samlade. Avd. VII, om kapitalvinster och kapitalförluster, innehåller en blandning av bestämmelser som har samband med kapitalvinstbeskattnings och som gäller i både inkomstslaget kapital och näringsverksamhet. Det finns också några regler som gäller lagertillgångar. Reglerna läggs av praktiska skäl sist i denna avdelning, i ett eget kapitel.

Bakgrund

År 1995 infördes lagen (1995:1571) om insättningsgaranti. I samband därmed infördes också lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti (förarbeten se nedan). Lagstiftningen bygger på rådets direktiv 94/19/EG av den 30 maj 1994 om system för garanti av insättningar.

Rådet har därefter kommit med ett direktiv 97/9/EG av den 3 mars 1997 om system för ersättning till investerare. Det har lett till dels en lag om investerarskydd (SOU 1997:125, prop. 1998/99:30, bet. 1998/99:FiU15, SFS 1999:158), dels en lag om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:199). Efter förslag i den sistnämnda propositionen upphävdes lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och reglerna i den lagen inarbetades i lagen om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd.

Vissa förarbeten

- 1995 Lagen om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti infördes, prop. 1995/96:60, bet. 1995/96:NU7, SFS 1995:1592
- 1999 LSII infördes, prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:199

Kommentar till paragraferna

Eftersom bestämmelserna om investerarskydd inte finns med i SLK:s förslag redovisas inte SLK:s förslag eller remissinstansernas synpunkter i kommentarerna till 5–11 §§.

Innehåll

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns en bestämmelse om kapitlets innehåll.

Ersättning på grund av insättningsgaranti

Ersättning

2 §

SLK:s förslag (42 kap. 28 § första stycket första meningen): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om den skattemässiga behandlingen av utbetalningar på grund av insättningsgaranti är hämtad från 2 § andra stycket LSII.

Bestämmelsen kom till år 1995, då den placerades i den numera upphävda lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti. *Bankstödsnämnden* byttes år 1996 ut mot *Insättningsgarantinämnden* (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:594).

3 §

SLK:s förslag (42 kap. 28 § första stycket andra och tredje meningarna): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från 3 § LSII. En motsvarande bestämmelse har funnits sedan år 1995 i den numera upphävda lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti.

Återbetalning av ersättning

4 §

SLK:s förslag (42 kap. 28 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om återbetalning av ersättning är hämtad från 4 § LSII. En motsvarande bestämmelse har funnits sedan år 1995 i den numera upphävda lagen (1995:1592) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti.

Ersättning på grund av investerarskydd eller försäkring

Ersättning

5 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om ersättning på grund av investerarskydd eller vissa försäkringar kommer från 2 § andra stycket LSII.

6 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad ersättningen skall anses täcka kommer från 5 § LSII.

I lagrådsremissen fanns ett andra stycke där det föreskrevs att med *medel* och *finansiella instrument* avses detsamma som i lagen om investerarskydd. Eftersom bestämmelserna i 5–11 §§ är uppbyggda kring den lagen och orden skall ha samma innebörd behövs det inte någon sådan hänvisning.

Ränta

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ränteinkomster kommer från 6 § LSII.

Finansiella instrument

8 och 9 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om finansiella instrument kommer från 7 och 8 §§ LSII. Lydelsen av 7 § LSII ändrades av utskottet.

Återbetalning av ersättning

10 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om återbetalning av ersättning kommer från 9 § LSII.

Utländskt investerarskydd eller utländsk försäkring

11 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om ersättningar på grund av utländskt investerarskydd eller vissa utländska försäkringar kommer från 10 § LSII.

AVD. VIII FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANSHANDELSBOLAG

I denna avdelning finns särskilda bestämmelser som rör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. Bestämmelserna rör en särskild kategori av skattskyldiga och kan aktualiseras i flera inkomstslag. I lagrådsremissen ansåg regeringen att det var motiverat med en egen avdelning.

I 55 kap. i lagrådsremissen fanns bestämmelser om beskattning av förmåner m.m. från företagen i inkomstslaget tjänst. I kapitlet fanns även bestämmelser om att företagen inte får göra avdrag för sådana förmåner. Slutligen fanns hänvisningar till bestämmelser som inte tagits in i kapitlet

utan som står kvar i det sammanhang de hör hemma. Stoppregelutredningen föreslog i sitt betänkande Stoppreglerna (SOU 1998:116) att flertalet av dessa regler skall slopas. I lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år föreslår regeringen att betänkandet läggs till grund för lagstiftning. Förslaget innebär att flertalet regler som fanns i lagrådsremissen i detta kapitel slopas. De materiella reglerna som rör fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och som fortfarande finns kvar är utspridda i IL. Regeringen har vid utarbetandet av denna proposition övervägt att flytta kvarvarande bestämmelser i detta kapitel om definitioner till 2 kap. och slopa paragrafen med hänvisningar. De bestämmelser som rör fåmansföretag och fåmanshandelsbolag blir inte lätta att hitta om paragrafen med hänvisningar tas bort. Regeringen anser att det finns skäl att ha kvar såväl definitionerna som hänvisningarna i ett eget kapitel samt att skattskyldiga som är delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan hitta de särskilda bestämmelserna som rör dem under en egen avdelning. Det är därför motiverat att behålla den särskilda avdelningen som föreslogs i lagrådsremissen.

I 57 kap. regleras när kapitalvinster och utdelningar skall tas upp i tjänst. Att de tas upp i inkomstslaget tjänst och kapital framgår av 10 kap. 3 § samt 41 kap. 5 §.

56 kap. Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Detta kapitel var placerat som 51 kap. i SLK:s förslag. Kapitlet innehåller bestämmelser om definitioner av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt delägare och företagsledare i dessa företag. I stället för uttrycket *fåmansägt handelsbolag* föreslås *fåmanshandelsbolag*. Bestämmelserna är hämtade från punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

Bakgrund

Bakgrunden till den ursprungliga lagstiftningen om fåmansföretag var att företagsledare och delägare, eftersom det inte fanns något egentligt tvåpartsförhållande, kunde skaffa sig särskilda fördelar genom transaktioner mellan företaget och dem själva. I syfte att dels förhindra att situationen utnyttjades, dels helt avskräcka från vissa handlingar tillskapades den s.k. stopplagstiftningen i 35 § 1 a mom. KL år 1976 (förarbeten, se nedan). Reglerna utformades så att dubbelbeskattningen av företagets vinster skulle upprätthållas. Samtidigt infördes vissa bestämmelser för att garantera att progressiviteten i beskattningen inte skulle kringgås genom inkomstuppdelningar inom familjen, se 60 kap.

Ursprungligen omfattades även handelsbolag av fåmansföretagsdefinitionen. Eftersom detta kunde medföra att delägare i handelsbolag dubbelbeskattades ändrades bestämmelserna i 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan). Ett par av reglerna har dock fortfarande bäring på handelsbolag, varför begreppet fåmansägt handelsbolag introducerades.

Såsom ovan nämnts har reglerna varit föremål för översyn av Stoppregelutredningen som lämnat betänkandet Stoppreglerna (SOU 1998:116). I betänkandet föreslås att stora delar av stopplagstiftningen upphävs och att beskattning i stället skall ske enligt allmänna regler. Betänkandet föreslås läggas till grund för lagstiftning i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år. Lagrådet har haft vissa synpunkter när det gäller bestämmelserna i detta kapitel. Detta gäller bl.a. termerna ägare och delägare. Till den del dessa synpunkter rör stoppfrågor har regeringen tagit ställning till dem i lagrådsremissen om stoppreglerna. Lagrådets synpunkter redovisas inte här i anslutning till paragraferna. Förslagen i propositionen bygger på förslagen i lagrådsremissen om stoppreglerna.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1976 Bestämmelserna infördes, SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:2, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Paragrafen är utformad mot bakgrund av äldre lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Definitioner

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

2 §

SLK:s förslag (2 § första stycket): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* och *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anför att det av lagtextens formulering inte framgår om närstående skall ses som en person vid fastställandet av vad som är ett fåtal ägare.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av fåmansföretag är hämtad från punkt 14 åttonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före 1990 års skattereform var den placerad i 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL. Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* 1 om

röstövertikten var en av nyheterna i 1990 års skattereform men innebar i princip bara att praxis kodifierades. I övrigt kom bestämmelsen till år 1976. Remissinstanserna anför att det inte av SLK:s förslag framgår om närstående skall behandlas som en person vid bedömningen om det är fråga om ett fåtal personer. Hur närstående skall behandlas vid fastställandet av om ett fåtal fysiska personer äger ett företag, föreslås regleras i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år i den föreslagna lydelsen av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 14 § KL. I remissen föreslås vidare att uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" ersätts med uttrycket "fyra eller färre fysiska personer". Definitionen av fåmansföretag föreslås i remissen utvidgas till att gälla även motsvarande utländska juridiska personer. Regeringen har anpassat paragrafen till förslaget i lagrådsremissen.

I *punkt 2* har ordet *verksamhetsgren* ersatts med ordet *verksamhet*. Ändringen har ingen materiell innebörd utan beror på att ordet verksamhetsgren som numera definieras i 23 kap. 7 § har en innebörd där som inte helt överensstämmer med vad som avses i denna paragraf.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att orden *anses som* byts ut mot *är*. Verket menar att bestämmelsen blir lättare att läsa då.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om företag vars aktier är noterade och om privatbostadsföretag är hämtad från punkt 14 nionde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Den infördes år 1990. År 1997 tillkom bestämmelsen om *utländsk* börs (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:447).

Bestämmelsen har i regeringens förslag formulerats i enlighet med Riksskatteverkets förslag.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framför samma invändning avseende frågan om närståendes innehav som beträffande definitionen av fåmansföretag, se kommentaren till 2 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begreppet fåmansägt handelsbolag infördes genom 1990 års skattereform, år 1990. Definitionen är i dag placerad i punkt 14 tionde stycket av anvisningarna till 32 § KL. SLK föreslår att termen *fåmanshandelsbolag* införs.

I lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år föreslås att definitionen av *fåmansägt handelsbolag* ändras på samma sätt som definitionen av fåmansföretag (se kommentaren till 2 §).

5 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Remissinstanserna anför i yttrandena till 2 och 4 §§ att det inte av SLK:s förslag framgår om närstående skall behandlas som en person vid bedömningen om det är fråga om ett fåtal personer (jfr kommentarerna till 2 och 4 §§). Hur när-

stående skall behandlas vid fastställandet av om ett fåtal fysiska personer äger ett företag, föreslås i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år regleras i den i remissen föreslagna lydelsen av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 14 § KL. Enligt förslaget skall sådana delägare som ingår i samma krets av närstående anses som en person. Bestämmelsen i lagrådsremissen föreslås placeras här.

Delägare och företagsledare

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionerna av ägare och företagsledare har funnits med sedan lagstiftningen om fåmansföretag kom till år 1976. Här används ordet *delägare* istället för ägare. I lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år föreslås vissa justeringar i bestämmelserna. Definitionen av delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag föreslås gälla generellt och inte som tidigare bara vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Bestämmelserna här i propositionen är hämtade från punkt 14 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 32 § KL i den föreslagna lagrådsremissen. I dag finns bestämmelserna i elfte och tolfte styckena av nämnda anvisningspunkt. Före skattereformen var de placerade i 35 § 1 a mom. sjunde–nionde styckena KL.

Ordet verksamhetsgren har ersatts med *verksamhet* (se kommentaren till 2 §).

Dödsbon

7 §

SLK:s förslag (2 § andra stycket, 4 § andra stycket och 5 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: SLK föreslår att det i andra stycket i 2, 4 och 5 §§ läggs in bestämmelse som anger att bestämmelserna om fysiska personer inte gäller dödsbon. Eftersom stoppreglerna i detta kapitel föreslås upphävas, se under Bakgrund, innebär det att det som sägs om fysiska personer i kapitlet inte gäller dödsbon. Regeringen har därför i denna paragraf tagit in en sådan bestämmelse. Förslaget innebär att andra stycket i 2, 4 och 5 §§ i SLK:s förslag kan slopas.

En motsvarande bestämmelse finns inte idag men krävs eftersom om inget annat anges tillämpas bestämmelserna om fysiska personer även på dödsbon, se 4 kap. 1 och 2 §§.

Hänvisningar

8 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning. De paragrafer som inte finns i kapitlet står kvar i det sammanhang som de anknyter till.

Regeringen har lagt till hänvisningar som föranleds av ny lagstiftning, som exempel kan nämnas hänvisningen i fråga om underprisöverlåtelse i 23 kap. 18–23 §§.

57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Detta kapitel var placerat som 52 kap. i SLK:s förslag. Kapitlet innehåller bestämmelser om i vilken utsträckning utdelning, ränta och kapitalvinst på andelar och vissa andra delägarätter i fåmansföretag skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

Fysiska personer beskattas normalt i inkomstslaget kapital för utdelningar och kapitalvinster efter en skattesats om 30 %. Arbetsinkomster beskattas däremot i inkomstslaget tjänst med ett visst mått av progressivitet och beläggs med socialavgifter eller löneskatt. I syfte att förhindra att delägare som är verksamma i fåmansföretag tar ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst infördes år 1990 spärrregler i 3 § 12 mom. SIL (1990:1, förarbeten, se nedan). Till följd av flera ändringar blev bestämmelserna svåra att överblicka. I samband med vissa materiella ändringar år 1995 (förarbeten, se nedan) togs därför ett samlat grepp och den nuvarande uppdelningen på flera moment genomfördes.

Lagrådet anser att vissa bestämmelser i detta kapitel bör omarbetas. Regeringen har i 1999 års ekonomiska vårproposition (prop. 1998/99:100) aviserat att regeringen kommer att tillsätta en utredning som skall se över de s.k. 3:12 reglerna. Det finns därför inte nu skäl att ändra bestämmelserna med anledning av vad Lagrådet anfört. Förslag som bara innebär redaktionella ändringar har regeringen följt.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas i till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990:1 1990 års skattereform, reglerna i 3 § 12 mom. infördes, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651

1990:2 Ett tak för kapitalvinster infördes, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422

1993 En bestämmelse infördes om att som utdelning behandlas vinst vid nedsättning av aktiekapitalet och reservfonden. Kvoten för

fördelning av kapitalvinst ändrades som en följd av att den ekonomiska dubbelbeskattningen avskaffades, SOU 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/93:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543

- 1995 Den nuvarande indelningen i moment infördes, tillämpningsområdet utvidgades för indirekt ägande och utländska bolag, prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626
- 1996 Ändringar på grund av lättnader i dubbelbeskattningen för onoterade aktier, SOU 1996:119, prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Huvudregler

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket första meningen* om uppdelningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital är hämtad från 3 § 12 mom. första stycket SIL och tillkom år 1990 (1990:1).

Bestämmelserna i *första stycket andra meningen* om inlösen av aktier är hämtad från 3 § 12 b mom. andra stycket SIL. Den infördes år 1993 i 3 § 12 mom. första stycket SIL men avsåg då även nedsättning av reservfonden. Sistnämnda bestämmelse korrigerades år 1995.

Utvidgningen till andelar och andra delägarätter i *andra stycket* är hämtad från 3 § 12 mom. tredje stycket SIL, tidigare tionde stycket, och kom till år 1990 (1990:1) då tionde stycket. Till andra delägarätter räknas till exempel vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Eftersom avkastningen på dessa faller ut i form av ränta föreslås en uttrycklig bestämmelse om att ränta likställs med utdelning.

Andra stycket har formulerats om så att den överensstämmer med motsvarande bestämmelser i andra kapitel i IL.

Definitioner

3 §

SLK:s förslag (4§): Överensstämmer bortsett från senare lagstiftningsförslag med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns sålunda också en bestämmelse om utländska juridiska personer (andra stycket) och en definition av ägare (fjärde stycket).

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen i *första stycket* till definitionen av fåmansföretag är hämtad från 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL. Hänvisningen till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL fanns med år 1990 (1990:1), då i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL.

Bestämmelsen i *andra stycket* om företag som drivs av många arbetande delägare, i dag placerad i momentets fjärde stycke, har funnits med sedan lagstiftningen kom till, då i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL. Den fick sin nuvarande utformning år 1996.

Bestämmelsen i SLK:s förslag om att utländska juridiska personer skall likställas med aktiebolag och ekonomiska föreningar behövdes eftersom definitionen av fåmansföretag i SLK:s förslag inte omfattade utländska juridiska personer. I lagrådsremissen om stoppreglerna, beslutad den 16 september i år, föreslås att definitionen av fåmansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (här 56 kap. 2 §) utvidgas till att omfatta också motsvarande utländska juridiska personer. Bestämmelsen om utländska juridiska personer slopas därför här.

I SLK:s förslag fanns en definition i *fjärde stycket* av *ägare*. I regeringens förslag används ordet *delägare* stället för *ägare*. I 56 kap. 6 § finns en definition av *delägare* i fåmansföretag som gäller generellt i IL. Bestämmelsen i SLK:s förslag har därför tagits bort.

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. SLK:s definition omfattar även de fall när andelsägaren visar att utomstående äger del i företaget och har rätt till utdelning. *Andra stycket* har införts genom senare lagstiftning. *Sista stycket* avslutas i SLK:s förslag med orden "... om den döde, någon närstående till honom eller någon delägare i dödsboet varit verksam på det sätt som anges i första stycket."

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att den nu gällande lydelsen i 3 § 12 a mom. sista stycket är lättare att förstå än den föreslagna lydelsen i *tredje stycket* (andra stycket i SLK:s förslag). *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* föreslår att det redan i denna paragraf anmärks att kvalificerade andelar också kan förekomma i sådana aktiebolag som tidigare varit fåmansföretag enligt 5 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begreppet *kvalificerad andel* infördes år 1995 i 3 § 12 mom. första stycket och 12 a mom. första stycket SIL men innehållet i bestämmelsen går tillbaka till lagstiftningens tillkomst år 1990 (1990:1), då i femte stycket. Utvidgningen till att omfatta indirekt ägande även i icke koncernförhållanden kom år 1995, jfr 3 § 12 mom. åttonde stycket SIL år 1990 (1990:1). Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1997 (prop. 1996/97:150, bet.

1996/97:FiU20, SFS 1997:448). Av 6 § i SLK:s förslag framgår att fördelning mellan tjänst och kapital av utdelning och kapitalvinst inte skall ske om andelsägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. Bestämmelsen gäller inte om det föreligger särskilda skäl. Bestämmelserna i IL som rör kvalificerade andelar omfattar normalt inte sådana andelar som avses här i 5 § (6 § i SLK:s förslag). Regeringen föreslår därför att definitionen av kvalificerade andelar omformas i förhållande till SLK:s förslag så att den inte omfattar sådana andelar.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att det redan i denna paragraf bör anmärkas att kvalificerade andelar också kan förekomma i sådana aktiebolag som tidigare varit fåmansföretag enligt 6 §. Regeringen anser att ett sådant tillägg inte tillför lagtexten något nytt. Redan av 1 § framgår att andelar som getts ut av tidigare fåmansföretag omfattas. Hänvisningar till bestämmelser i samma kapitel har i möjligaste mån undvikits i IL eftersom onödiga hänvisningar i lagtexten gör den otymplig och svåröverskådlig. Regeringen ansluter sig i denna del till SLK:s förslag.

Bestämmelsen i *andra stycket* som innebär att en andel som med tillämpning av Lex Asea delas ut på en kvalificerad andel alltid blir kvalificerad infördes år 1998 i 3 § 12 a mom. andra stycket SIL (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1998:1606).

Tredje stycket som gäller om ägaren till en kvalificerad andel avlider är hämtat från 3 § 12 a mom. femte stycket SIL. Riksskatteverket har anmärkt att tredje stycket är otydligt. För att undanröja alla tveksamheter har stycket i regeringens förslag formulerats på motsvarande sätt som lagtexten i dag i 3 § 12 a mom. sista stycket.

5 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer bortsett från att första stycket är utformat på det sätt att förekomsten av utomstående delägare kan innebära att spärreglerna inte blir tillämpliga.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I dag finns i 3 § 12 e mom. första stycket SIL en regel som anger att om det finns utomstående delägare blir spärreglerna i vissa fall inte tillämpliga. Den var ursprungligen placerad i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1996. Ändringen innebar att karenstiden sänktes från tio till fem år. Bestämmelsen i första stycket har i regeringens förslag utformats så att förekomsten av utomstående delägare under vissa omständigheter kan innebära att andelarna inte är kvalificerade. Ändringen har gjorts för att bestämmelserna skall bli lättare att förstå och tillämpa. Om andelarna inte är kvalificerade blir spärreglerna inte tillämpliga (jfr kommentaren till föregående paragraf).

Definitionerna i *andra* och *tredje styckena* av företag respektive utomstående kommer från 3 § 12 e mom. andra stycket SIL. De fick sin nuvarande utformning år 1995 men en motsvarighet fanns med vid lagens tillkomst, då i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL.

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utvidgning av kvalificeringen till att omfatta även tiden efter det att företaget upphör att vara fåmansföretag är hämtad från 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL. Den infördes år 1990 (1990:1), då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL och fick sin nuvarande utformning år 1996. Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Utdelning

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I första stycket inleds första meningen dock med orden ”Utdelning på kvalificerade andelar ...”. I andra stycket finns ordet *dock* med i stället för ordet *bara* före orden ”med en procentenhet.”.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att eftersom gränsbeloppet beräknas per andel är det bättre att skriva *andel* än *andelar* i första stycket. För att göra bestämmelsen tydligare föreslår verket att andra stycket formuleras enligt följande. ”I fråga om andra delägarätter än aktier och andelar skall statslåneräntan endast ökas med en procentenhet.” Den av kommittén föreslagna lydelsen kan enligt verket möjligen tolkas som att statslåneräntan får ökas med ytterligare en procentenhet för sådana delägarätter.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vad som avses med gränsbelopp och att utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst fick sin nuvarande placering i 3 § 12 b mom. första stycket SIL år 1995. Deras motsvarigheter var ursprungligen placerade i 3 § 12 mom. första och tionde styckena SIL. Termen *gränsbelopp* infördes år 1995. Uttrycket *underlag för gränsbelopp* föreslås av SLK, se 8 §. Bestämmelserna fick sin nuvarande utformning år 1996 i samband med att lättnadsreglerna för onoterade företag infördes, se 43 kap.

Bestämmelsen om att sparad utdelningsutrymme (sparad utdelning enligt nuvarande bestämmelser) ingår i gränsbeloppet är hämtad från 3 § 12 b mom. tredje stycket första meningen SIL. Den fick sin nuvarande placering år 1995. En motsvarighet var från början placerad i 3 § 12 mom. andra stycket SIL. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1996.

Gränsbeloppet skall såsom Riksskatteverket anmärkt beräknas per andel (prop. 1995/96:109 s. 89). I regeringens förslag har *första meningen i första stycket* formulerats i enlighet härmed.

Riksskatteverket anför att andra stycket kan missförstås så att statslåneräntan får ökas med ytterligare en procentenhet. Riksskatteverket föreslår att bestämmelsen formuleras om. Regeringen delar inte verkets uppfattning att bestämmelserna i andra stycket kan missförstås med SLK:s förslag. Riksskatteverkets förslag till formulering är dock tydligare än SLK:s förslag. Andra stycket har därför ändrats på sätt som Riksskatteverket föreslagit. Här används uttrycket *aktier och andelar* trots att termen *andelar* normalt används i IL som en samlingsbeteckning för aktier

och andelar. Anledningen är att här, såsom i 8 och 12 §§, avses just aktier och andelar i ekonomiska föreningar.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. SLK:s förslag innehåller ordet lönesummetillägg i stället för *löneunderlag*. Bestämmelserna i *andra och tredje styckena* är placerade i ett *andra stycke* och har en annan formulering i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket förslår att första meningen kompletteras i förtydligande syfte med en hänvisning till 7 § 1.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uttrycket *underlaget för gränsbelopp* föreslås av SLK. Bestämmelsen i övrigt är hämtad från 3 § 12 b mom. andra stycket första meningen SIL (anskaffningsutgiften), 3 § 12 b mom. tredje stycket andra meningen SIL (sparat utdelningsutrymme) och 3 § 12 d mom. första stycket SIL (löneunderlaget).

År 1995 infördes i förtydligande syfte en koppling till den anskaffningsutgift som skulle ha tillämpats vid en kapitalvinstberäkning (genomsnittsmetoden, 48 kap. 7 § i förslaget).

Den beräkning av det alternativa anskaffningsutgiften som *andra stycket* hänvisar till har sin grund i 3 § 12 c mom. första stycket SIL.

Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1996. Riksskatteverkets förslag att införa en hänvisning till 7 § 1 i första stycket medför enligt regeringens mening inte att bestämmelsen blir tydligare.

Däremot har begreppet *lönesummetillägg* tagits bort i regeringens förslag i 43 kap. 12–16 §§ och ersatts med uttrycket *löneunderlag*. En konsekvensändring har därför gjorts i denna paragraf.

De två sista meningarna har i regeringens förslag formulerats om för att bestämmelserna skall bli lättare att förstå.

Beträffande uttrycket *aktier och andelar* se kommentaren till 7 §.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Bestämmelsen har i SLK:s förslag en annan formulering.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att vid benefika förvärv får förvärvaren överta den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme. Detta framgår av 11 §. Förslaget till 9 § bör enligt verket omformuleras så att det inte kommer i konflikt med 11 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om effekterna av avyttringar inom närståendekretsen är hämtad från 3 § 12 b mom. första stycket fjärde meningen SIL där den infördes år 1995. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1996.

I 3 § 12 b mom. första stycket sista meningen SIL finns en bestämmelse som anger att ytterligare utdelning som lämnas under året skall tas upp som intäkt av tjänst. SLK har i sitt förslag inte tagit med en motsvarande bestämmelse. Regeringen delar kommitténs bedömning att en sådan bestämmelse inte behövs. Med det föreslagna uttrycket ”får förvärvaren inte beräkna något gränsbelopp för det beskattningsåret” markeras nämligen tydligare att förvärvaren i sådant fall inte får ett separat utdelningsutrymme.

Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning av bestämmelsen fått en otydlig formulering i SLK:s förslag. Bestämmelsen har därför formulerats om i regeringens förslag.

Sparat utdelningsutrymme

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första meningen* om vad som avses med sparad utdelningsutrymme (i dag sparad utdelning) kommer från 3 § 12 b mom. tredje stycket första meningen SIL. Den fick den placeringen år 1995 samtidigt som bestämmelsen redaktionellt anpassades till begreppet *gränsbelopp*. En motsvarighet var från början placerad i 3 § 12 mom. andra stycket SIL.

Bestämmelsen i *andra meningen* om effekten av att företaget inte lämnar någon utdelning framgår i dag av 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om sparad utdelningsutrymme vid benefika förvärv, 3 § 12 b mom. tredje stycket sista meningen SIL kom till 1996. Ursprungligen fanns en bestämmelse i 3 § 12 mom. första stycket första meningen SIL som angav att *anskaffningskostnaden* skulle beräknas med tillämpning av kontinuitetsprincipen i 24 § 1 mom. andra stycket SIL. Eftersom den gav uttryck bara för en allmän princip togs den inte med när 3 § 12 mom. SIL ändrades år 1995 (prop. 1995/96:109 s. 90).

Kapitalvinst

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Orden ”summan av beskattningsårets återstående gränsbelopp och” finns med i *första stycket*. *Andra stycket* har en annan formulering i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att orden ”summan av beskattningsårets återstående gränsbelopp och” är onödiga och bör strykas. Vidare anför verket att basbeloppsregeln är knuten till avyttring av andelar i ett företag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur stor del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstlaget tjänst och att den maximeras är hämtad från 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Bestämmelsen infördes år 1990 (1990:2) i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL. En viss begränsning fanns även tidigare i samma stycke. Bestämmelsen har i SLK:s förslag fått en olycklig formulering. Bestämmelsen bör även omfatta de fall när avyttring sker innan gränsbeloppet är beräknat. Såsom Riksskatteverket föreslagit bör orden ”summan av beskattningsårets återstående gränsbelopp och” tas bort (jfr 43 kap. 8 §). Riksskatteverket före-

slår att det förtydligas i lagtexten så att det framgår att basbelopsregeln gäller per företag. I SLK:s förslag har bestämmelsen formulerats i enlighet med gällande lydelse. Av förarbetena prop. 1990/91:54 s. 224 och 311 framgår det att bestämmelsen skall tolkas såsom Riksskatteverket framhållit. Regeringen anser inte att lagtexten, med tanke på den utlovade översynen som redovisas i inledningen till kapitlet, nu bör förtydligas i detta avseende.

Den alternativa beräkningen av anskaffningsutgift som *andra stycket* hänvisar till har sin grund i 3 § 12 c mom. första stycket SIL. I regeringens förslag har bestämmelsen formulerats om för att den skall bli lättare att läsa och förstå.

Med utformningen av *tredje stycket* avser SLK att i lagtexten införliva regeringsrättens tolkning av bestämmelsen, RÅ 1995 not. 379. Förarbeten i övrigt, se första stycket. Genom rättsfallet gavs ”det basbelopp som gäller för avyttringsåret” den innebörden att med avyttringsåret avses det år då den avyttring sker som är föremål för prövning. Takbeloppet relateras alltså till det basbelopp som gäller vid varje avyttring. Bestämmelsen om prisbasbeloppet har i regeringens förslag utformats på samma sätt som bestämmelsen i 43 kap. 14 §.

Bestämmelsen i *fjärde stycket* om sparat lättnadsutrymme tillkom år 1996.

Beträffande uttrycket *aktier och andelar* se kommentaren till 7 §.

Andelsbyten

13 §

SLK:s förslag: Rubriken och bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om andelsbyten som finns i 49 kap. infördes 1998 i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten I kapitlet finns i 16 och 32 §§ särskilda regler för andelsbyten som avser kvalificerade andelar. Paragrafen har utformats som en hänvisning till dessa bestämmelser (i fråga om förarbeten hänvisas till 49 kap.).

Skatteberäkning inom familjen

14 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att *tredje stycket* inte finns med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Bestämmelsen om att skatten på tjänstebeskattad utdelning och kapitalvinst i vissa fall beräknas enligt den högsta beskattningsbara inkomsten inom familjen är hämtad från 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Vid tillkomsten år 1990 (1990:1) placerades den i 3 § 12 mom. sjunde stycket SIL. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1996.

I 65 § KL finns bestämmelser om när makar skall behandlas som gifta skattemässigt. SLK kom fram till att det inte behövdes några regler om att makar skall behandlas som gifta under ett helt beskattningsår. Begreppen makar och gifta definieras inte i IL utan det allmänna begreppet i äktenskapsbalken får slå igenom. Två makar behandlas som gifta från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Begreppen gift och make har diskuterats närmare i kommentaren till 2 kap. 20 §. Vid tillämpningen av den särskilda bestämmelsen om skatteberäkning inom familjen behövs emellertid en regel om att makar skall behandlas som gifta hela beskattningsåret. I ett nytt *tredje stycke* föreslår regeringen en regel som anger att som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som skall behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

AVD. IX PENSIONSSPARANDE

Definitionen av pensionsförsäkring hör traditionellt till inkomstslaget tjänst men har betydelse för avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet och undantagsvis i inkomstslaget kapital samt för bestämmelserna om allmänna avdrag. Definitionen av pensionsförsäkring och motsvarande bestämmelser för individuellt pensionssparande har därför placerats i en gemensam avdelning tillsammans med bestämmelserna om pensions-sparavdrag.

58 kap. Pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton

Kapitlet innehåller förutsättningarna för att en försäkring skall vara en pensionsförsäkring och bestämmelser om pensionssparkonton. Här finns också vissa bestämmelser om avskattning. Det är placerat som 53 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Bestämmelserna om pensionsförsäkring är hämtade från punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL, där pensionsförsäkring definieras. De infördes ursprungligen i anvisningspunkten år 1932 som en följd av att försäkring-slagstiftningen ändrats ett par år tidigare (förarbeten, se nedan). Till en början valde man att göra en positiv definition av pensionsförsäkring men avstod från en negativ avseende kapitalförsäkring bl.a. av den anledningen att man ville undvika att pressa olika typer av försäkringar in i den ena eller den andra kategorin. Man menade att beskattningen inte av principiella hänsyn borde läggas på ett sådant sätt att den försvårar praktiska försäkringsformer och att beskattningen alltså borde anpassas efter de försäkringsformer som utvecklas och inte tvärtom (prop. 1932:220 s. 125).

I anvisningspunkten finns i dag också en definition av pension, som har placerats i 10 kap. 5 §. Bestämmelsen om livränta i anvisningspunktens tjuogoandra stycke har inget samband med pensionsförsäkring. Även den

skulle kunna placeras i 10 kap., men bestämmelsen behövs över huvud taget inte eftersom den täcks av bestämmelserna i 10 kap. 2 § och 11 kap. 1 §.

Bestämmelsen i punkt 1 artonde stycket av anvisningarna till 31 § KL, som säger att sådana förmåner från en kommun som inte utgår på grund av försäkring anses som kapitalförsäkring om de motsvarar vad som gäller för statens grupplivförsäkringar, har inte heller tagits med. Den bestämmelsen infördes år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50). Bestämmelsen innebär att sådana förmåner är skattefria. Den är överflödigt eftersom detta syfte uppnås redan genom skattefriheten i 19 § första stycket fjärde ledet KL om skattefrihet för utbetalningar från arbetsgivare om utbetalningen motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring och inte väsentligt överstiger vad som gäller i statlig tjänst (11 kap. 19 §).

Bestämmelserna om pensionssparkonton dvs. sparande utan försäkringsinslag, infördes i lagen i punkt 3 av anvisningarna till 31 § KL år 1993 i samband med reglerna om individuellt pensionssparande (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1932 De särskilda bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL infördes, prop. 1932:220, bet. 1932:BevU42, SFS 1932:291
- 1950 Folkpension kom till, SOU 1948:22, prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308
- 1960 Ändringar avseende bl.a. ålderspension och efterlevandepension, prop. 1960:28, bet. 1960:BevU8, SFS 1960:43
- 1975 Försäkringsbelopp skulle i princip få betalas ut bara till den försäkrade, den efterlevande maken och i vissa fall till barn. Ny indelning i ålders, efterlevande och invalidpension samt definition av tjänstepension, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347
- 1980 Ändringar avseende bl.a. tjänstepensionsförsäkring, Ds B 1978:13, prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:71
- 1993:1 Det individuella pensionssparandet infördes, Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938
- 1993:2 Ändringar avseende bl.a. åldersgräns för pension till efterlevande barn samt återköp, prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542

1998 Förenklad avdragsrätt för pensionskostnader, Ds 1997:39, prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:328

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från att kapitalförsäkringar inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig angående paragrafen. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* har emellertid anfört angående kapitlet att det bör bli föremål för en grundlig genomgång eftersom de språkliga förändringarna är omfattande.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

När det gäller Juridiska fakultetens vid Uppsala universitet påpekande finner regeringen inte anledning att företa någon genomgång av de språkliga förändringarna annat än med anledning av remissinstansernas påpekanden i enskilda paragrafer.

Pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar

Gränsdragningen

2 §

SLK:s förslag (2 § och 3 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag. Bestämmelserna har emellertid redigerats om.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande definitionen av pensionsförsäkring (P-försäkring) finns i dag i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL, men nästan hela anvisningspunkten innehåller kvalitativa villkor för en pensionsförsäkring. Genom bestämmelsen i *första stycket* markeras vilka av kapitlets paragrafer som innehåller dessa kvalitativa villkor. Definitionens infördes i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL år 1932 men har ändrats vid flera tillfällen.

Bestämmelsen i *andra styckets första mening*, att en livförsäkring som inte uppfyller de kvalitativa kraven i anvisningspunkten automatiskt enligt IL blir att betrakta som en kapitalförsäkring, är hämtad från punkt 1 artonde stycket första meningen av anvisningarna till 31 § KL, som kom till år 1950. Fram till år 1976 kunde en försäkring vara uppdelad på en K-försäkringsdel och en P-försäkringsdel.

Bestämmelsen i *andra styckets andra mening* om att en pensionsförsäkring under vissa förutsättningar kan anses som en kapitalförsäkring är i dag placerad i punkt 1 nittonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. En liknande bestämmelse infördes år 1950.

3 §

SLK:s förslag (3 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att en premiebefrielseförsäkring följer sin huvudförsäkring är hämtat från punkt 1 tjugonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen infördes år 1950.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att en pensionsförsäkring måste vara meddelad i Sverige är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Ursprungligen spelade det ingen roll om försäkringen var meddelad i en utländsk försäkringsrörelse. Begränsningen kom till år 1969 (Stencil 1969 Fi 1969:9, prop. 1969:162, bet. 1969:BeU75, SFS 1969:754).

5 §

SLK:s förslag (4 a §): I *första stycket* saknas sista ordet *där*. I *andra stycket första meningen* används ordet *premierna* i bestämd form. Bestämmelsen i *sista stycket* om att en pensionsförsäkring inte kan övergå till att vara en kapitalförsäkring, hänvisar bara till bestämmelserna i tredje stycket. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket föreslår att ordet *premierna* byts ut mot *premier* i andra stycket första meningen. Det är vad som står i dagens lagtext och innebär att arbetsgivaren inte behöver ha betalat hela premien.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om utländska kapitalförsäkringar som anses som pensionsförsäkringar är hämtad från punkt 1 sjuttonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1996 (Ds 1996:27, prop. 1995/96:231, bet. 1996/97:SkU4, SFS 1996:1240). Redan tidigare fanns en dispensbestämmelse som innebar att skattemyndigheten, om det fanns särskilda skäl, under vissa förutsättningar kunde förklara att även en utländsk försäkring skulle anses som en pensionsförsäkring. Den infördes år 1980. Även före år 1980 kunde dock dispens medges i vissa fall. Bestämmelser om detta fanns i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till 1969 års lagstiftning.

I SLK:s förslag till *första stycket* är det oklart *var* den skattskyldige skall ha fått avdrag, skattereduktion eller liknande lättnad för premierna när han var bosatt utomlands. I dagens lagtext finns ordet *där* med, vilket innebär att det skall ha skett utomlands. Ordet *där* läggs därför till i stycket.

Regeringen följer Riksskatteverkets förslag och byter i *andra stycket* ordet *premierna* mot *premier*.

I SLK:s förslag gäller bestämmelsen i *fjärde stycket* om att en pensionsförsäkring inte kan övergå till att bli en kapitalförsäkring bara om skattemyndigheten lämnat ett medgivande enligt tredje stycket. Enligt dagens lagtext gäller det för alla försäkringar som beskattats som pensionsförsäkringar med stöd av de bestämmelser som placerats i denna paragraf. Regeringen följer dagens lagtext.

6 §

SLK:s förslag (5 §): I inledningen står ”En pensionsförsäkring får medföra rätt bara till belopp som betalas ut”. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att bestämmelsen kan få en annan innebörd än dagens bestämmelse eftersom en pension kan medföra rätt till återbäring och denna kan betalas ut till ett dödsbo. Återbäringen anses inte som försäkringsbelopp, vilket är det uttryck som används i dagens lagtext.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Vilka förmåner en pensionsförsäkring får medföra framgår i dag av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Ända sedan bestämmelserna infördes år 1932 har liknande krav ställts upp. De ändrades år 1950. År 1972 gjordes ytterligare ändringar så att särskild tilläggspension (STP) som grundar sig på överenskommelser mellan Svenska Arbetsgivarförbundet och Landsorganisationen i Sverige, skulle anses som pensionsförsäkring (prop. 1972:77, bet. 1972:SkU27, SFS 1972:254). År 1975 ändrades definitionen så att bara ålderspension, invalidpension (sjukpension) och efterlevandepension uppfyllde de kvalitativa villkoren. Beteckningen invalidpension byttes mot sjukpension år 1993 (1993:2).

Bestämmelsen har ändrats i förhållande till SLK:s förslag så att ordalydelsen i större utsträckning överensstämmer med gällande rätt.

Tjänstepensionsförsäkring

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande definitionen av vad som avses med tjänstepensionsförsäkring är i dag placerad i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Definitionen kom till år 1975.

Att även en försäkring som tagits av den avlidnes arbetsgivare till förmån för de efterlevande anses som tjänstepensionsförsäkring infördes i andra stycket år 1980. Bestämmelsen ändrades år 1987 (Ds Fi 1985:13 och 1986:27, prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, SFS 1987:1205).

Utformningen av bestämmelserna i de båda styckena har ändrats genom att *samtliga* har lagts till framför ordet *premier* för att det tydligare skall framgå att arbetsgivaren skall åta sig att betala alla premier för försäkringen.

Den försäkrade

8 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av vem som anses som *försäkrad* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Den kom till år 1975.

Bestämmelsen har flyttats i förhållande till SLK:s förslag och lagts under rubriken den försäkrade.

9 §

SLK:s förslag (8 §): SLK har ett undantag i ett *andra stycke* för homosexuella sambor. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att även homosexuella sambor bör kunna ta en försäkring på partnern eller sambons liv, om ett barn till någon av dem sätts in som förmånstagare.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regleringen av vilka som kan vara försäkrade är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna kom till år 1975.

Vad som avses med försäkringstagare framgår av 2 § lagen (1927:77) om försäkringsavtal.

I dag regleras i lagen (1987:813) om homosexuella sambor vilka bestämmelser som gäller för sådana sambor. Där finns det inte med någon bestämmelse om att den nu aktuella paragrafen skall gälla för homosexuella sambor. I SLK:s förslag togs bestämmelserna om vilka inkomstskatteregler som gäller för homosexuella sambor bort ur lagen om homosexuella sambor och i stället föreslogs att den definition som SLK föreslog av sambo i 2 kap. 21 § skulle omfatta även homosexuella sambor. Regeringen föreslår emellertid att den nu gällande ordningen skall behållas, se författningskommentaren till 2 kap. 20 §. Det innebär att det är i lagen om homosexuella sambor som det skall regleras om denna bestämmelse skall gälla för sådana sambor eller ej. Regeringens inställning är, som redovisas i kommentaren till 2 kap. 20 §, att det inte finns någon anledning att undanta homosexuella sambor från tillämpningen av denna paragraf. Regeringen föreslår därför i förslaget till ändring i lagen om homosexuella sambor, avsnitt 2.29, att den skall omfatta alla bestämmelser i IL om sambor, dvs. också denna paragraf. Här i 9 § andra stycket stryks undantaget för homosexuella sambor.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att ett dödsbo kan teckna försäkring i vissa fall infördes år 1980. År 1993 (1993:2) höjdes åldersgränsen från 16 år till 20 år.

Ålderspension

10 och 11 §§

SLK:s förslag (9 och 10 §§): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar. I 10 § (9 § i SLK:s förslag) *sista meningen* finns en bestämmelse om att ett förmånstagarförordnande skall vara oåterkalleligt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att de sista meningarna i 10 och 12 §§ (9 och 11 §§ i SLK:s förslag) ger intryck av att ett förmånstagarförordnande till den anställde och försäkrade när arbetsgivaren är för-

säkringstagare skulle kunna vara återkalleligt. Riksskatteverket föreslår därför att orden *skall vara* byts ut mot *är*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om ålderspension är hämtade från punkt 1 fjärde–sjunde styckena av anvisningarna till 31 § KL. Alltsedan år 1932 har ålderspension funnits med i anvisningspunkten. År 1960 ändrades bestämmelserna bl.a. så att försäkringar med kortare utbetalningstid skulle kunna omfattas. De fick i stort sett sin nuvarande utformning år 1975. Att den som förtidspensioneras kan få möjlighet att ta ut ålderspension redan före 55 års ålder utan dispens infördes år 1993 (1993:2).

SLK har tagit in en mening i 10, 12 och 13 §§ (9, 11 och 12 §§ i SLK:s förslag) om att ett förmånstagarförordnande skall vara oåterkalleligt. En sådan bestämmelse saknas i dag och behövs inte heller eftersom ett sådant förmånstagarförordnande ändå är oåterkalleligt. Det är ju den anställda som skall vara förmånstagare (utom i fråga om efterlevandepension, där det framgår av 13 § vilka som kan vara förmånstagare). Se också 16 §. Regeringen tar inte med bestämmelserna om oåterkallelighet.

Sjukpension

12 §

SLK:s förslag (11 §): Det finns en bestämmelse om att ett förmånstagarförordnande skall vara oåterkalleligt. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Se *Riksskatteverkets* yttrande som redovisas under författningsskomentaren till 10 och 11 §§.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om sjukpension, före år 1993 (1993:2) invalidpension, är i dag placerade i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Alltsedan år 1932 har invalidpension definierats där.

I kommentaren till 10 § redovisas varför det inte har tagits med någon bestämmelse om att förmånstagarförordnanden skall vara oåterkalleliga.

Efterlevandepension

13 och 14 §§

SLK:s förslag (12 och 13 §§): Det finns en bestämmelse i 13 § (12 § i SLK:s förslag) om att ett förmånstagarförordnande skall vara oåterkalleligt. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att sista meningen i sista stycket i 13 § (12 § i SLK:s förslag) om möjligheten att återkalla förmånstagarförordnanden skall tas bort.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om efterlevandepension finns i dag i punkt 1 nionde–elfte styckena av anvisningarna till 31 § KL. De viktigaste ändringarna gjordes år 1960.

Den av SLK föreslagna regeln att förmånstagarförordnanden skall vara oåterkalleliga har inte tagits med.

Fondförsäkringar

15 §

SLK:s förslag (14 §): I paragrafen hänvisas till lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder. Överensstämmer i övrigt, bortsett från några redaktionella ändringar, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att man skall bortse från förändringar av försäkringsbeloppen som beror på kursutvecklingen av fondandelar när det gäller kraven på att vissa pensioner skall uppgå till samma eller stigande belopp är hämtad från punkt 1 tjugotredje stycket av anvisningarna till 31 § KL. Stycket infördes år 1989 (Ds 1989:35, prop. 1989/90:34, bet. 1989/90:NU14, SFS 1989:1080) som en följd av ändringar i försäkringsrörelselagen (1982:713). Dessa innebar bl.a. att försäkringstagaren efter eget val kunde låta sina tillgodohavanden placeras i särskilda aktiefonder, s.k. försäkringspremiefonder.

Bestämmelsen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen genom att hänvisningen ändras från lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder till 3 kap. 3 b § första stycket 3 försäkringsrörelselagen (1982:713). Det beror på att den förstnämnda lagen upphör att gälla den 1 januari 2000 och samtidigt görs det en följdändring i KL (prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:FiU28, SFS 1999:604).

Försäkringsavtalets utformning

16 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har redigerats om.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur försäkringsavtalet skall utformas finns i dag i punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna kom till år 1975.

Överlåtelse

17 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag. Bestämmelsen innehöll emellertid ett andra stycke med en regel om att en ny ägare skall underrätta försäkringsgivaren om förvärvet.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för att en pensionsförsäkring skall få överlåtas är i dag intagna i punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. De kom till år 1975.

Den bestämmelse som i dag finns i punkt 1 fjortonde stycket av anvisningarna till 31 § KL (andra stycket i SLK:s förslag) att en ny ägare till en försäkring omedelbart skall underrätta försäkringsgivaren om förvärvet är inte en bestämmelse om inkomstskatt. Regeln medför bl.a. att försäkringsgivaren kan lämna riktiga kontrolluppgifter. Det är därför bättre

att bestämmelsen tas in i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Den lagen är emellertid föremål för översyn. Ett förslag till en ny lag från Skattekontrollutredningen (SOU 1998:12) bereds för närvarande i Finansdepartementet. Avsikten är att det skall tas in en bestämmelse om underrättelseskyldighet i det förslaget. Bestämmelsen utelämnas därför här i IL.

Återköp

18 §

SLK:s förslag (17 §): Första stycket överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för en redaktionell ändring. I andra och tredje styckena har det gjorts ändringar på grund av en lagändring.

Remissinstanserna: Sveriges Försäkringsförbund anser att det vedertagna uttrycket *återköp* skall behållas i stället för det av SLK föreslagna uttrycket *köpas tillbaka*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om återköp är hämtade från punkt 1 femtonde och sextonde styckena av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1975 och ändrades år 1993 (1993:2).

Bestämmelsen i *andra stycket* har ändrats i förhållande till lagrådsremissen på grund av att uttrycket *försäkringstekniska grunder* ändrades år 1999 till *försäkringsavtalet och försäkringstekniska riktlinjer* (prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:FiU28, SFS 1999:604). Samtidigt togs det in en ny bestämmelse i sextonde stycket om överföring av hela försäkringens värde direkt till en pensionsförsäkring hos samma eller annan försäkringsgivare med samma person försäkrad.

Uttrycket *återköp* används i paragrafen, utom på ett ställe, där det står *köpa tillbaka*. För att få det enhetligt ändras det på det sätt Sveriges Försäkringsförbund föreslår.

Avskattning av pensionsförsäkring

19 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att regeln bör utvidgas till att uttryckligen omfatta alla fall av återköp, således även frivilliga återköp med stöd av 18 § (17 § i SLK:s förslag). Även för de fall skattemyndigheten medger tidigare utbetalning än vid 55 års ålder bör avskattningen regleras uttryckligen i denna paragraf.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avskattning när försäkringar inte längre uppfyller kraven för pensionsförsäkring är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna i andra stycket om beskattningstidpunkten är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelserna kom till år 1995 (prop. 1994/95:187, bet. 1994/95:SkU31, SFS 1995:853).

Belopp som betalas ut på grund av återköp av pensionsförsäkring anses som pension enligt 10 kap. 5 § IL. Det skulle därför bli fel att föreskriva att sådana återköp skall avskattas.

Allmän pensionsplan

20 §

SLK:s förslag: Definitionen finns inte med i SLK:s förslag i detta kapitel, däremot finns en annorlunda definition i 25 kap. 5 och 6 §§ i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Före ändringar år 1998 fanns en definition av allmän pensionsplan i punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL. Denna definition har i SLK:s förslag tagits in i 25 kap. 5 och 6 §§. År 1998 togs den bort och en något annorlunda utformad definition togs in i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 31 § KL. Regeringens förslag bygger på den bestämmelsen.

Pensionssparkonto

Definitioner

21 §

SLK:s förslag (19 §): Första stycket överensstämmer med regeringens förslag. I andra stycket definieras också ordet *kontoinnehavare* och definitionerna begränsas till detta kapitel.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionerna av pensionssparkonto, pensionssparavtal m.m. är hämtade från punkt 3 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna infördes år 1993 (1993:1).

Ordet *kontoinnehavare* används inte i detta kapitel eller i övrigt i IL. Det används inte heller i dagens lagtext i KL. Det finns därför inte anledning att ta med någon definition av ordet. Det hindrar inte att de regler som gäller för pensionssparkonton kommer att gälla just för sådana kontoinnehavare som avses i lagen om individuellt pensionssparande. Orden *pensionssparavtal* och *pensionssparare* används också i andra kapitel i IL. Det finns inte någon anledning att denna definition inte skall gälla i de kapitlen. Begränsningen till detta kapitel tas därför bort.

Vem som för kontot

22 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet att pensionsparainstitutet skall finnas i Sverige är hämtat från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelsen infördes år 1993 (1993:1).

Utbetalning från pensionssparkonto

23 §

SLK:s förslag (21 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell omarbetning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om utbetalning från pensionssparkonto är hämtade från punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1993 (1993:1).

Ålderspension

24 och 25 §§

SLK:s förslag (22 och 23 §§): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar i 25 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om ålderspension har i dag sin placering i punkt 3 fjärde och sjätte styckena av anvisningarna till 31 § KL. De infördes år 1993 (1993:1).

26 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I SLK:s förslag till 24 § andra stycket (vilket skulle motsvara 27 § i IL) står att förmånstagare inte får sättas in till annan rätt enligt pensionssparavtal än efterlevandepension. Det är bättre att bland bestämmelserna om ålderspension skriva ut att förmånstagare till ålderspension inte får sättas in. Bestämmelsen tas därför in i en ny 26 §.

Efterlevandepension

27 och 28 §§

SLK:s förslag (24 och 25 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I 27 § (24 § i SLK:s förslag) andra stycket finns en bestämmelse som flyttats till den nybildade 26 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om efterlevandepension har hämtats från punkt 3 sjunde–nionde styckena av anvisningarna till 31 § KL. De kom till år 1993 (1993:1). Det sista stycket justerades senare samma år (1993:2).

I kommentaren till 26 § framgår varför en del av första meningen i andra stycket i 27 § har brutits ut och flyttas dit.

Bestämmelsen i 28 § har redigerats om för att den skall få en utformning som är enhetlig med 14 §.

I SLK:s förslag, liksom i dagens lagtext, saknas ett sådant uttryckligt krav som i regeringens förslag placerats i inledningen till 28 § andra stycket att pensionen under den efterlevandes livstid inte får upphöra förrän fem år förflutit från den försäkrades död. Att så är fallet framgår

emellertid indirekt av den bestämmelse som i regeringens förslag placerats i första stycket andra meningen.

Sparande i fondpapper m.m.

29 §

SLK:s förslag (26 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att man i vissa fall bortser från kursfluktuationer när det gäller kravet på att ålders och efterlevandepension skall utgå med samma eller stigande belopp är i dag placerad i punkt 3 trettonde stycket av anvisningarna till 31 § KL. Den kom till år 1993 (1993:1).

Pensionssparavtalets utformning

30 §

SLK:s förslag (27 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, med bestämmelsen har redigerats om.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur pensionssparavtalet skall utformas finns i dag i punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 31 § KL. De kom till när anvisningspunkten infördes år 1993 (1993:1).

Bestämmelsen har redigerats om för att uppbyggnaden skall bli mer lik 16 §, som innehåller regler om försäkringsavtalets utformning. Att bestämmelserna inte kan göras helt lika beror på att de materiella reglerna avviker på några punkter.

Överlåtelse av pensionssparkonto

31 §

SLK:s förslag (28 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för att rätt till medel på pensionssparkonto skall få överlåtas är i dag placerade i punkt 3 elfte stycket av anvisningarna till 31 § KL. De infördes när anvisningspunkten kom till år 1993 (1993:1).

I punkt 3 tolfte stycket av anvisningarna till 31 § KL finns en bestämmelse om att den som övertagit en rätt avseende pensionssparkonto skall underrätta pensionssparinstitutet. SLK har tagit med en sådan bestämmelse i denna paragraf (28 § andra stycket i SLK:s förslag). Liksom i 17 § stryks bestämmelsen här. För motivering, se kommentaren till 17 §.

Avslutning av konto i förtid

32 §

SLK:s förslag (29 §): Sista stycket finns inte med. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutsättningarna för att medel från pensionssparkonto skall få betalas ut i förtid är hämtade från punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 31 § KL. Punkten 2 infördes år 1993 (1993:2) och resten av lagrummet när anvisningspunkten kom till år 1993 (1993:1).

I 13 kap. 4 § äktenskapsbalken finns en regel som innebär att om en make inte får ut sin andel vid en bodelning är pensionssparinstitutet skyldigt att betala tillbaka vad som fattas. Denna utbetalning kan medföra att pensionssparkontot kommer att avslutas i förtid. Det bör därför tas in en bestämmelse i sista stycket som motsvarar bestämmelsen om försäkringstagarens tillgodohavande i 18 § tredje stycket första meningen.

Avskattning av pensionssparkonto

33 §

SLK:s förslag (30 §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns bestämmelserna om avskattning av medel på pensionssparkonto och en definition av vad som i detta sammanhang avses med ”behållning på pensionssparkonto”. Bestämmelserna är hämtade från 32 § 1 mom. första stycket j och andra stycket KL. De infördes år 1993 (1993:1).

I *tredje stycket* finns bestämmelserna om beskattningstidpunkten. De är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL och infördes år 1993 (1993:1).

I 10 kap. 3 § anges att det avskattade beloppet behandlas som tjänst.

Överklagande

34 §

SLK:s förslag (31 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att det bör övervägas att ändra så att länsrätten blir överklagandeinstans. Europakonventionens krav på domstolsprövning talar för att denna form av överprövning bör göras i domstol.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från punkt 1 tjugofjärde stycket och punkt 3 fjortonde stycket av anvisningarna till 31 § KL, där den infördes år 1980. Fram till år 1991 var Riksskatteverket första instans när det gällde dispenser (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:180). Bestämmelsen kompletterades år 1993 (1993:1).

Svenska Revisorsamfundet SRS:s förslag att länsrätten skall vara överklagandeinstans är en sådan fråga om lagändring som inte bör tas upp i detta ärende.

59 kap. Pensionssparavdrag

Kapitlet innehåller en definition av pensionssparavdrag samt närmare bestämmelser om avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton såväl i inkomstslaget näringsverksamhet som i form av allmänt avdrag. De grundläggande bestämmelserna finns för näringsverksamhet i 16 kap. 32 § och för allmänna avdrag i 62 kap. 8 §. I kapitlet finns också bestämmelser om gränsdragningen mellan pensionssparavdrag som allmänt avdrag och i näringsverksamhet och i vissa undantagsfall i inkomstslaget kapital.

Vad som avses med pensionsförsäkring och pensionssparkonto framgår av 58 kap.

För att undvika upprepningar eller hänvisningar är bestämmelserna gemensamma för pensionsförsäkringar och pensionssparkonton.

Kapitlet är i SLK:s förslag placerat som 54 kap.

Bakgrund

Sedan KL:s tillkomst har avdrag medgetts för premier för pensionsförsäkringar. Ursprungligen fanns bestämmelserna enbart i 46 § 2 mom. KL men den närmare regleringen flyttades år 1986 över till sin nuvarande placering i punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL (prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:507). Bestämmelserna har ändrats bl.a. år 1975 då avdragsrätten begränsades, år 1991 då bestämmelserna i stort sett fick sin nuvarande utformning och senast år 1995 när basbeloppsavdraget halverades (förarbeten, se nedan).

Bestämmelserna om avdrag för individuellt pensionssparande är hämtade från punkt 7 av anvisningarna till 46 § KL. De infördes år 1993 (förarbeten, se nedan).

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom angivande av det årtal då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1973 Möjlighet att utnyttja avdrag vid senare taxering infördes, DsFi 1972:10, prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374
- 1975 Avdragsrätten begränsades genomgripande, SOU 1975:21, prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1347
- 1980 Utökade dispensmöjligheter, DsB 1978:13, prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:71
- 1991 Anpassning till 1990 års skatteform, prop. 1990/91:166, bet. 1991/92:SkU29, SFS 1991:692
- 1993 Individuellt pensionssparande infördes, Ds 1992:45, prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:938

1998 De nuvarande reglerna infördes, Ds 1997:39, prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU27, SFS 1998:328

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (1 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll. Termen *pensionssparavdrag* är ny.

I SLK:s förslag finns ett andra stycke, som har flyttats över till 2 § tredje stycket.

Villkor för avdragsrätt

2 §

SLK:s förslag (2 § och 1 § andra stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket första strecksatsen* om att avdrag får göras bara i fråga om sådana försäkringar som den skattskyldige äger är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Förutsättningen att den skattskyldige skall vara ägare till försäkringen kom till år 1973 när rätten till avdrag för avgifter för försäkringar som ägdes av den skattskyldiges make togs bort. Bestämmelsen i *andra strecksatsen* om inbetalning på eget pensionssparkonto är hämtad från punkt 7 av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1993.

Bestämmelsen i *andra stycket* om avdragsförbud när en försäkring förvärvats genom bodelning under bestående äktenskap är hämtad från punkt 6 första stycket av anvisningarna till 46 § KL. Den kom till år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542).

Bestämmelsen i *tredje stycket* om att avdrag inte får göras för en försäkring som ägs av arbetsgivare var i SLK:s förslag placerad i 1 § andra stycket. Den är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 6 KL. Den infördes år 1975.

Beräkning av pensionssparavdrag

Avdragsgrundande inkomster

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur beräkningen görs är ny men har sin grund i punkt 6 andra stycket inledningen av andra meningen samt tredje stycket första meningen av anvisningarna till 46 § KL.

4 §

SLK:s förslag: I punkten 2 finns orden ”i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag”. Det finns en hänvisning till 51 kap. (46 kap. här i propositionen) i punkten 2 medan 11 kap. 45 § saknas. I övrigt överensstämmer det med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beräkningen av den avdragsgrundande inkomsten och avdragstaket är hämtade från punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 46 § KL. En avdragsbegränsning infördes år 1975. Bestämmelserna justerades år 1978 (DsB 1977:7, prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:187) och senare samma år utökades de till att omfatta även sjöinkomster (prop. 1978/79:50, bet. 1978/79:SkU19, SFS 1978:913). Bestämmelserna ändrades år 1991, då underlaget för beräkningen av och nivån för avdraget ändrades till följd av 1990 års skattereform. År 1995 (prop. 1994/95:203, bet. 1994/95:SkU28, SFS 1995:919) halverades basbeloppsavdraget. År 1996 (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331) gjordes vissa ändringar på grund av att lagen (1958:285) om sjömansskatt upphävdes. År 1999 flyttades vissa bestämmelser från tredje till andra stycket i punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL (prop. 1998/99:109, bet. 1998/99:SkU22, SFS 1999:633).

Att orden ”i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag” har strukits i punkten 2 beror på att bestämmelserna i 50 kap. inte gäller bara sådana företag. Hänvisningen till 56 kap. har strukits eftersom bestämmelserna har tagits bort där. Detta följer av ett förslag i en lagrådsremiss om stopp-reglerna, beslutad den 16 september 1999.

Enligt bestämmelserna i KL skall man bortse från s.k. förbjudna lån. I punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 46 § KL hänvisas i punkten 2 bl.a. till 32 § 1 mom. första stycket i och där hänvisas vidare till punkt 15 av anvisningarna till 32 §. Den sistnämnda anvisningspunkten reglerar s.k. förbjudna lån. Därför tas sådana lån med också här genom en hänvisning till 11 kap. 45 §.

Som framgår av inledningen av författningskommentaren används uttrycket *inkomstslaget tjänst* i stället för *inkomst av tjänst*. Det har föranlett ändringar i flera paragrafer i detta kapitel, t.ex. här i punkten 2.

5 §

SLK:s förslag: Första och andra styckena överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring. Tredje och fjärde styckena i SLK:s förslag bygger på lagstiftning som numera har ändrats.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Prisbasbeloppsregeln är hämtad från punkt 6 andra stycket andra meningen av anvisningarna till 46 § KL. Angående förarbeten, se kommentaren till 4 §.

SLK:s förslag i 5 § bygger på lagstiftningen som den var utformad efter förslaget år 1996 (se kommentaren till 4 §). År 1998 har emellertid bestämmelserna i punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 46 § KL ändrats. Regeringens förslag bygger på den nya lagstiftningen. År 1999 flyttades vissa bestämmelser, bl.a. denna, från tredje till andra stycket i punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL (prop. 1998/99:109, bet. 1998/99:SkU22, SFS 1999:633).

Flera näringsverksamheter

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om flera näringsverksamheter är hämtad från punkt 6 tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 46 § KL.

Avdrag ett senare beskattningsår

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om förskjutning av ett avdrag till följande år kom till år 1975. Den är hämtad från punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 46 § KL.

Dispens

Beslut om dispens

Tjänst

Näringsverksamhet som upphör

8–11 §§

SLK:s förslag: Bestämmelserna i 8, 10 och 11 §§ överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för några redaktionella ändringar samt att orden ”i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag” finns med i 10 § första stycket tredje strecksatsen. I 9 § finns ett andra stycke.

Remissinstanserna: *Sveriges Försäkringsförbund* påpekar att dispensbestämmelserna i 58 kap. 34 § och 59 kap. 8 § (25 kap. 15 §, 53 kap. 31 § och 54 kap. 8 § i SLK:s förslag) inte är enhetligt utformade.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 8 § om att dispens kan beviljas i vissa fall är hämtade från punkt 6 fjärde stycket av anvisningarna till 46 § KL. De infördes år 1975 i samband med att avdragsrätten begränsades.

Bestämmelsen om att avgångsvederlag skall beaktas kom till år 1980 (9 § andra meningen).

År 1991 anpassades reglerna till skattereformen.

I regeringens förslag har bestämmelsen i andra stycket i 9 §, om inkomster från ett företag som den skattskyldige har bestämmande inflytande i, tagits bort på grund av en lagändring år 1998.

Som Sveriges Försäkringsförbund påpekar är dispensbestämmelserna avseende pensionsförsäkringar inte enhetligt utformade. Bestämmelserna i SLK:s förslag till 25 kap. 15 § finns inte med i regeringens förslag. Det finns ytterligare ett stort antal bestämmelser om dispens i IL. Dessa är inte enhetligt utformade, utan SLK har utformat dem efter vad som passar bäst i sammanhanget. När det gäller bestämmelserna här i 9–11 §§ finns regleringen att det är skattemyndigheten som medger avdragen i 8 §. För att det tydligare skall framgå att den skattskyldige får avdragen bara efter skattemyndighetens dispens, har det gjorts några tillägg i 9 och 10 §§. Grundbestämmelsen i 8 §, att det skall finnas särskilda skäl, gäller ändå. Regeringen finner i övrigt inte anledning att frånga SLK:s förslag.

Att orden ”i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag” har strukits i 10 § första stycket tredje strecksatsen beror på att bestämmelserna i 50 kap. inte gäller bara sådana företag.

Dödsbon

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om dispens när ett dödsbo fått rätt att teckna pensionsförsäkring är hämtad från punkt 6 fjärde stycket tionde meningen av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1980.

Avdrag i inkomstslag eller allmänt avdrag

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller huvudregeln om i vilken utsträckning pensionssparavdraget skall göras i inkomstslaget näringsverksamhet respektive som allmänt avdrag. Innehållet är hämtat från punkt 21 av anvisningarna till 23 § och 46 § 2 mom. andra stycket KL. Att en enskild näringsidkares avdrag för avgifter för pensionsförsäkringspremier skall göras i näringsverksamhet var en av nyheterna i 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). Tillägget avseende avdragsgrundande kapitalinkomster kom till år 1991.

14 §

SLK:s förslag: Bygger på äldre lag, medan regeringens förslag bygger på en lagändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om fördelning av det s.k. basbeloppsavdraget är hämtad från punkt 6 tredje stycket sista meningen av anvisningarna till 46 § KL.

Den infördes år 1991, men ändrades i den ekonomiska vårpropositionen år 1998 efter förslag av Förenklingsutredningen (SOU 1997:178, prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:683).

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att pensionssparavdraget i vissa fall skall göras i inkomstslaget kapital är hämtad från punkt 6 sjunde stycket av anvisningarna till 46 § KL. Den infördes år 1991.

Avdrag för begränsat skattskyldiga

16 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen är placerad i fråga om näringsverksamhet i 16 kap. 30 § andra stycket och i fråga om allmänna avdrag i 57 kap. 10 §.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kravet på obegränsad skattskyldighet finns i fråga om allmänna avdrag i 46 § 2 mom. första och tredje styckena KL. Det har funnits sedan KL:s tillkomst. I fråga om inkomstslaget näringsverksamhet finns en hänvisning dit från punkt 21 av anvisningarna till 23 § KL. Genom 1990 års skattereform infördes en rätt till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Då hänvisades emellertid inte till 46 § 2 mom. KL utan en sådan hänvisning infördes år 1991.

I inkomstslaget kapital infördes rätten till avdrag år 1991 genom en hänvisning från 3 § 2 mom. till punkt 6 av anvisningarna till 46 § KL. Det togs emellertid inte in någon hänvisning till 46 § 2 mom. Begränsningen gäller således inte i inkomstslaget kapital, varför det tas in ett undantag i *andra stycket*.

Regeringen anser att det är bäst att samla bestämmelserna om pensionssparavdrag i detta kapitel och tar därför in en bestämmelse om begränsning i avdragsrätten för begränsat skattskyldiga här. I de lagrum där SLK tagit in bestämmelserna, 16 kap. 30 § och 57 kap. 10 § (vilket motsvarar 16 kap. 32 § och 62 kap. 8 § här i propositionen) förs det i stället in hänvisningar hit.

Begränsning av pensionssparavdrag som allmänt avdrag

17 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag. Paragrafen har dock redigerats om.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker inskränkningen att den skattskyldige inte skall ha möjlighet att styra avdraget för pensionsförsäkringspremier under sexårsperioden.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att ett avdrag inte får leda till underskott och möjligheten att utnyttja avdraget vid senare taxeringar kom till år 1973. Den är hämtad från punkt 6 sjätte stycket av anvisningarna till 46 § KL.

Regeringen kan inte se att SLK:s förslag innebär någon inskränkning i möjligheten att styra avdraget under sexårsperioden.

AVD. X VISSA GEMENSAMMA BESTÄMMELSER

Avdelningen innehåller de två kvarstående kapitel som berör flera inkomstslag. Först kommer ett kapitel om familjebeskattning och därefter ett om värdering av inkomster i annat än pengar.

60 kap. Familjebeskattning

Detta kapitel var placerat som 55 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet har de bestämmelser samlats som finns om inkomstuppdelning mellan makar samt mellan föräldrar och barn i 20 §, punkt 2 av anvisningarna till 20 §, punkt 30 av anvisningarna till 23 §, punkt 13 av anvisningarna till 32 § och anvisningarna till 52 § KL samt i ExmL och RFL.

I 52 § 1 mom. KL och 11 § 1 mom. SIL finns bestämmelser om att äkta makar som under beskattningsåret levit tillsammans taxeras var och en för sin inkomst. Bestämmelsen i KL har funnits med sedan lagens tillkomst, dock till år 1976 med tillägget att mannen därutöver taxerades för boets gemensamma inkomst. Hela lagen är uppbyggd efter principen att den som har en inkomst blir beskattad för denna. SLK har därför valt att inte ta med en sådan bestämmelse i IL.

De bestämmelser som har samlats i detta kapitel berör olika inkomstslag. Ett alternativ till att föra samman bestämmelserna på detta sätt är att fördela dem på de olika inkomstslagen. Mot detta talar emellertid att en inkomst i vissa fall kan hamna i olika inkomstslag beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Som exempel kan nämnas att en medhjälpande make i ett fåmanshandelsbolag skall redovisa inkomst från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet om han är delägare i handelsbolaget, medan inkomsten skall tas upp i inkomstslaget tjänst om han inte är delägare. I ett annat fall – fördelningen i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL och i 2 § nedan – är avdragsrätten och skyldigheten att redovisa inkomst avhängiga av varandra och där hamnar föräldrarnas avdrag och barnets inkomst i olika inkomstslag. SLK har därför funnit att det är lämpligast att samla dessa bestämmelser i ett kapitel, som placeras i en avdelning som är gemensam för flera inkomstslag. Regeringen följer SLK:s förslag.

Bakgrund

Redan vid KL:s tillkomst infördes en bestämmelse med avdragsförbud för värdet av arbete som utförts av den skattskyldige, andre maken eller hemmavarande barn under 16 år. Det innebar att den ena av makarna beskattades för all inkomst från en verksamhet.

År 1976 (1976:1, förarbeten, se nedan) infördes bestämmelser om fördelning av inkomsten mellan makar som deltagit tillsammans i en näringsverksamhet. Hur uppdelningen mellan makarna skall göras är beroende bl.a. av deras ställning i verksamheten samt av ägandeförhållandena. Samtidigt infördes begränsningar i avdragsrätten för lön till egna barn.

Samma år (1976:2, förarbeten, se nedan) infördes särskilda bestämmelser om inkomstuppdelningen mellan makar och barn i fåmansföretag.

Större ändringar

Begreppen makar och barn definieras i 2 kap. 20 och 21 §§. Där har föreslagits ändringar som påverkar tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel.

När det gäller barn har i definitionen inte tagits med bestämmelsen i 65 § första stycket KL om att ett barns ålder skall bedömas efter förhållandena den 1 november året näst före taxeringsåret. I stället får det framgå vad som avses med en viss ålder av de bestämmelser som innehåller regler för barn. I detta kapitel föreskrivs att bestämmelserna gäller i fråga om arbete som utförs av barn som har eller som inte har fyllt 16 år. Det avgörande är då om barnet har fyllt 16 år när arbetet utförs.

När det gäller makar har i definitionen inte tagits med bestämmelserna i 65 § KL med anvisningspunkter om när två gifta personer skall behandlas som gifta i olika avseenden eller bestämmelserna i 52 § 2 mom. KL om att äkta makar som levt åtskilda skall anses som av varandra oberoende skattskyldiga. I stället får det civilrättsliga makebegreppet vara avgörande, dvs. två makar skall anses som makar från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Sådana personer som lever tillsammans utan att vara gifta men som har varit gifta tidigare eller har eller har haft gemensamma barn, skall enligt förslaget behandlas som makar från den dag de börjar leva tillsammans till den dag sammanlevnaden upphör.

Se vidare i kommentarerna till 2 kap. 20 och 21 §§.

Däremot har inte några ändringar föreslagits i fråga om vilken inkomst som får fördelas mellan makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet. Se vidare i kommentaren till 7 §.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1976:1 Bestämmelser om fördelning av inkomst mellan makar infördes, DsFi 1975:10, prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67
- 1976:2 Bestämmelser om fåmansföretag infördes, SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85
- 1976:3 Ändrade bestämmelser om makar som gemensamt deltar i enskild näringsverksamhet, prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12, SFS 1976:1094
- 1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 f.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen anger kapitlets innehåll.

I förslaget används uttrycket ”ersättning för utfört arbete” genomgående i detta kapitel. Därmed avses alla former av ersättningar för utfört arbete, såsom lön, naturaförmåner eller periodiska betalningar till tidigare anställda.

Enskild näringsverksamhet samt inkomstlagen tjänst och kapital

Ersättning till barn

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att det också finns ett förbud mot att dra av värdet av barnets arbetsinsats.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns ett förbud att dra av ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges *barn under 16 år* eller värdet av barnets arbetsinsats. I KL är motsvarande förbud placerat i två olika bestämmelser. För det första finns det en bestämmelse i 20 § KL med förbud att dra av värdet av barnets arbetsinsats. Bestämmelsen har funnits där sedan KL:s tillkomst. För det andra finns det ett förbud i inkomstlagen om näringsverksamhet mot avdrag för lön och underhåll till skattskyldigs barn som inte har fyllt 16 år. Det är placerat i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL. Det har alltid funnits motsvarande bestämmelser i KL, från början placerade i 22 § 1 mom. i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och i 29 § 1 mom. i fråga om inkomst av rörelse. Bestämmelserna flyttades över till punkt 1 av anvisningarna till 22 § och punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL år 1972 (prop.

1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741) och sedan vidare till punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL genom 1990 års skattereform.

Lagrådet har i sin kommentar till 9 kap. 4 § i lagrådsremissen framhållit att som allmän förutsättning för avdragsrätt gäller att det inträffar något som innebär en utgift för den skattskyldige. Har någon sådan utgift överhuvudtaget inte förekommit föreligger i princip inte någon rätt till avdrag. Lagrådet förordar mot denna bakgrund att det i lagrummet föreslagna förbudet mot avdrag för värdet av den skattskyldiges arbetsinsats skall slopas. Regeringen har följt Lagrådets förslag i denna del. Lagrådet anser att detta resonemang synes äga tillämpning även på värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldiges barn under 16 år och förordar att bestämmelsen om förbud mot avdrag för värdet av barnets arbetsinsats slopas. Regeringen kan, mot bakgrund av vad Lagrådet anfört, inte se några skäl till att avdragsförbudet skall vara kvar. Bestämmelsen har utformats i enlighet härmed.

I 20 § KL används uttrycket ”i den skattskyldiges förvärvsverksamhet”. Det skulle kunna tyda på att förbudet bara gäller för inkomster som ingår i den taxerade förvärvsinkomsten, dvs. i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (se 47 § KL). Uttrycket har använts sedan KL kom till och då torde man ha avsett alla inkomstslag. Det finns inget som tyder på att man velat ändra detta i 1990 års skattereform, då uttrycket taxerad förvärvsinkomst infördes i 47 § KL. Utgångspunkten är därför att bestämmelsen gäller i alla inkomstslag. Eftersom bestämmelsen med avdragsförbud i inkomstslaget näringsverksamhet inte avser inkomster i handelsbolag, skrivs att bestämmelsen gäller ”i enskild näringsverksamhet eller i inkomstslagen tjänst och kapital”.

När det gäller *barn som har fyllt 16 år* infördes begränsningar i avdragsrätten första gången år 1938 (prop. 1938:258, bet. 1938:BevU32, SFS 1938:368). Dessa har sedan ändrats ett flertal gånger. Bestämmelserna har varit placerade tillsammans med bestämmelserna i fråga om barn under 16 år. År 1976 (1976:1) togs det för första gången in en begränsning att avdraget för ersättning inte får överstiga marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Begränsningen placerades då i punkt 2 av anvisningarna till 20 §, där den fortfarande finns kvar, och i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Hur bestämmelserna i den sistnämnda anvisningspunkten sedan placerades om framgår av kommentaren ovan angående barn under 16 år.

Före år 1976 var bestämmelserna begränsade till barn under 18 år och till hemmavarande barn. År 1976 (1976:1) togs dessa begränsningar bort.

I *andra stycket* finns bestämmelser om att barnet inte skall ta upp ersättningen som intäkt om föräldern inte har fått dra av motsvarande kostnad. En sådan bestämmelse finns i dag i punkt 30 av anvisningarna till 23 § KL. Detta har varit uttryckligen reglerat sedan år 1972 (prop. 1972:120, bet. 1972:SkU67, SFS 1972:741), då med placering i punkt 1 av anvisningarna till 22 § i fråga om inkomstslaget jordbruksfastighet och i punkt 11 av anvisningarna till 29 § KL i fråga om inkomstslaget rörelse. Sin nuvarande placering fick bestämmelsen genom 1990 års skattereform.

Det finns däremot inte någon bestämmelse i dag om att detta gäller för ersättningar som föräldrarna vägrats avdrag för i inkomstslaget tjänst el-

ler kapital. Avsikten har dock sannolikt varit att detta skall gälla sådan ersättning. Bestämmelsen har utformats i enlighet med detta.

Ersättning till make

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att det också finns ett förbud mot att dra av värdet av makens arbetsinsats.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen med förbud att dra av ersättning för makens arbetsinsats eller värdet av makens arbetsinsats kommer från 20 § KL. Förbudet har funnits med i KL sedan lagens tillkomst.

Liksom när det gäller motsvarande förbud i fråga om barn föreskrivs att detta skall gälla ”i enskild näringsverksamhet eller i inkomstlagen tjänst och kapital”. För motiven till detta, se kommentaren till 2 §. Lagrådet förordar att avdragsförbudet när det gäller värdet av makens arbetsinsats slopas av de skäl som Lagrådet anfört beträffande bestämmelsen i föregående paragraf i fråga om värdet av barnets arbetsinsats. Regeringen har formulerat bestämmelsen i enlighet härmed.

I *andra stycket* har tagits in en bestämmelse om att den ersättning till en make som inte skall dras av enligt första stycket inte skall tas upp av den mottagande maken. Någon sådan uttrycklig bestämmelse finns inte i dag i fråga om makar. Däremot finns det en motsvarande bestämmelse i fråga om barn, se 2 § andra stycket. Detsamma gäller naturligtvis i fråga om makar och eftersom det är lämpligt med en enhetlig reglering tas ett sådant stycke med också i denna paragraf.

Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

Företagsledande och medhjälpare make

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag, bortsett från att *sista meningen* har en annan utformning i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är en introduktion till 6–11 §§. Dessa paragrafer kommer från anvisningarna till 52 § KL. Bestämmelserna kom till år 1976 (1976:1) och gällde då i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse.

I förslaget har förts in att detta gäller i enskild näringsverksamhet. Bestämmelserna gäller inte om verksamheten utövas i aktiebolag eller handelsbolag (prop. 1975/76:77 s. 42).

Sista meningen har formulerats om för att lagtexten skall bli lättare att läsa.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen definieras vad som avses med *företagsledande make* och *medhjälpande make*. Bestämmelserna kommer från andra stycket av anvisningarna till 52 § KL. Någon materiell ändring har inte skett sedan bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1).

Begreppet ”företagsledande make” är nytt. I dagens lagtext används uttrycket ”maken kan anses ha en ledande ställning”. Uttrycket påminner om uttrycket företagsledare, som används i fåmansföretagssammanhang. Det har påpekats – bl.a. i prop. 1989/90:110 s. 604 – att de uttalanden som gjordes i prop. 1975/76:77 s. 67 f. om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma. Det kan därför vara lämpligt att ha liknande uttryck.

Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från ett par redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att den företagsledande maken beskattas för hela verksamheten – med de inskränkningar som anges senare – kommer från andra stycket av anvisningarna till 52 § KL. Bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1) och har sedan inte ändrats materiellt.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att den medhjälpande maken får ta upp en del av inkomsten från näringsverksamheten kommer från tredje stycket av anvisningarna till 52 § KL. När bestämmelsen infördes år 1976 (1976:1) var fördelningen av inkomsten obligatorisk. Genom ändring samma år (1976:3) blev uppdelningen frivillig. När bestämmelserna infördes skulle fördelning göras bara om den medhjälpande maken arbetade ett visst antal timmar i verksamheten. Detta krav ändrades vid några tillfällen och togs sedan bort vid 1990 års skattereform.

Det har diskuterats vilken inkomst det är som får fördelas. I tredje stycket av anvisningarna till 52 § KL står att det som får hänföras till medhjälpande make är ”en del av hela inkomsten av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdrag för avsättning för egenavgifter”. I sjätte stycket av samma anvisningspunkt står att den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan är lika med det som belöper på honom enligt anvisningspunkten minskat med hans del av avsättning för egenavgifter. Efter den ändring av förvärvskälleindelningen som skett genom 1990 års skattereform och därefter (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541) är frågan bl.a. om det

som skall fördelas är inkomsten i den gemensamma verksamheten eller inkomsten i hela förvärvskällan (om den företagsledande maken också bedriver annan näringsverksamhet där den andre maken inte är medhjälpare).

Det finns ytterligare oklarheter. Av bestämmelserna i anvisningspunkten (bl.a. i sjätte stycket) framgår att det som skall fördelas är slutresultatet, bara med undantag för avsättning för egenavgifter. Bestämmelsen i tredje stycket om att det är inkomsten enligt SIL före avdrag för avsättning för egenavgifter som skall fördelas liksom bestämmelserna i sjätte stycket kom till år 1976 (1976:3). De största ändringarna gjordes i utskottet. I utskottsbetänkandet (s. 26 f.) finns ett resonemang om vad man då avsåg skulle ingå i den inkomst som skulle fördelas. Att det är slutresultatet enligt SIL som skall fördelas tyder på att avsättningar och återföringar av expansionsfonder, räntefördelning, underskottsavdrag m.m. skall påverka resultatet innan fördelningen görs. Detta överensstämmer inte med de bestämmelser om expansionsfonder och räntefördelning som har tagits in i 11 § nedan. Bestämmelserna om sådana avdrag och intäkter har kommit efter utformningen av anvisningarna till 52 § KL. Av förarbetena till dessa nyare bestämmelser framgår inte om det har övervägts några ändringar i anvisningarna till 52 § KL. SLK ansåg dock att det är en för omfattande fråga för kommittén att överväga sådana ändringar. SLK försöker därför bara att återge det som gäller i dag med de ändringar som behövs på grund av bearbetningen. Regeringen delar SLK:s bedömning att frågan är för omfattande för att redas ut i detta lagstiftningsärendet. Om det finns behov av klargöranden får regeringen återkomma i ett annat sammanhang. SLK har valt uttrycket att det som fördelas är ”en del av överskottet av näringsverksamheten, beräknat utan avdrag för avsättning för egenavgifter”. Att uttrycket *förvärvskällan* har tagits bort beror på att utgångspunkten i inkomstslaget näringsverksamhet är generellt att det som regleras avser en förvärvskälla – eller en näringsverksamhet, som det uttrycks i IL – och det resultat som räknas fram enligt 14 kap. 21 § avser hela förvärvskällan/näringsverksamheten. Avsikten är således inte att ändra innehållet i dagens bestämmelser.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från ett par redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att medhjälpare får ta upp en del av inkomsten som motsvarar skälig ränta på kapital som han satsat i näringsverksamheten kom till år 1976 (1976:1). Bestämmelsen är i dag placerad i fjärde stycket av anvisningarna till 52 § KL.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I sjätte stycket av anvisningarna till 52 § KL finns en bestämmelse om vad som utgör respektive makes inkomst av förvärvskällan, nämligen det som belöper på

maken enligt bestämmelserna i anvisningspunkten minskat med hans avdrag för avsättning för egenavgifter. Bestämmelsen gäller såväl när ene maken är företagsledande make och den andre är medhjälpande som vid gemensamt bedriven verksamhet. Den lades till år 1976 (1976:3).

Bestämmelsen är svårförenlig med bestämmelserna om förvärvskällor i 18 § KL efter de ändringar som gjorts sedan skattereformen, se kommentaren till 7 § ovan. Vad det kan finnas anledning att reglera är att när det gäller sådan verksamhet som avses i 6 §, skall vardera maken göra sitt eget avdrag för avsättning för egenavgifter efter det att inkomsten är fördelad. En bestämmelse med det innehållet finns i punkt 19 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Den bestämmelsen tas in här, men i stället utelämnas bestämmelserna i sjätte stycket av anvisningarna till 52 § KL. Hur beräkningen av respektive makes resultat av näringsverksamheten skall ske, får i stället lösas genom tillämpning av bestämmelserna i 14 kap.

Gemensamt bedriven verksamhet

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK har formulerat *första stycket* på ett annat sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att makar som bedriver verksamheten gemensamt skall fördela inkomsten kommer från femte stycket av anvisningarna till 52 § KL. Att en verksamhet skall anses gemensamt bedriven om ingen av makarna är företagsledare framgår av anvisningarnas andra stycke. Bestämmelsen kom till år 1976 (1976:1) och har inte ändrats sedan dess.

Regeringen har i sitt förslag formulerat *första stycket* på samma sätt som 4 § andra meningen (se kommentaren till 4 §).

Expansionsfond och räntefördelning

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Här har placerats de bestämmelser som finns om makar i 7 § andra stycket ExmL och 11 § RFL. Bestämmelserna infördes år 1993 (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536 och 1993:1537).

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar och att det finns ett tredje stycke i SLK:s förslag som anger att första och andra styckena inte gäller om barnet är företagsledare i företaget.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vem som skall ta upp ersättning till barn för arbete som utförs i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kommer från punkt 13 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL. De kom till år 1976 (1976:2) och ändrades samma år (1976:3) och vid 1990 års skattereform.

Bestämmelsen i *tredje stycket* som finns i lagrådsremissen har SLK lagt till eftersom det i andra stycket, liksom i 2 §, inte finns någon övre åldersgräns. SLK utgår ifrån att avsikten inte har varit att det skall ske en fördelning till föräldrarna om också barnet är företagsledare. Lagrådet ifrågasätter behovet av bestämmelsen i detta stycke. I Redovisningskommitténs slutbetänkande Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1986:157) och i Stoppregelutredningens betänkande Stoppreglerna (SOU 1998:116) finns förslag till ändringar i reglerna om familjebeskattningen. Förslagen bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Regeringen anser därför att det inte nu finns skäl att lägga till en sådan regel som SLK föreslagit. Tredje stycket i SLK:s förslag har därför slopats.

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om inkomstuppdelning mellan makar i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag kommer från punkt 13 första och andra styckena av anvisningarna till 32 § KL. Bestämmelserna kom till samtidigt med de bestämmelser om föräldrar och barn som har placerats i 12 § och har ändrats vid samma tillfällen, se kommentaren ovan.

Liksom bestämmelserna i 6–9 §§ gäller de bara om den ena maken är företagsledare och den andre maken inte är det.

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar och att det finns ett tredje stycke i SLK:s förslag som anger att första och andra styckena inte gäller om barnet är företagsledare i handelsbolaget.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anför att enligt nuvarande lydelse i punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL sägs att om båda makarna har inkomst från bolaget gäller beträffande den överskjutande delen bestämmelserna i tredje stycket. Där sägs att inkomsten skall tas upp hos den av makarna som har den högsta inkomsten. Kommittén föreslår i stället att inkomsten skall tas upp hos den make som har den högsta inkomsten om också företagsledarens make har inkomst från bolaget. Delegationen anser att nuvarande lydelse på ett tydligare sätt omfattar även det fallet att båda makarna är företagsledare och bör därför enligt delegationens mening stå kvar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur inkomsterna i ett fåmanshandelsbolag skall fördelas kommer från punkt 13 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Förarbeten, se kommentaren till 12 §. Före 1990 års skattereform hade man i praxis an-

sett att bestämmelserna bara var tillämpliga vid fördelning av arbetsinkomst. År 1990 gjordes en ändring för att utsträcka tillämpningsområdet (prop. 1989/90:110 s. 604). SLK har uttryckt bestämmelserna så att de gäller vid beräkningen av ”överskott eller underskott från handelsbolaget”. I regeringens förslag står i stället resultatet från handelsbolaget. Ändringen beror på att i propositionen används ofta uttrycket *resultat* i stället för *överskott och underskott*, se avsnitt 7.2.2.

Före ändringen år 1990 föreskrevs det i lagtexten att bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttas. Där står att bl.a. delägare i handelsbolag skall hänföra inkomst från bolaget inte till intäkt av tjänst utan till det inkomstslag bolagets inkomst avser. Det gäller naturligtvis utan en särskild hänvisning till bestämmelsen. Den bestämmelsen har SLK placerat i 10 kap. 4 § (10 kap. 5 § i SLK:s förslag).

Näringslivets skattedelegation anför att bestämmelsen i andra stycket är otydligt formulerad. I regeringens förslag har *andra stycket* formulerats om. Till den del barnets inkomst motsvarar skälig avkastning på kapitalinsatsen i bolaget skall den tas upp hos delägaren. Resterande del skall tas upp hos företagsledaren. Om båda makarna har inkomst från bolaget tillämpas bestämmelserna i 12 §.

I SLK:s förslag finns också ett tredje stycke i fråga om barn som är företagsledare. I enlighet med Lagrådets förslag har bestämmelsen slopats, se kommentaren till 12 § tredje stycket.

61 kap. Värdering av inkomster i annat än pengar

I detta kapitel finns bestämmelser om hur kost-, bil-, rese- och ränteförmåner och andra förmåner i annat än kontanter skall värderas. Kapitlet innehåller även vissa justeringsregler. Kapitlet var placerat som 56 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

De flesta bestämmelserna är hämtade från 42 § KL och dess anvisningar men här finns även bestämmelser från punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL. Att värderingen skall ske med utgångspunkt i *ortens pris* har varit en ledstjärna sedan KL:s tillkomst men år 1990 (förarbeten, se nedan) infördes begreppet *marknadsvärde* i andra stycket för att markera att det inte var fråga om någon försiktighetsprincip. I princip innebar detta bara att praxis kodifierades. Samtidigt ersattes *naturaförmån* med *förmån* som en anpassning till bl.a. lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bestämmelserna har sedan KL:s tillkomst ändrats bl.a. genom införandet av särskilda värderingsregler för bil-, kost-, ränte- och reseförmån. Indelningen av anvisningarna till 42 § i punkter gjordes år 1987 (förarbeten, se nedan) i samband med att beskattningen av naturaförmåner reglerades närmare.

Större ändringar

Bestämmelserna om värdering av bostadsförmån enligt ortens pris i 42 § första stycket KL och ur punkt 1 första stycket av anvisningarna till 42 § KL har inte tagits med eftersom de inte säger något utöver huvudprincipen. Bestämmelserna har i princip funnits med sedan KL:s tillkomst, men undantaget för bostäder utomlands och semesterbostäder infördes år 1993.

I IL har inte heller tagits med bestämmelsen i punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL om förmåner i samband med förvärv av värdepapper. Dessa ger inte heller uttryck för något annat än huvudprincipen. De kom till för att korrigera utgången i RÅ 1986 ref. 36 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1017).

I dag anges i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL att garage inte skall räknas in i bostadsförmånen. SLK tar inte med någon motsvarighet till den bestämmelsen eftersom avsikten inte är att garageförmånen inte skall åsättas något värde utan bara att den skall värderas för sig. Enligt SLK:s uppfattning bör det inte göra någon skillnad om bostadsförmånen värderas med beaktande av att garage ingår eller om förmånerna värderas var för sig eftersom båda förmånerna skall värderas till marknadsvärdet. Riksskatteverket anser emellertid att bestämmelsen bör föras över till IL och att den bör utformas så att det framgår av bestämmelsen att garageförmån skall värderas för sig. Mot bakgrund av att det är huvudregeln som gäller för värderingen av såväl bostadsförmånen som garageförmånen och att det således inte finns någon särskild regel för bostadsförmånen, delar regeringen SLK:s bedömning att regeln om garageförmånen kan utgå.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas i till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1987 Närmare reglering av naturaförmåner, Ds Fi 1984:23, Ds Fi 1985:13, Ds Fi 1986:27, prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303
- 1990 Anknytningen till marknadsvärdet lagfästes, begreppet *natura* utmönstrades, 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650
- 1992 Ändringar avseende kost- och ränteförmån, SOU 1992:57, prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596
- 1993 Ändringar avseende bilförmån, SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515
- 1996 Ändringar avseende bilförmån, Ds 1996:34, prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag (2 §) : Överensstämmer i princip med regeringens förslag bortsett från att SLK inleder strecksatserna med orden *förmån av*. I en femte strecksats hänvisar SLK dessutom till en bestämmelse om fritt logi på fartyg i 12 a § i sitt förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen har utformats som en hänvisning.

Regeringen anser att det är onödigt att i strecksatsen ange ”förmån av fri kost” (kostförmån) när det blir lika tydligt om man i stället bara skriver kostförmån. I regeringens förslag skrivs bara ordet kostförmån. De övriga strecksatserna har kortats ned på motsvarande sätt. Femte strecksatsen som handlar om förmån av fritt logi på fartyg, har tagits bort eftersom bestämmelsen har flyttats och finns nu i 11 kap. 5 §.

Inledningen till paragrafen har formulerats om med anledning av att paragrafen har bytt plats i förhållande till SLK:s förslag.

Marknadsvärde

2 §

SLK:s förslag (1 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I första stycket anges i SLK:s förslag ”varor, tjänster och andra förmåner” som exempel på inkomster i annat än pengar. Tredje stycket är formulerat på ett annorlunda sätt i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om värderingen är hämtad från 42 § KL. En motsvarighet har funnits med sedan lagen kom till. Exempelen som finns i KL har normalt tagits bort i förslaget till IL. I regeringens förslag har därför exemplen i första stycket i SLK:s förslag fått utgå.

Definitionen av marknadsvärde i *andra stycket* är hämtad från punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Motsvarande bestämmelse har funnits med sedan KL kom till men år 1990 ersattes *naturaförmåner* med *förmåner* och *ortens pris* med *marknadpris*.

Tredje stycket i SLK:s förslag motsvarar punkt 1 andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 42 § KL. Nya regler om uttagsbeskattning infördes år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1604). Utagsbeskattningsreglerna har kompletterats med en definition av begreppet marknadsvärde i punkt 1 a tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. I propositionen anförs att eftersom det vid överlåtelse av tillgångar till underpris ofta föreligger någon form av intressegemenskap mellan säljaren och köparen är bestämmelsen i punkt 1 andra stycket

tredje meningen av anvisningarna till 42 § KL om en jämförelse med det pris som säljaren skulle ha kunnat få vid en försäljning under liknande förhållanden inte relevant. I dessa fall eftersöker man i stället någon sorts objektivt jämförelsepris. I propositionen anförs att vid tillämpning av uttagsbeskattningsreglerna skall med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat få om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden under villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Regeringen anser att den beskrivna definitionen är ändamålsenlig i alla de fall då marknadsvärdet för en tillgång eller tjänst från den egna verksamheten skall bestämmas. I regeringens förslag till IL har den i uttagsbeskattningsreglerna införda definitionen förts in här i tredje stycket i stället för den av SLK föreslagna definitionen.

Kostförmån

3 §

SLK:s förslag (första och tredje styckena): Överensstämmer med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns dock ordet *fri* framför frukost, lunch och middag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om värderingen av kostförmån är hämtad från punkt 3 första stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1992. Särskilda värderingsregler för kostförmån infördes i lagen år 1987. Vissa ändringar gjordes genom skattereformen år 1990.

Bestämmelsen i *andra stycket* om beräkningen när arbetsgivaren bidragit till en del av måltidskostnaden är i dag placerad i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1990.

Ordet *fri* är enligt regeringens mening onödigt och har därför tagits bort. Om kosten inte delvis är fri kan det knappast vara fråga om en förmån.

4 §

SLK:s förslag (3 § andra stycket): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om nedsättning av förmånsvärdet om den skattskyldige själv betalar för förmånen är hämtad från punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1987. Bestämmelsen var placerad som ett andra stycke i 3 § i SLK:s förslag. Bestämmelsen har flyttats ut till en egen paragraf på grund av att justering av förmånsvärdet enligt 18 § skall ske innan hänsyn tas till nedsättning enligt denna bestämmelse.

Bilförmån

5–11 §§

SLK:s förslag (4–6 a §§): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Paragraferna har dock en annan ordningsföljd i SLK:s förslag. I SLK:s förslag finns inte bestämmelsen i 8 § om att anskaffningsutgiften för extrautrustning inte skall läggas till om nybilspriset beräknats enligt bestämmelserna i 7 § (4 b § i SLK:s förslag). I 9 § *första stycket* (5 § första stycket i SLK:s förslag) använder SLK uttrycket "... annars skulle följa av" i stället för "... beräknats enligt". I 10 § (6 a § i SLK:s förslag) finns orden *fritt eller delvis fritt* med. I 11 § *första stycket* (6 § första stycket i SLK:s förslag) finns orden *för bilförmånen* med före ordet *beräknas*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om värdering av bilförmån är hämtade från punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL. De fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1996 och justerades år 1997. Särskilda regler för bilförmån infördes ursprungligen år 1977 (SOU 1977:3, prop. 1977/78:40, bet. 1977/78:SkU19, SFS 1977:1172) men avsåg då enbart fåmansföretagsledare. Mer allmänna regler infördes år 1986 (Ds Fi 1986:9, prop. 1986/87:46, bet. 1986/87:SkU9, SFS 1986:1199). År 1987 placerades bestämmelserna i den nuvarande anvisningspunkten. Anknytningen till basbeloppet, numera prisbasbeloppet, infördes år 1990. År 1993 genomfördes omfattande ändringar.

År 1987 infördes också bestämmelsen om nedsättning av förmånsvärdet om den skattskyldige själv betalar för förmånen. Bestämmelsen är hämtad från punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL.

Reglerna om drivmedelsförmån i 10 § kom till 1996. Reglerna fick sin nuvarande lydelse 1997

Regeringen ansluter sig i allt väsentligt till SLK:s förslag. Regeringen har lyft ut första stycket i 4 b § i SLK:s förslag och lagt in bestämmelserna om extrautrustning i egen paragraf 8 §. En ny sista mening har lagts till i *andra stycket* för att förtydliga att utgiften för extra utrustning inte skall läggas till nybilspriset om det beräknas med stöd av 7 §. I 10 § har orden *fritt eller delvis* fritt tagits bort eftersom de är onödiga. Om det inte är fråga om fritt drivmedel kan det knappast vara fråga om en förmån. Ändringen i 9 § är av redaktionell art och har gjorts för att bestämmelsen skall bli lättare att läsa. Även i 11 § *första stycket* har i regeringens förslag en redaktionell ändring gjorts.

Lagrådet anför följande. Om den skattskyldige lämnar ersättning för en bilförmån skall, enligt 11 § *första stycket*, förmånsvärdet beräknas till värdet för förmånen enligt 5–10 §§ minskat med vad han betalat. Om den skattskyldige haft bilförmån bara i ringa omfattning skall, enligt 11 § *andra stycket*, förmånen värderas till noll. Paragrafen är som framgått en av flera som reglerar värderingen av bilförmån. För att reglerna skall bli tillämpliga förutsätts således att det verkligen är fråga om en förmån. Om den skattskyldige betalar en ersättning till arbetsgivaren som motsvarar värdet av vad han får uppkommer ingen förmån. De föreslagna bestämmelserna synes däremot, åtminstone enligt ordalagen, ha som utgångspunkt att redan tillhandahållandet av bil utgör en förmån oavsett ersättningens nivå. Avsikten med bestämmelserna torde vara att ge uttryck för att de angivna värderingsprinciperna skall gälla såväl vid bestämmandet av om en förmån uppkommit som vid själva förmånsvärderingen. Det är

att märka att motsvarande reglering finns i fråga om kostförmån i 3 och 4 §§. Reglerna om reseförmån innehåller däremot inte någon föreskrift om vad som skall gälla om den skattskyldige betalat för förmånen. Det får dock förutsättas att samma principer skall gälla i detta fall. Enligt Lagrådets mening bör terminologin ses över i nu berört hänseende. En fråga som har samband med den nu behandlade är hur förevarande bestämmelser, framför allt bestämmelsen i 11 § *andra stycket*, förhåller sig till 11 kap. 8 §. Enligt sistnämnda lagrum skall en förmån inte tas upp om varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna utföra sina arbetsuppgifter, förmånen är av begränsat värde för den anställde och förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Såvitt Lagrådet kan förstå är det inte meningen att nämnda bestämmelser skall tillämpas vid sidan av bestämmelsen i andra stycket i förevarande paragraf. Detta bör i så fall klargöras genom att bilförmån undantas från tillämpningen av 11 kap. 8 §. Undantaget bör placeras i sistnämnda paragraf.

Regeringen gör följande bedömning. Utredningen om ökade levnads-kostnader skall enligt sina direktiv (dir. 1997:128) bl.a. se över reglerna om beskattningen av förmåner. De frågor som Lagrådet tagit upp omfattas således av utredningens direktiv. Utredningen förväntas lämna sitt slutbetänkande i september i år. Det finns inte skäl att nu föregripa utredningens arbete.

Reseförmån med inskränkande villkor

12–14 §§

SLK:s förslag (7–9 §§): 12 § har en annan formulering i SLK:s förslag. 13 och 14 §§ överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om särskild värdering av reseförmåner med inskränkande villkor är hämtade från punkt 6 av anvisningarna till 42 § KL. De infördes år 1996 (prop. 1995/96:152, bet. 1995/96:SkU25, SFS 1996:651). Att det är fråga om reseförmåner framgår av 12 §. Ordet *fria* är enligt regeringens mening onödigt i 14 § och har därför tagits bort.

Lagrådet förordar att 12 § *andra stycket* ges en annan utformning så att det framgår att *andra strecksatsen* endast tar sikte på sådana inskränkande villkor som avses i den *första strecksatsen*. Den andra strecksatsen är avsedd att kvalificera förutsättningarna enligt den första strecksatsen och inte att uppställa några ytterligare villkor. Regeringen har med anledning av vad Lagrådet anfört utformat andra stycket på sätt Lagrådet föreslagit.

Ränteförmån

15–17 §§

SLK:s förslag (10–12 §§): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om värdering av förmåner i form av räntefria och lågförräntade lån är hämtade från punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL som infördes år 1990. Dessförinnan hade ränteförmåner i viss utsträckning beaktats inom ramen för den statliga s.k. tilläggsbeskattningen (10 § 6 mom. SIL). Bestämmelserna kompletterades med särskilda regler för lån i utländsk valuta samma år (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421). Den nuvarande utformningen kom till år 1992.

Fritt logi på fartyg

I 12 a § i SLK:s förslag finns en bestämmelse om fritt logi för sjömän på fartyg. Bestämmelsen har flyttats till 11 kap. 5 §. I kommentaren till nämnda paragraf har regeringen redogjort för skälen till att bestämmelsen har flyttats.

Justering av förmånsvärde

18 och 19 §§

SLK:s förslag (13 och 13 a §§): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. 19 § *tredje stycket* finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför att ordet *justera* är ett bättre och modernare uttryck än *jämka*. Fakulteten anser dock att det här kan finnas anledning att i stället använda verbet *ändra*.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Justeringsregeln för kost- och bilförmån är hämtad från punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den infördes år 1987. Ett förtydligande av vad som anses som synnerliga skäl infördes år 1993. De särskilda bestämmelserna för bilar som används i taxinäring och för bilar som ingår i en provflotta tillkom år 1996. Här har liksom i övrigt i IL använts *justera* i stället för nuvarande uttryck *jämka*. Regeringen anser att det är bättre att använda ordet *justera* konsekvent i IL än att i vissa fall använda ordet *justera* och i andra fall ordet *ändra*. Regeringen följer därför SLK:s förslag i denna del.

I prop. 1999/2000:6 föreslår regeringen att förmånsvärdet får jämkas nedåt i fråga om bilar som är utrustade med teknik för drift med andra miljövänligare drivmedel än bensin och dieselolja eller inrättade för drift med elektricitet, om nybilpriset för en sådan bil därför är högre än för en jämförbar bil utan sådan utrustning. Bestämmelsen placeras här i 19 § i ett nytt *tredje stycke*.

20 §

SLK:s förslag (14 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om värderingen av en tjänstebostad är hämtad från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL där den placerades år 1997. Den var tidigare

placerad i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL. Bestäm-
melsen fanns med när KL kom till.

21 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den särskilda juste-
ringsregeln för vissa förmåner under den skattskyldiges utbildning är i
dag placerad i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL. Den
infördes år 1964 (prop. 1964:33, bet. 1964:BevU20, SFS 1964:70). I för-
slaget har exemplifieringen tagits bort som bl.a. särskilt utpekar vissa
elevkategorier.

AVD. XI ALLMÄNNA AVDRAG, GRUNDAVDRAG OCH SJÖINKOMSTAVDRAG

I denna avdelning finns bestämmelser om allmänna avdrag som skall gö-
ras från den skattskyldiges sammanlagda överskott av de olika inkomst-
slagen. Här regleras också grundavdrag för fysiska personer och ideella
föreningar samt sjöinkomstavdrag.

62 kap. Allmänna avdrag

Detta kapitel var placerat som 57 kap. i SLK:s förslag. Kapitlet innehåller
bestämmelser om allmänna avdrag hämtade från 46 § 1 och 2 mom. KL
med anvisningar. Den närmare regleringen av avdrag för premier för
pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton finns dock
i 59 kap.

I IL har inte tagits med bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till
46 § KL eftersom avdragsförbudet för levnadskostnader – redan i dag –
framgår av 20 § KL, 9 kap. 2 § i förslaget.

I dag finns en regel om allmänna avdrag även i 4 § SIL men denna
hänvisar bara till regleringen i KL. Nedan anges därför den nuvarande
placeringen enbart genom själva grundstadgandet i KL.

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella änd-
ringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Första stycket inle-
der kapitlet och anger dess innehåll.

Underskott

2–4 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Sedan KL:s tillkomst har allmänt avdrag kunnat göras enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL för underskott i en verksamhet från överskott i andra (underskottsavdrag).

I 1990 års skattereform (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650) slopades underskottsavdragen i 46 § 1 mom. KL. I stället infördes ett särskilt system avseende inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet som innebar att underskotten rullas framåt i verksamheten. I tjänst medgavs dock avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet avseende litterär och liknande verksamhet, 33 § 3 mom. KL. År 1993 överflyttades bestämmelserna i 33 § 3 mom. KL till 46 § 1 mom. KL i samband med att en möjlighet att kvitta underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomster som allmänt avdrag infördes i 46 § 1 mom. KL (SOU 1991:100, SOU 1992:67, SOU 1993:29 och Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Undantag gjordes för vissa närståendetransaktioner men år 1994 (Ds 1994:26, prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777) infördes en sådan möjlighet vid onerösa förvärv i vissa fall. Möjligheterna att kvitta underskott av nystartad verksamhet avskaffades emellertid hösten 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1855). År 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1624) återinfördes kvittningsmöjligheten, nu med en beloppsmässig begränsning. Därigenom erhöll 46 § 1 mom. KL sin nuvarande utformning.

I dag går det inte att med säkerhet utläsa ur 46 § 1 mom. andra stycket första meningen KL vad som gäller om den skattskyldige har nystartad verksamhet i både enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Lagtexten ger närmast uttryck för att beloppsgränsen gäller särskilt för varje verksamhet. SLK förutsätter dock att meningen är att man inte skall få avdrag med mer än sammanlagt 100 000 kronor och har utformat lagtexten i enlighet med det. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

I dag anges i 46 § 1 mom. andra stycket andra meningen KL att avdrag inte medges enligt KL för underskott som ett visst år överstiger 100 000 kronor. Bestämmelsen kan synas överflödig, eftersom det ändå blir en följd av begränsningen i första meningen att avdrag i stället skall göras nästa år enligt LAU (om det inte kan dras av enligt någon annan särbestämmelse). Bestämmelsen kan emellertid även anses ge uttryck för att det överskjutande beloppet skall undantas från avdrag nästa år på ett i viss mån liknande sätt i fråga om underskott i konstnärlig verksamhet enligt 46 § 1 mom. fjärde stycket tredje meningen KL (prop. 1995/96:109 s. 60 jfr med Svensk Skattetidning 1995 s. 732). Om meningen skall ges en sådan innebörd uppkommer emellertid behov av flera kompletterande regler som SLK inte har ansett sig kunna ta ställning till. SLK har därför inte tagit med någon motsvarighet till bestämmelsen. Frågan är av sådan

beskaffenhet att den kräver ytterligare överväganden och kan därför inte lösas i detta lagstiftningsärende. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

I 2 § *andra stycket* har lagrummen angetts i kapitelordning trots att avdrag enligt 42 kap. 33 § får göras endast om avdrag inte skall göras enligt 45 kap. 32 § (i första hand) eller 46 kap. 17 §.

Debiterade egenavgifter

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. *Andra meningen* är dock formulerad på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första meningen* om avdrag för debiterade egenavgifter är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 2 KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1981 (Ds B 1980:15, prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SfU6, SFS 1981:1202).

Bestämmelsen i *andra meningen* har i dag sin motsvarighet i punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL, jfr 11 kap. 44 §. Bestämmelser om avdrag i tjänst har i IL placerats i 12 kap. 36 § och i näringsverksamhet i 16 kap. 29–31 §§. Meningen har formulerats om för att den skall bli lättare att förstå.

Utländska socialförsäkringsavgifter

6 §

SLK:s förslag: Första stycket överensstämmer med regeringens förslag. *Andra stycket* är formulerat på ett annat sätt i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Hovrätten över Skåne och Blekinge frågar sig om man inte kan skriva in vilken konvention det är fråga om i punkt 2 i stället för att hänvisa till en förordning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* om avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 3 KL. En bestämmelse om avdrag för avgifter i annat nordiskt land infördes år 1985 (Ds Fi 1984:25, prop. 1985/86:12, bet. 1985/86:SkU4, SFS 1985:923). Bestämmelsen ändrades som en följd av en ny nordisk konvention år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1856) och EES-avtalet samt år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/95:SkU15, SFS 1995:1521). Hovrätten över Skåne och Blekinge föreslår att det i IL hänvisas direkt till den aktuella konventionen i stället för en förordning. Eftersom konventionen är bifogad förordningen är det lättare för läsaren att hitta konventionen om en hänvisning görs till förordningen i stället för till konventionen. Regeringen ansluter sig därför till SLK:s förslag.

Bestämmelsen i *andra stycket* har i dag sin motsvarighet i punkt 12 a av anvisningarna till 32 § KL, jfr 11 kap. 44 §. Bestämmelsen har i regeringens förslag formulerats på samma sätt som *andra meningen* i 5 § för att bestämmelserna skall bli enhetliga i IL.

Periodiska understöd

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om avdragsrätt för periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 1 KL samt punkt 5 av anvisningarna. I dag anges i anvisningspunktens första stycke som grundläggande förutsättning bl.a. att avdrag inte medges för utbetalningar till mottagare i givarens hushåll. Eftersom detta förbud framgår redan av 20 § andra stycket KL (9 kap. 3 § i SLK:s förslag) tas det inte med utan här görs bara en hänvisning.

Alltsedan KL:s tillkomst har det rått avdragsförbud för utbetalning avseende fostran och vård, då i 46 § 2 mom. KL. Artonårsgränsen infördes år 1973 vid tillkomsten av anvisningspunkten 5 (SOU 1972:87, prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113). Samtidigt begränsades avdragsrätten för frivilliga periodiska understöd beloppsmässigt för att avskaffas helt år 1982 (Ds B 1981:15, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:421). Preciseringsen när det gäller skadestånd vid personskador kom till år 1977 (Ds Fi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41). Avdragsförbudet för utbetalningar som avser ersättning för avyttrade tillgångar i form av livränta, 42 kap. 29 § i SLK:s förslag (motsvarande 44 kap. 34 § i propositionen), kom till år 1984 (Ds 1984:1, prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Som en följd av att bestämmelserna om *juridiska personer* inte skall tillämpas på dödsbon (2 kap. 3 §) har i *första stycket sista ledet* lagts till *dödsbo*. Däremot gäller den obegränsade avdragsrätten inte utbetalningar från handelsbolag.

Pensionssparande

8 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om grundregeln för allmänt avdrag i fråga om pensionssparavdrag är hämtad från 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7 KL. I övrig har paragrafen utformats som en hänvisning till de närmare bestämmelserna i 59 kap.

Begränsat skattskyldiga

9 §

SLK:s förslag (10 §) : Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK har formulerat bestämmelsen på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om förutsättningarna för allmänt avdrag hela året är hämtad från 46 § 2 mom. första och fjärde styckena KL. Sedan lagens tillkomst har avdragsrätten varit beroende av den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Av 59 kap. 16 § framgår att avdrag för pensionsförsäkringspremier m.m. bara får göras för den del av beskattningsåret som den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. Det är onödigt att också i denna bestämmelse föreskriva detta. I en ny *tredje mening* har i stället en hänvisning till 59 kap. 16 § lagts till.

63 kap. Grundavdrag

Kapitlet innehåller bestämmelser om beräkningen av grundavdrag och särskilt grundavdrag. Kapitlet var placerat som 58 kap. i SLK:s förslag.

Bakgrund

Någon form av grundavdrag har funnits i KL sedan lagen kom till. Ursprungligen varierade avdraget dels beroende på var den skattskyldige var bosatt och benämndes då ortsavdrag, dels beroende på hans familjeförhållanden genom att ett särskilt familjeavdrag utgick för gifta och bl.a. ensamstående med barn. För sistnämnda kategorier infördes ett fast belopp år 1960 (SOU 1959:13, prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172) och för övriga skattskyldiga år 1962 (prop. 1962:181, bet. 1962:BevU58, SFS 1962:592). Beteckningen ortsavdrag ändrades dock inte till grundavdrag förrän år 1970 (Fi 1969:4 och 5, prop. 1970:70, bet. 1970:40, SFS 1970:162). Samtidigt försvann avdragsskillnaderna mellan olika typer av skattskyldiga. (beteckningen *familjeavdrag* hade avskaffats år 1950 (SFS 1950:252, rskr 1950:196). Avdraget har tidvis avtrappats mot inkomsten och över huvud taget inte medgetts vid vissa inkomstnivåer.

Vid taxeringarna åren 1981–1988 medgavs inte något statligt grundavdrag (SOU 1977:91, prop. 1979/80:58, bet. 1979/80:SkU20, SFS 1979:1156). Det återinfördes år 1986 (prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:508). Vid 1995 års taxering medgavs inte heller något statligt grundavdrag (SFS 1993:1520, SFS 1994:1902) men däremot i viss utsträckning *särskilt* statligt grundavdrag. Före 1990 års skattereform gjordes avdraget från samtliga den skattskyldiges inkomster efter eventuella allmänna avdrag (den taxerade inkomsten). Efter reformen påverkar den taxerade inkomsten (nu den taxerade förvärvsinkomsten) grundavdragets storlek (4 § i SLK:s förslag) men avdraget maximeras genom att det i princip får göras bara mot verkliga förvärvsinkomster (6 § i SLK:s förslag).

Större ändringar

I punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 48 § KL ges i dag en utförlig reglering av dödsbos grundavdrag för det år dödsfallet äger rum. Innebörden av bestämmelserna avviker inte från vad som följer redan av 53 § 3 mom. KL (4 kap. 1 § i SLK:s förslag). Där anges nämligen att det för dödsåret gäller samma regler för dödsboet som skulle ha gällt för den döde. I IL har därför inte tagits med någon direkt motsvarighet till dessa anvisningspunkter.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

1990 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 och 651

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Fysiska personer

Grundavdrag och särskilt grundavdrag

Regleringen av grundavdrag och särskilt grundavdrag för fysiska personer finns i dag i 48 § KL med anvisningar. En regel om sådana avdrag finns också i 8 § första stycket SIL men denna hänvisar bara till regleringen i KL. Nedan anges därför den nuvarande placeringen enbart genom själva grundstadgandet i KL.

2 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den grundläggande bestämmelsen i *första stycket första meningen* för fysiska personer är hämtad från 48 § 2 mom. första stycket KL och punkt 2 av anvisningarna samt 48 § 4 mom. KL. Regeringen anser i likhet med SLK att den hänvisning till 68 § KL som i dag finns i punkt 2 av anvisningarna till 48 § KL är överflödigt eftersom 68 § KL (3 kap. 3 § 2 i SLK:s förslag) gäller övergripande. Bestämmelsen i *andra meningen* har utformats med ut-

gångspunkt i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 48 §. SLK menar att det är principiellt riktigare och mer praktiskt att utforma lagtexten så att pensionärer har rätt att få särskilt grundavdrag bara om det är fördelaktigare för dem än vanligt grundavdrag. Regeringen delar SLK:s bedömning.

Bestämmelsen i *andra stycket* är nödvändig eftersom bestämmelserna om fysiska personer tillämpas också på dödsbon. I annat fall skulle nämligen svenska dödsbon ha rätt till avdrag även för senare år, på grund av 4 kap. 2 § i förslaget till IL.

Bestämmelsen i *tredje stycket* om avrundning är hämtad från 48 § 2 mom. sjätte stycket och 48 § 4 mom. andra stycket KL. Den fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform.

Grundavdrag

3 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att förslaget är föredömligt tydligt i förhållande till den nuvarande regelns utformning i 48 § 2 mom. andra stycket KL.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur grundavdraget för obegränsat skattskyldiga beräknas är hämtad från 48 § 2 mom. andra stycket KL. Differentieringen med hänsyn till inkomsten och anknytningen till basbeloppet, numera prisbasbeloppet, kom genom 1990 års skattereform. Bestämmelserna har ändrats vid ett par tillfällen därefter, senast år 1995 (bet. 1994/95:SkU20, SFS 1995:547). Någon form av grundavdrag har funnits i KL sedan lagen kom till, se under Bakgrund.

SLK skriver ut i förslaget till lagtext hur stort grundavdraget är i intervallet 2,89–3,04 prisbasbelopp. Vidare anger SLK vid hur stora förvärvsinkomster grundavdraget åter blir 0,24 prisbasbelopp.

Såsom fakultetsnämnden framhållit är förslaget avsevärt tydligare än dagens bestämmelser. Regeringen följer SLK:s förslag.

4 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att andra stycket måste ändras då 5 § i SLK:s förslag har tagits bort på grund av att sjömansskatten avskaffats.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om den särskilda beräkningen för fysiska personer som varit obegränsat skattskyldiga i landet bara viss del av året är hämtad från 48 § 3 mom. KL. En motsvarighet har funnits med sedan KL kom till. Anknytningen till basbeloppet, numera prisbasbeloppet, infördes genom 1990 års skattereform. Bestämmelsen ändrades senast år 1995 (se under 4 §).

Regeringen gör ingen annan ändring i SLK:s förslag än att *andra stycket* tas bort eftersom det inte behövs med den föreslagna ordningsföljden av paragraferna.

5 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att hänvisningen till 11 kap. 45 § inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen att grundavdraget maximeras så att det inte överstiger verkliga arbetsinkomster var en av nyheterna i 1990 års skattereform. Den är hämtad från 48 § 2 mom. femte stycket KL. Stycket ändrades år 1993 som en följd av att definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades från KL (18 §) till AFL och där togs in i 11 kap. 3 § (Ds 1993:28, SOU 1992:67 och 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543).

I enlighet med Lagrådets förslag har paragrafen kompletterats med en hänvisning till 11 kap. 45 §. Hänvisningen till 56 kap. har strukits eftersom bestämmelserna har tagits bort i där. Detta följer av ett förslag i en lagrådsremiss om stoppreglerna, beslutad den 16 september 1999.

Särskilt grundavdrag

6-10 §§

SLK:s förslag (8–13 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från senare ändringar i lagstiftningen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De särskilda bestämmelserna om grundavdrag för pensionärer som varit obegränsat skattskyldiga här är hämtade från 48 § 4 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 48 § KL. De infördes genom 1990 års skattereform och ersatte delvis äldre bestämmelser om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Reglerna om särskilt grundavdrag har påverkats av pensionsreformen. De ändringar som införts under år 1998 har föranletts av det nya pensionssystemet.

Bestämmelsen i 6 § *andra stycket andra strecksatsen* om pension som betalas ut enligt utländsk lagstiftning infördes år 1993 (SOU 1992:57, 1993:44, prop. 1993/94:90, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1515). Bestämmelsen har ändrats senast år 1998 (prop. 1997/98:152, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:682). Ändringen innebär att *ålderspension* inte räknas som folkpension.

Lagrådet föreslår att bestämmelserna i 7 och 8 §§ i lagrådsremissen slås ihop till en ny 6 §. Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelserna i 8 § ändrades år 1995 (prop. 1995/96:102, bet. 1995/96:SkU15, SFS 1995:1521). Det särskilda grundavdraget beräknades med ledning av ett reducerat basbelopp. Det reducerade basbeloppet slopades år 1998 (prop. 1997/97:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:683).

Bestämmelserna i 9 § ändrades senast år 1997 (prop. 1997/98:1, avsnitt Socialförsäkringssekt., bet. 1997/98:FiU1, SFS 1997:935). Ändringen 1997 innebar att arbetsskadelivränta som är samordnad med förtidspension skall likställas med pension och reducera det särskilda grundavdraget för pensionärer. Bestämmelsen i 9 § *första stycket fjärde meningen* har utformats som en hänvisning.

Bestämmelserna i 10 § fick sin nuvarande lydelse år 1998 (prop. 1997/98:152, bet. 1997/98: SfU13, SFS1998: 682). Ändringen innebar att bestämmelsen om folkpension i form av ålderspension togs bort.

Ideella föreningar

11 §

SLK:s förslag (2 § första stycket): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att tillägget i *andra stycket* att juridiska personer inte har rätt till grundavdrag kan vara berättigat som ett förtydligande men att detta redan framgår e contrario av första stycket.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om grundavdrag för ideella föreningar är hämtad från 8 § andra stycket SIL. Grundavdraget för dessa föreningar infördes år 1977 (48 § 1 mom.), då 2 000 kr, (Ds Fi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572) och höjdes år 1984 (prop. 1984/85:8, bet. 1984/85:SkU7, SFS 1984:813) till sin nuvarande nivå. Bestämmelsen fördes över till SIL när den kommunala beskattningen av andra juridiska personer än dödsbon slopades år 1984 (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061). I prop. 1999/2000:6 föreslås att registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket har rätt till grundavdrag med 15 000 kronor.

Regeringen delar juridiska fakultetens uppfattning att andra stycket i SLK:s förslag inte behövs. Det har därför tagits bort.

64 kap. Sjöinkomstavdrag

Detta kapitel var placerat som 58 a kap. i SLK:s förslag. Kapitlet innehåller bestämmelser om sjöinkomstavdrag.

Bakgrund

Tidigare fanns bestämmelser om beskattning av sjömän i den nu upphävda lagen (1958:295) om sjömansskatt. Sjömansskatten var en definitiv källskatt. I samband med 1990 års skattereform påbörjades utformningen av ett landsskattesystem för sjömän. Det resulterade i promemorian Beskattning av sjömän (Ds 1991:41) som ledde till lagstiftning år 1996 (prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331 och 1332). Samtliga bestämmelser i kapitlet är hämtade från 49 § KL med anvisningar och 8 a § SIL. Bestämmelserna där bygger i stor utsträckning på lagen om sjömansskatt.

Större ändringar

I IL har inte tagits med någon motsvarighet till bestämmelsen i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 49 § KL. Den behandlar Riksskatteverkets besked om de fartyg ombord på vilka de anställda har rätt till sjöinkomstavdrag, särskild skattereduktion och vilket fartområde fartyget går i. Dess motsvarighet i sjömansskattelagen (1958:295) fanns i 21 § 1 mom. första stycket 1. Något behov av att ta in bestämmelser om verkställighetsföreskrifter i IL finns inte. Det är tillräckligt att en delegation till Riksskatteverket tas in i den allmänna förordningen med bemyndigande för Riksskatteverket att meddela föreskrifter. Någon anledning att ha andra regler om överklagande av sådana beslut än när det gäller andra föreskrifter finns inte.

Bestämmelserna i punkt 4 andra och tredje styckena av anvisningarna till 49 § KL har inte heller tagits in i IL. De handlar om skyldighet för en redare att lämna vissa uppgifter till RSV. De stämmer överens med vad som gällde enligt 16 § 1 mom. sjömansskattelagen. Den lagen omfattade både förutsättningarna för sjömansskatt och dess storlek, bestämmelser om uppbörd och om behörig myndighet, straffbestämmelser m.m. Efter som bestämmelserna avser uppgiftsskyldighet bör de föras över till LSK.

Förarbeten

Om inte annat anges infördes bestämmelserna år 1996 (prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331 och 1332).

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Sjöinkomstavdragets storlek

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar och att SLK i *första stycket andra strecksatsen* använder orden ”fartyg som går i närfart” i stället för *annat fartyg*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vem som har rätt till sjöinkomstavdrag är hämtad från 49 § KL och fick sin nuvarande lydelse år 1997 (bet. 1997/98:SkU114, SFS 1997:1146). Reglerna om sjöinkomst är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 49 § KL och kom till år 1997 (prop. 1996/97:116, bet. 1996/97:SkU19, SFS 1997:356).

I regeringens förslag har i förtydligande syfte *andra strecksatsen i första stycket* formulerats om. Bestämmelsen blir tillämplig om en sjöman som har sjöinkomst har arbetat på ett fartyg som inte huvudsakligen går i fjärrfart. Om ett fartyg t.ex. till 60 % går i fjärrfart och till 40 % i närfart, skall sjöinkomstavdraget beräknas enligt denna bestämmelse.

Sjöinkomst

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. I SLK:s förslag har paragrafen bara två stycken.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Definitionen av sjöinkomst är hämtad från punkt 1 första stycket av anvisningarna till 49 § KL. Den fick sin nuvarande utformning år 1997 (prop. 1996/97:116, bet. 1996/97:SkU19, SFS 1997:356).

Bestämmelserna om fartyget har efter lagrådsföredragningen flyttats ut till ett nytt *tredje stycke*.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Preciseringen av vad som anses som inkomst på ett visst fartyg är i dag placerad i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 49 § KL.

Anställning på ett svenskt handelsfartyg

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vad som anses som anställning ombord på ett svenskt handelsfartyg är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 49 § KL. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning år 1997 (prop. 1996/97:130, bet. 1996/97:LU16, SFS 1997:311).

Fartområden

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regleringen av vad som avses med inre fart, närfart samt fjärrfart är i dag placerad i punkt 3 av anvisningarna till 49 § KL.

AVD. XII BERÄKNING AV SKATTEN

Avdelningen innehåller bestämmelser om beräkningen av statlig och kommunal inkomstskatt på förvärvs- och kapitalinkomster. Här regleras också möjligheten till särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst.

65 kap. Skatteberäkningen

Detta kapitel var placerat som 59 kap. i SLK:s förslag. I kapitlet finns bestämmelser om hur skatten beräknas. Här har också placerats bestämmelserna om skattesats för de skattskyldiga som saknar hemortskommun i Sverige och därför skall beskattas i det gemensamma taxeringsdistriktet i Stockholm (för gemensamt kommunalt ändamål).

Kommentar till paragraferna

Innehåll

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen utgör en inledning till kapitlet. *Andra meningen* har utformats som en hänvisning till SBL. Bestämmelsen om avrundning finns i 23 kap. 1 § SBL.

Gränsbelopp

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att statlig inkomstskatt inte beräknas förrän underlaget för skatten överstiger gränsvärdet 100 kronor är hämtad från 9 a § SIL som fick sin nuvarande utformning i 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). En gräns av motsvarande slag har funnits i 51 § KL och 9 § 5 mom. SIL sedan lagarnas tillkomst. Bestämmelsen i KL har blivit överflödig och upphävt. Bestämmelsen i SIL justerades i samband med tillkomsten av systemet med grund- och tilläggsbelopp år 1982 och flyttades till 9 a § när det fasta 100-kronorsbeloppet infördes i skatteskalen år 1986 (Ds B 1981:16, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:416 och prop. 1985/86:130, bet. 1985/86:SkU40, SFS 1986:508). Gränsvärdet gäller för respektive underlag, dvs 100 kronor för förvärvsinkomster, 100 kronor för överskott i inkomstslaget kapital samt 100 kronor för expansionsfondsskatt. Bestämmelsen gäller i dag inte för expansionsmedelsskatt. SLK anser att det inte finns någon anledning att behålla detta undantag, eftersom det i

praktiken torde sakna betydelse. Regeringen delar denna bedömning och ansluter sig till SLK:s förslag.

Fysiska personer

Kommunal inkomstskatt

3 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Sista meningen finns dock inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om beräkningen av den kommunala inkomstskatten för fysiska personer är hämtade från 1 och 2 §§ KL, som i denna del i princip varit oförändrade sedan KL:s tillkomst, samt från 11 kap. 12 § SBL.

Begreppet *hemortskommun (andra stycket)* definieras i dag i 66 § KL med anvisningspunkter och i 14 § SIL. För fysiska personer har begreppet betydelse såväl för frågan om rätt skattesats för kommunal inkomstskatt som för vilken skattemyndighet som skall besluta om taxeringen och handlägga frågor om betalning av skatten. Regleringen av vilken skattemyndighet som skall handlägga taxeringen och skattebetalningsfrågor hör hemma i TL respektive SBL. I förslaget till ändring i SBL har det i 2 kap. 1 § tagits in regler som motsvarar dagens reglering om hemortskommun i 66 § KL. Det är onödigt med en dubbel reglering i denna fråga. Eftersom reglerna är viktiga i förfarandebestämmelserna föreslår SLK att begreppet hemortskommun regleras i SBL och att det här i IL finns bara en hänvisning dit. När det gäller juridiska personer finns det, med undantag för dödsbon, inget behov av bestämmelser om hemortskommun i IL. I SBL (2 kap. 2 §) och i TL (2 kap. 2 §) har man valt att inte använda begreppet utan reglerar i stället vilken myndighet som skall fatta beslut som rör den juridiska personen. När det gäller dödsbon tar SLK in en bestämmelse här i andra stycket. Den kommer från 66 § fjärde stycket KL och punkt 2 av anvisningarna till den paragrafen. Bestämmelserna har funnits där sedan KL kom till och har i materiellt avseende varit i stort sett oförändrade. I 14 § 1 mom. SIL finns en hänvisning till 66 § KL.

Regeringen föreslår i denna proposition att det i 2 kap. 2 § SBL görs ett tillägg för det fall att den döde har bytt folkbokföringsort efter den 1 november dödsåret. Dödsboets hemortskommun är i sådana fall fr.o.m. andra taxeringsåret efter dödsåret den kommun där den döde hade sin rätta folkbokföringsort. Regeringen föreslår att motsvarande tillägg görs här. Regeringen följer i övrigt SLK:s förslag.

4 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att skattesatsen är 25 % för dem som skall beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål framgår i dag av lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål. Den kom till år 1972 (prop. 1972:15, bet. 1972:SkU12,

SFS 1972:78) och ersatte Kungl. Maj:ts förordning (1928:395) angående det belopp varmed kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål skall utgöras.

Skattesatsen, tidigare 10 %, höjdes år 1990 till 25 % (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1437).

Regeringen följer SLK:s förslag.

Statlig inkomstskatt

5 §

SLK:s förslag (6 §): Bestämmelsen har i SLK:s förslag utformats i enlighet med då gällande lagstiftning. Ändringar som har införts år 1998 finns inte med. I SLK:s förslag har paragrafen två stycken.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att det för tydlighetens skull bör finnas en hänvisning till 57 kap. 14 § (52 kap. 13 § i SLK:s förslag).

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om hur den statliga inkomstskatten beräknas för fysiska personer är hämtade från 10 § första–tredje styckena SIL. Alltsedan lagens tillkomst har bestämmelser om beräkningen av skatten för fysiska personer varit placerade i 10 §. Reglerna har ändrats vid ett flertal tillfällen. Det nya systemet kom till genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651).

Bestämmelserna ändrades också år 1998 då en ny skiktgräns infördes (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593).

Lagrådet anför att det från lagteknisk synpunkt är lämpligare att *första stycket* ges en generell utformning och inte anknyter till taxeringsår som har passerats vid den tidpunkt då IL skall börja tillämpas. Lagrådet föreslår att utgångspunkten för bestämmandet av skiktgränserna i stället anges i ett nytt andra stycke. Regeringen har utformat paragrafen i enlighet med Lagrådets förslag. I prop. 1999/2000:1 föreslås att skiktgränserna justeras. Regeringen har lagt in de nya skiktgränserna i förslaget här.

I 13 § finns under rubriken *Hänvisningar* en hänvisning till 57 kap. 14 §. Regeringen anser att den hänvisningen är tillfyllest. Regeringen föreslår därför inte att någon hänvisning läggs till i denna paragraf.

6 §

SLK:s förslag (7 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en senare lagändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns särskilda bestämmelser om beräkningen av skatten för dödsbon. De är hämtade från 10 § fjärde stycket SIL och infördes år 1993 när den s.k. handelsbolagsbeskattningen av äldre dödsbon slopades (SOU 1991:100, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). Enligt en hänvisning i dagens lagtext skall dödsboet för senare år än dödsåret betala det fasta beloppet bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar grundavdraget enligt 48 § 2 mom. KL. Hänvisningen avser alltså hela momentet men det får anses råda viss tveksamhet om avsikten varit att den skulle omfatta även det fjärde

stycket. Tjänsteinkomster kan bara undantagsvis förekomma mer än möjligen året efter dödsåret och aktiv näringsverksamhet kan inte alls finnas efter dödsåret. När reglerna infördes antogs att de kunde få betydelse så sent som fjärde året efter dödsåret (prop. 1993/94:50 s. 347). Enligt vad SLK inhämtat har bestämmelsen tillämpats så att begränsningen i fjärde stycket iakttagits, vilket också står i överensstämmelse med ordalydelsen. SLK har utformat reglerna i enlighet med lydelsen.

Bestämmelsen har ändrats senast år 1998 med anledning av att den nya skiktgränsen infördes (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98: FiU20, SFS 1998:593).

7 §

SLK:s förslag (8 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att skatten på kapitalinkomster är proportionell och att sådan skatt tas ut bara vid den statliga inkomstbeskattningen var en av nyheterna i 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Bestämmelsen, som är hämtad från 10 § tredje stycket SIL, ändrades senast år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

8 §

SLK:s förslag (9 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattesatsen för expansionsfondsskatt och avräkning vid återföring finns i dag i 3 § ExmL. De kom till år 1993 som ett led i reformeringen av beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare (SOU 1992:67, Ds 1993:28, SOU 1993:29, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15) och fick sin nuvarande utformning år 1997 (SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:542). Resten av lagens bestämmelser har tagits in i 34 kap.

Skattereduktion

9–12 §§

SLK:s förslag (10–12 §§): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar och att beloppen i 11 § har ändrats genom senare lagstiftning. Bestämmelserna i 10 § finns inte med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattereduktion är hämtade från 11 kap. 11 § SBL dit de år 1997 överfördes från 2 § 4 mom. UBL.

Vissa ändringar gjordes i 2 § 4 mom. UBL genom 1990 års skattereform (SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:653), med tillägg för sjömansskatt senare samma år (prop.

1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10 SFS 1990:1425). Bestämmelserna ändrades år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1866) och år 1996 i samband med att sjömansskatten avskaffades (Ds 1991:41, prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1338). Bestämmelserna i 10 § fick sin nuvarande lydelse år 1997 (bet. 1997/98:SkU114, SFS 1997:1145) då skattereduktionen för den som har sjöinkomst höjdes till 14 000 resp. 9 000 kronor. Bortsett från några redaktionella ändringar följer regeringen i övrigt SLK:s förslag.

Bestämmelsen om skattereduktion i 10 § för allmän pensionsavgift föreslås införas i år i prop. 1999/2000:1. Skattereduktionen för allmän pensionsavgift föreslås ske efter reduktionen för sjöinkomst men före reduktionen för underskott av kapital.

Hänvisningar

13 §

SLK:s förslag (11 §): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK:s hänvisning i *tredje stycket* avser en äldre lag om begränsning av skatt i vissa fall.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* påpekar att tredje stycket måste ändras med hänsyn till den nya lagen (1997:324) om begränsning av skatt.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning.

I SLK:s förslag hänvisade *tredje stycket* till den upphävda lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall. I regeringens förslag har hänvisningen till denna lag förts över till ILP. I stället hänvisas här till den nya lagen som kom år 1997 (prop. 1996/97:117, bet. 1996/97:SkU20, SFS 1997:324).

Juridiska personer

14 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om skattesatserna för de juridiska personerna är hämtade från 10 a § SIL som fick sin nuvarande utformning som ett led i 1993 års företagsskattereform (SOU 1992:67 och 1993:29, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544).

Skattesatsen för juridiska personer reglerades ursprungligen i 10 § 2 mom. SIL men placerades år 1982 i 10 a § SIL (Ds B 1981:16, prop. 1981/82:197, bet. 1981/82:SkU60, SFS 1982:416). År 1989 fick bestämmelsen i stort sett sin nuvarande utformning (SOU 1989:33, prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, SFS 1989:1016). En tidigare exemplifiering togs bort och bolagsskattesatsen sänktes som ett första led i införandet av 1990 års skattereform. Bestämmelsen ändrades senast år 1991 för juridiska personer i allmänhet (prop. 1991/92:60, bet.

1991/92:SkU10, SFS 1991:1833) och år 1994 för värdepappersfonder (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859).

Gemensamma bestämmelser

15 §

SLK:s förslag (12 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Dispensbestämmelsen för undvikande av internationell dubbelbeskattning är hämtad från 23 § SIL. En motsvarighet har funnits sedan lagen kom till. SLK:s utformning anslöt sig till 22 kap. 9 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. 22 kap. 9 § mervärdesskattelagen har upphävts och bestämmelserna finns numera i 13 kap. 1 § SBL. Regeringen har i förslaget formulerat paragrafen med 13 kap. 1 § SBL som förebild.

16 §

SLK:s förslag (13 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har utformats som en hänvisning.

66 kap. Skatt på ackumulerad inkomst

I detta kapitel finns bestämmelser om hur skatten beräknas för fysiska personer som har ackumulerad inkomst av tjänst eller av näringsverksamhet i vissa fall. Kapitlet var placerat som 60 kap. i SLK:s förslag. Bestämmelserna är hämtade från lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. De bestämmelser i SAIL som avser förfarandet (5–8 §§ och anvisningarna till 4 §) föreslås i stället infogas i TL.

Lagrådet har anfört viss kritik mot bl.a. bestämmelserna i 8 § när det gäller det antal år på vilka den ackumulerade inkomsten skall fördelas. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst är för närvarande föremål för översyn av Förenklingsutredningen (Fi1996:14). Det finns därför inte skäl att i detta lagstiftningsärende ändra reglerna och föregripa utredningens arbete.

Bakgrund

Reglerna om särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst kom till år 1951. Principen om beskattningsårets slutenhet innebar att progressiviteten i inkomstbeskattningen slog särskilt hårt för inkomster som varierade starkt mellan åren. Tanken bakom lagen var att lindra den progressiva beskattningen av inkomster som betalades ut ett visst år men kunde hänföras till tidigare och även till senare år. Avsikten var att skatten inte skulle beräknas till högre belopp än om inkomsten skulle ha beskattats de år den avsåg. Till en början gällde lagen generellt avseende inkomstska-

gen tjänst, kapital och annan fastighet. För inkomster i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet gällde lagens bestämmelser ursprungligen inte alls för kapitalvinster. För inkomster i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse gällde den bara i vissa särskilt uppräknade fall. Lagen har ändrats vid ett flertal tillfällen bl.a. när tillämpningsområdet utvidgades för inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse år 1962. Samtidigt ändrades vissa bestämmelser om beräkningen av inkomsten, fördelningstiden, spärregelns avvägning, ansökningstiden m.m. För inkomstslaget annan fastighet begränsades tillämpningsområdet år 1981 som en följd av det utvidgade driftförlustbegreppet.

Reglerna anpassades år 1971 till 1970 års skattereform och år 1983 till 1982 års inkomstskattereform (förarbeten, se nedan). Sin nuvarande utformning fick lagen i princip genom 1990 års skattereform (förarbeten, se nedan) och kan nu aktualiseras i tjänst och näringsverksamhet. De viktigaste ändringarna därefter kom i samband med den reformerade företagsbeskattningen år 1993 (förarbeten, se nedan) bl.a. som en konsekvens av att äldre dödsbon inte längre skall handelsbolagsbeskattas och som en följd av införandet av ExmL och PFL.

Vissa förarbeten

I kommentaren till paragraferna hänvisas till följande förarbeten bara genom att det anges årtalet då bestämmelsen infördes eller ändrades.

- 1951 Bestämmelserna infördes, SOU 1949:9, prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62, SFS 1951:763
- 1962 Utvidgning avseende inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse, SOU 1961:56, prop. 1962:114, bet. 1962:BevU47, SFS 1962:193
- 1983 Följdändringar till 1982 års skattereform, prop. 1982/83:157, bet. 1982/83:SkU50, SFS 1983:445
- 1990 Följdändringar till 1990 års skattereform, SOU 1989:33, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1431
- 1993 Följdändringar avseende dödsbon, periodiseringsfonder och expansionsmedel, SOU 1991:100, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1545

Kommentar till paragraferna

Förutsättningar för särskild skatteberäkning

Huvudregler

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen definieras ackumulerad inkomst och anges för vilka skattesubjekt bestämmelserna aktualiseras. Den är hämtad från 1 § första stycket och punkt 1 första stycket av anvisningarna till 1 § SAIL där motsvarande bestämmelser funnits sedan lagens tillkomst. Före år 1984 beskattades även familjestiftelser progressivt och de omfattades därför av bestämmelserna (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1062). Bestämmelserna fick sitt nuvarande innehåll år 1993 som en konsekvens av de ändrade beskattningsreglerna för äldre dödsbon. SLK hänvisar i sista meningen till 65 kap. 6 § tredje stycket beträffande dödsbon. En redaktionell ändring har också gjorts i *första meningen*.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att ordet *även* skall tas bort i första stycket tredje meningen.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om särskild skatteberäkning vid ackumulerad inkomst beaktas inte ex officio utan den skattskyldige måste ansöka särskilt. Detta framgår i dag av 4 § SAIL. Till 4 § är även kopplad en anvisningspunkt men den, liksom övriga bestämmelser om själva förfarandet, föreslås flyttas till TL. Bestämmelserna i 4 § SAIL fick sin nuvarande utformning i samband med att TL infördes år 1990 (SOU 1988:22, prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:343).

Första stycket tredje meningen behandlar hur yrkandet måste avgränsas om flera ackumulerade inkomster uppkommit i en och samma verksamhet. Meningen är hämtad från punkt 2 sjuttonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den kom till år 1962. I denna mening i regeringens förslag har ordet *även* tagits bort. När förutsättningarna för att skatten skall beräknas enligt SAIL är uppfyllda kan det samtidigt bli aktuellt med nedsättning av skatten enligt begränsningslagen (1997:324). Bestämmelserna om denna situation i *andra stycket* är hämtade från 1 § sjätte stycket SAIL som infördes år 1983.

Andra meningen i första stycket behandlar det fallet att den ackumulerade inkomsten hänförs sig till en näringsverksamhet. I sådana fall skall varje näringsverksamhet behandlas för sig. Meningen har lagts till efter föredragningen i Lagrådet.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att det inte innehåller ordet *bara* i *andra stycket*. SLK:s förslag utgår ifrån äldre lagstiftning.

Remissinstanserna: Riksskatteverket föreslår att ordet *bara* läggs till i sista meningen för att markera att reglerna om särskild skatteberäkning kan bara komma i fråga avseende sådana inkomster som anges i de nämnda paragraferna.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Reglerna om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst är med ett undantag generellt tillämpliga på samtliga ackumulerade inkomster i inkomstslaget tjänst. In-

ledningen i *första stycket* har tillkommit som ett förtydligande. Undantaget är hämtat från punkt 1 tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 1 § SAIL. Bestämmelsen kom till år 1977 och får ses mot bakgrund av att sådana belopp bara delvis är skattepliktiga (Ds Fi 1975:8, prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:43).

Stoppreglerna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL föreslås upphävas i lagrådsremissen om stoppreglerna från den 16 september i år. Förslaget innebär att bestämmelsen om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag som fanns i SLK:s förslag slopas.

Andra stycket har utformats som en hänvisning. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att ordet *bara* bör läggas till för att förtydliga att det bara är de inkomster som anges i de nämnda paragraferna som kan bli föremål för särskild skatteberäkning enligt bestämmelserna i detta kapitel. Regeringen ansluter sig i övrigt till SLK:s förslag.

Spärregler

4 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* om att reglerna är tillämpliga bara om nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten uppgår till ett visst minsta belopp och inkomsten överstiger skiktgränsen med minst samma belopp är hämtad från 2 § andra stycket SAIL. Någon form av beloppsgräns har funnits i lagen sedan dess tillkomst. (4 000 ursprungligen, 5 000 år 1962 och 15 000 år 1983). Anknytningen till skiktgränsen kom till år 1990. År 1998 infördes en ytterligare skiktgräns i 10 § SIL vid högre inkomster (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593). I denna paragraf avses den nedre skiktgränsen.

Andra stycket har av SLK lagts till som ett förtydligande.

Den särskilda beräkningen

Underlagen för beräkningen

5 §

SLK:s förslag (4 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Bestämmelsen i *första stycket* om att skatten på förvärvsinkomsten består av summan av skatten på nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och skatten på den beskattningsbara förvärvsinkomsten exklusive nettobeloppet är ny men innebär ingen saklig ändring.

Bestämmelsen i *andra stycket första meningen* om att den ackumulerade inkomsten antas fördela sig jämnt på de år under den tid som den

hänför sig till är hämtad från 1 § andra stycket första meningen SAIL. Den infördes år 1951. Bestämmelsen i *andra meningen* om vad som utgör underlag för skattens beräkning är hämtad ur 1 § andra stycket andra meningen och punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den fick sin nuvarande utformning år 1990.

Hur skatten på den ackumulerade inkomsten räknas fram är också hämtat från punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL.

Nettobeloppet av en ackumulerad inkomst

6 §

SLK:s förslag (6 § och 7 § första stycket): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om att avdragsgilla kostnader som hänför sig till den ackumulerade inkomsten skall dras bort först så att det blir nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten som skall ligga till grund för beräkningen framgår i dag av 2 § första stycket SAIL. De infördes år 1962.

7 §

SLK:s förslag (7 § andra och tredje styckena): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I denna paragraf har vissa särregler samlats om beräkningen av nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten. De är hämtade från anvisningarna till 2 § SAIL. Samtliga infördes i princip år 1962. Vissa ändringar har gjorts i den ursprungliga texten bl.a. med hänsyn till att förvärvade patent numera i avskrivningshänseende likställs med inventarier.

Fördelningstiden i vissa fall

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att den nya regeln i tredje stycket om att fördelning av inkomsten av ett handelsbolag inte får ske för tid före inköpet av andelen, är en sådan materiell ändring som inte bör göras i detta sammanhang.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen finns särskilda bestämmelser om till hur många år engångsbelopp för pension samt intäkt av skogsbruk skall anses hänförliga. Att pension som regel fördelas på tio år är hämtat från punkt 1 tredje stycket första meningen av anvisningarna till 1 § SAIL och har funnits med i lagen sedan dess tillkomst. Den särskilda bestämmelsen för skogsbruk är hämtad från punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL och infördes år 1962.

I *tredje stycket* föreslår SLK en särskild regel för delägars inkomster av handelsbolag. Före 1990 års skattereform fanns i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 1 § SAIL en bestämmelse om fördelning av inne-

havstiden. Den förbjöd uttryckligen fördelning av inkomsten före förvärv av en andel i ett handelsbolag. I förarbetena (prop. 1990/91:54 s. 330) angavs att det var tekniskt svårt att föra över bestämmelsen till det nya skattesystemet och att man därför tagit bort den. Samtidigt behöll man regeln för makefallen (se 9 §). SLK menar att det inte fanns tillräckliga skäl att ta bort bestämmelsen och att den därför bör återinföras. Den infördes ursprungligen år 1962. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att särskild skatteberäkning och sammanläggning av innehavstiden kan göras för en efterlevande make som övertagit en näringsverksamhet är hämtad från punkt 1 av anvisningarna till 1 § femte–sjunde styckena SAIL. De fick sin nuvarande utformning år 1990 och infördes ursprungligen år 1962. Hänvisningen till 11 § 1 mom. SIL utgår eftersom systemet med sär- och samtaxering av makar inte behålls i IL.

Bestämmelsen i sjätte stycket om sambor som behandlas som makar har slopats eftersom detta framgår av 2 kap. SLK har inte heller tagit med bestämmelsen om dödsbo i sjunde stycket (som huvudsakligen avser innehavstiden) eftersom SLK anser att det är onödigt att just i detta sammanhang reglera kontinuiteten mellan den döde och dödsboet. Regeringen delar SLK:s uppfattning och följer SLK:s förslag.

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeln om att den tid till vilken den ackumulerade inkomsten skall anses hänföra sig under vissa omständigheter kan beräknas enligt schablon är hämtad från 1 § femte stycket SAIL.

Den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Den särskilda skatteberäkningen inleds med att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, exklusive den ackumulerade inkomsten, räknas fram. Bestämmelsen har i dag sin placering i 1 § fjärde stycket första meningen SAIL som fick sin nuvarande utformning år 1990. Då gick man tillbaka till den form av genomsnittsberäkning som infördes redan vid lagens tillkomst. Inkomsten blir på så sätt fördelad på lika många år som den hänföra sig till. Stycket är ändrat även år 1983. Dessa ändringar medförde att den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten (förvärvsinkomsten är en

följd av att SIL:s terminologi ändrades år 1990) beräknades med utgångspunkt i ett genomsnitt i de tre senaste taxeringsårens beskattningsbara inkomster.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* markeras att även år då den skattskyldige inte taxerats medräknas vid genomsnittsberäkningen. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 femtonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Den infördes år 1962.

Bestämmelsen i *andra stycket* om en skattskyldig som på grund av ändrat räkenskapsår åsatts två taxeringar är hämtad från punkt 2 sextonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL och infördes år 1962.

Justering av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att bestämmelserna i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 1 § om att det inte skall göras någon justering för skiktgränsförändring om den ackumulerade inkomsten i sin helhet hänförs till beskattningsåret och tid därefter, bör föras in i 13 §.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten i vissa fall skall justeras med hänsyn till skiktgränsens förändring. Närmare bestämmelser om detta finns i 14 och 15 §§. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 av anvisningarna till 1 § SAIL och kom till år 1990. Regeringen anser att det av Riksskatteverket föreslagna tillägget är onödigt, eftersom det i första stycket anges i vilka fall justering skall göras.

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar och att orden *den nedre* inte finns med framför skiktgränsen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om hur justeringen för skiktgränsens förändring skall göras när den ackumulerade inkomsten i sin helhet hänförs till beskattningsåret och tid dessförinnan är i dag är placerad i 1 § andra stycket SAIL. Den kom till år 1990. Bakgrunden var att i det nya skattesystemet skiktgränsen justeras på ett visst sätt som motsvarar förändringar i det allmänna prisläget. Ju fler år bakåt i tiden en inkomst hänförs till desto större tillägg för skiktgränsförändringar bör göras för att skatten på den ackumulerade inkomsten skall bli ungefär densamma som om den beskattas för vart och ett av åren.

År 1998 infördes en ytterligare skiktgräns vid höga inkomster (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593). Bestämmelsen om justering för skiktgränsens förändring avser den nedre skiktgränsen. I regeringens förslag har därför orden *den nedre* lagts till före ordet skiktgränsen.

15 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. SLK använder dock ordet *därefter* i stället för *efter beskattningsåret* i första meningen. I andra meningen använder SLK uttrycket "... det antal år som motsvarar skillnaden" i stället för "... så många förflutna år som överstiger antalet kommande år". I andra stycket finns inte ordet *skillnaden* med.

Remissinstanserna: Riksskatteverket föreslår att ordet *därefter* i första meningen byts mot *efter beskattningsåret*. I andra meningen föreslår verket att "det antal år som motsvarar skillnaden" byts ut mot "så många förflutna år som överstiger antalet kommande år".

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hur skiktgränsen skall justeras när den ackumulerade inkomsten hänför sig till tid både före och efter beskattningsåret är hämtat från punkt 2 exempel B och C av anvisningarna till 1 § SAIL. Bestämmelsen kom till år 1990.

Regeringen anser att Riksskatteverkets förslag medför att lagtexten blir lättare att förstå. Regeringen har därför formulerat första stycket på sätt som verket föreslagit.

I andra stycket har i förtydligande syfte ordet *skillnaden* lagts till före ordet *avrundas*.

Bestämmelserna i andra stycket avseende inkomst som hänför sig till mer än tio år kan vara svåra att förstå. Innebörden kan åskådliggöras med ett exempel. Anta ett en inkomst som uppbärs under år 2003 hänför sig till åren 1986–2010, dvs. 18 år före och 7 år efter beskattningsårets utgång. Skiktgränsen skall justeras som om det vore fråga om fyra gångna år $(18/25 \times 10) - (7/25 \times 10) = 4,4$.

Bortsett från några redaktionella ändringar följer regeringens i övrigt SLK:s förslag.

Beräkning av skatten

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från en redaktionell ändring och att SLK använder orden *de regler* i stället för *den skatteskala*.

Remissinstanserna: Riksskatteverket menar att eftersom man i vissa fall måste justera för skiktgränsförändring vore det mer korrekt att säga att man skall tillämpa den skattesats som gäller för det aktuella beskattningsåret.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om vilken skatteskala som skall användas är hämtad från 1 § fjärde stycket andra meningen SAIL som fick sin nuvarande utformning år 1990. Att skatteskanan för det beskattningsår då den ackumulerade inkomsten tas

upp till beskattning blir utslagsgivande har varit en bärande princip sedan lagens tillkomst. Med uttrycket *de regler* menar SLK att vid skatteberäkningen skall den skatteskala användas som gäller det år inkomsten tas upp till beskattning. Såsom Riksskatteverket anmärkt kan det i vissa fall vara vilseledande om det står *de regler*. I regeringens förslag har orden *de regler* bytts ut mot *den skatteskala*. Ordet skatteskala används i nuvarande lagtext.

17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att det sista ordet i sista meningen rätteligen skall vara utgång.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av paragrafen framgår hur beräkningen görs om den skattskyldige samma taxeringsår skall beskattas för ackumulerade inkomster som hänför sig till olika antal år. Bestämmelsen är hämtad från punkt 2 artonde stycket av anvisningarna till 1 § SAIL. Särskilda bestämmelser för sådana fall har funnits sedan lagens tillkomst.

Inkomstslaget näringsverksamhet

18–21 §§

SLK:s förslag (19–22 §§): Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar och att SLK i 21 § *tredje stycket* använder uttrycket *ett fåtal* i stället för *av obetydlig omfattning*.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Att bara de i 19–22 §§ uppräknade inkomsterna kan aktualisera de särskilda beräkningsreglerna för skatt på ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet framgår i dag av 3 § första stycket SAIL. Bestämmelserna i 19–22 §§ är samtliga hämtade från 3 § SAIL och dess anvisningar. För att lagtexten skall bli överskådlig har katalogen i nuvarande 3 § SAIL delats upp i fyra skilda paragrafer. Den första (19 §) innehåller bestämmelser som företrädesvis kan komma ifråga vid den löpande inkomstbeskattningen av näringsverksamhet. Den andra (20 §) behandlar försäkringsersättningar och liknande ersättningar för skador under det att den tredje och fjärde (21 och 22 §§) avser ackumulerade inkomster i samband med att näringsverksamhet på något sätt avslutas alternativt upplåts som ett led i verksamhetens avveckling.

18 § 1

Punkten behandlar inkomster genom bl.a. vetenskaplig och litterär verksamhet. Sådana inkomster kan utgöra ackumulerad inkomst förutsatt att insättning på upphovsmannakonto inte har gjorts. Den är hämtat från 3 § första stycket 1 samt tredje stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Inskränkningen när det gäller medel som satts in på upphovsmannakonto kom till år 1979 (SOU 1977:86 och 87, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:616). I övrigt har bestämmelsen, som före år

1990 avsåg intäkter i inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 1), varit i stort sett oförändrad sedan lagens tillkomst.

18 § 2

Bestämmelsen om att inkomster vid överlåtelse av hyresrätt samt varumärke, firmanamn och andra goodwillrättigheter kan omfattas av beräkningsreglerna har sin motsvarighet i 3 § första stycket 2 SAIL. Att även inkomster vid överlåtelse av hyresrätter kan bli föremål för särskild skatteberäkning var en av nyheterna år 1962. Bestämmelsen i övrigt kom till vid lagens tillkomst och avsåg före år 1990 intäkter i inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 2).

18 § 3

Bestämmelsen om att ersättning för att flytta från en lokal som använts i näringsverksamheten också kan omfattas av reglerna om särskild skatteberäkning är i dag placerad i andra stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Sedan tillkomsten år 1962 har det uttryckts att sådana ersättningar anses som ersättning vid överlåtelse av hyresrätt. För att detta bättre skall passa in i uppräkningsreglerna i 19 § har bestämmelsen formulerats om till en egen punkt. Före år 1990 avsågs – precis som intäkter vid överlåtelse av hyresrätter – intäkter i inkomstslaget rörelse.

18 § 4

Att värdeminskningsskatt m.m. som återförs när en näringsfastighet avyttras eller när en näringsfastighet byter karaktär till privatbostad kan omfattas av bestämmelserna, framgår i dag av 3 § första stycket 3 SAIL som infördes i samband med 1990 års skattereform.

18 § 5

Att avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som skall återföras när en näringsbostadsrätt avyttras eller byter karaktär kan omfattas av bestämmelserna är hämtat från 3 § första stycket 4 SAIL och kom till år 1990.

18 § 6

Bestämmelsen om att engångsersättning för upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt och servitutsrätt kan anses som ackumulerad inkomst är hämtad från 3 § första stycket 5 SAIL. Ursprungligen omfattades bara upplåtelse av bestämmelsen. Att även inkomster på grund av upphörande kan bli föremål för särskild skatteberäkning kom till år 1962, så även överlåtelse av nyttjanderätt. Undantaget när det gäller skog är hämtat från första stycket av anvisningarna till 3 § SAIL, där det funnits sedan lagens tillkomst. Före år 1990 års skattereform gällde bestämmelsen i inkomstslaget jordbruksfastighet (3 § 2 mom. 2).

18 § 7

Att inkomster när avräkning görs mellan jordägaren och arrendatorn i samband med att ett arrendavtal förlängs eller upphör (enligt bestäm-

melserna i 9 kap. 23 § jordabalken) kan omfattas av den särskilda skatteberäkningen är hämtat från 3 § första stycket 5 SAIL. Bestämmelsen kom till år 1978 som en anpassning till ändrade regler i beskattningen av jordbruksfastighet (DsB 1977:8, prop. 1978/79:44, bet. 1978/79:SkU21, SFS 1978:946). Intäkter vid avräkning i samband med arrendets upphörande kunde dock redan tidigare behandlas som ackumulerad inkomst såsom engångsersättning vid upphörandet av nyttjanderätt. Ändringen avsåg därför i sak bara avräkning vid en förlängning. Att även intäkter som en fastighetsägare skall ta upp på grund av att en nyttjanderättshavare utfört förbättringsåtgärder på hans fastighet kan anses som ackumulerad inkomst framgår i dag av 3 § första stycket 5 SAIL. Den infördes också år 1978. Före år 1990 var punkten placerad i 3 § 2 mom. 2 SAIL och gällde alltså i inkomstslaget jordbruksfastighet.

19 § första stycket 1

Att försäkringsersättningar, skadestånd och liknande ersättningar för inkomstbortfall kan omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst är hämtat från 3 § första stycket 6 SAIL. Bestämmelserna fick sin nuvarande utformning år 1990. Av förarbetena till ändringarna i SAIL framgår att dess motsvarighet fanns i 3 § 2 mom. 3 samt 4 mom. 3 SAIL och avsåg sådana intäkter i både inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. 3 § första stycket 6 omfattar även ersättning i samband med expropriation men det har lagts i 2. I dåvarande 3 § 2 mom. 3 saknades bestämmelsen om inkomstbortfall. Den hämtades i stället från dåvarande 3 § 4 mom. 3 där anknytningen till inkomstbortfall funnits med sedan tillkomsten år 1962. Med den utformning 3 § första stycket 6 fick genom 1990 års skattereform torde 3 § första stycket 8 vara överflödig. Bestämmelsen i 3 § första stycket 8 var hämtad från 3 § 2 mom. 4 och avsåg inkomstbortfall vid industriellt intrång m.m. i inkomstslaget jordbruksfastighet. Den var dessförinnan placerad i 3 § 2 mom. SAIL och infördes år 1962.

19 § första stycket 2

Ersättningar för att tillgångar exproprierats eller på något annat sätt sålts genom tvång kan utgöra ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är hämtad från 3 § första stycket 6 SAIL. Beträffande bakgrunden se under 1.

19 § första stycket 3

Bestämmelsen har vävts samman av 3 § första stycket 7 och 9 SAIL. Att försäkringsersättning och annan ersättning för skada på grund av brand m.m. på byggnader eller markanläggningar kan vara ackumulerad inkomst framgår i dag av 3 § första stycket 7 SAIL. Före skattereformen fanns motsvarande bestämmelser i 2 mom. 3 (jordbruksfastighet), 3 mom. 1 (annan fastighet), 4 mom. 3 (rörelse) i den utsträckning dessa punkter inte omfattas av 20 § första stycket 1 och 2. Bestämmelsen infördes år 1981 (SOU 1977:86 och 87, prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:297).

Bestämmelsen om att skadeersättningar för skog som brunnit kan omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst är i dag placerat i 3 § första stycket 9 SAIL. Före 1990 års skattereform fanns bestämmelsen i

3 § 2 mom. 1 och gällde i inkomstslaget jordbruksfastighet. Den infördes år 1962.

19 § första stycket 4

Bestämmelsen om inkomster i fråga om sådan skogsavyttring som varit nödvändig på grund av bl.a. brand eller vattenuppdämning är i dag, precis som första stycket 3, placerad i 3 § första stycket 9 SAIL. Beträffande förarbeten se under punkt 3.

19 § andra stycket

Här finns bestämmelser som i viss utsträckning begränsar tillämpningen av bestämmelserna i första stycket. De är i dag placerade i tredje stycket av anvisningarna till 3 § SAIL. Dit flyttades de i samband med 1990 års skattereform då ersättningsfond ersatte eldsvådefond. Sistnämnda hade införts i lagen år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:297). Att insättning på skogskonto medförde att bestämmelserna inte fick tillämpas kom till år 1962.

20 § första stycket 1

Bestämmelsen om att engångsersättningar vid avyttring av bl.a. patenträttigheter eller royalty samt vid avlösning av rätt till royalty, kan anses som ackumulerad inkomst förutsatt att avyttringen eller avlösningen har samband med att den skattskyldige upphör med verksamheten är hämtad från 3 § första stycket 10 SAIL och avsåg före skattereformen inkomstslaget rörelse (3 § 4 mom. 4). Det infördes år 1962.

20 § första stycket 2

Att inkomster i samband med verksamhetens avveckling för maskiner och liknande kan anses som ackumulerad inkomst är hämtat från 3 § första stycket 11. Före skattereformen fanns motsvarigheten både i 3 § 2 mom. 6 (jordbruksfastighet), 3 mom. 2 (annan fastighet) samt 4 mom. 5 (rörelse). Vid lagens tillkomst fanns en viss motsvarighet, men bara vid överlåtelse av rörelse. I övrigt infördes bestämmelsen år 1962 samt för annan fastighet år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81SkU:25, SFS 1981:297).

20 § första stycket 3

Bestämmelsen om att inkomster vid avyttring av djur och renar när djur- eller renskötsel upphör kan anses som ackumulerad inkomst är hämtad från 3 § första stycket 12. Den var före 1990 års skattereform placerad i 3 § 2 mom. 5 och utökades i samband med reformen till att omfatta även rennäring.

20 § andra stycket

Bestämmelsen om att vad som sägs i första stycket 1 och 2 gäller även för en verksamhet är hämtad från 3 § andra stycket SAIL och infördes år 1962. I regeringen förslag har ordet verksamhet bytts mot verksamhetsgren.

20 § tredje stycket

Av stycket framgår att, vid tillämpning av första stycket 2 och 3, förlust i vissa fall behandlas som avyttring. Det är hämtat från fjärde stycket av anvisningarna till 3 § SAIL och infördes år 1962.

20 § fjärde stycket

Här finns ytterligare förutsättningar för att inkomster som nämns under första stycket 1 och 2 skall kunna komma i fråga som ackumulerad inkomst. Bestämmelserna är hämtade från femte stycket av anvisningarna till 3 § SAIL och infördes år 1962.

Regeringen har bytt ordet *ett fåtal* mot *av obetydlig omfattning*. Ändringen har gjorts för att bestämmelsen inte skall få en ändrad materiell innebörd.

21 § 1

Intäkter när periodiseringsfond återförs bl.a. på grund av att näringsverksamheten upphört kan anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är i dag placerad i 3 § första stycket 15 SAIL och infördes år 1993.

21 § 2

När näringsverksamhet överlåts eller läggs ner skall medel som satts av till ersättningsfond återföras till beskattning. Sådan återföring, dock inte det särskilda tillägget, kan anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelsen är hämtad från 3 § första stycket 13 som år 1990 ersatte 3 § 2 mom. 7, 3 mom. 3 samt 4 mom. 6. Lydelsen ändrades på grund av att eldsvådefonder ersattes av ersättningsfonder och att övriga tidigare nämnda fonder upphört.

21 § 3

Sådan återföring av expansionsfond som har sin grund i exempelvis att verksamheten upphör eller en handelsbolagsandel avyttras anses som ackumulerad inkomst. Bestämmelserna om detta, som är hämtade från 3 § första stycket 14 SAIL, infördes år 1993. Lydelsen har anpassats till utformningen av 34 kap.

22 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Inkomst som taxeras hos en medhjälpande make anses aldrig som ackumulerad hos denne. I stället ingår hela inkomsten i särskild skatteberäkning för den andre maken. En motsvarande bestämmelse fanns före 1990 års skattereform i

punkt 1 sjunde stycket sista meningen av anvisningarna till 1 § SAIL. I samband med att andra bestämmelser i stycket togs bort upphävdes också denna utan att det verkar ha funnits några skäl till det.

12.2 Förslaget till lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen

1 kap. Allmänna bestämmelser

1 §

SLK:s förslag: SLK föreslår inget ikraftträdandedatum men att bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I en andra mening anges när de nya bestämmelserna inte skall tillämpas.

Remissinstanserna: Se avsnitt 9.1.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Regeringen föreslår att bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2000 och att IL tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Detta har behandlats i avsnitt 9.1.

Som nämnts i avsnitt 9.1 kan det inte helt undvikas att det kan förekomma beskattningsår som har börjat innan lagen träder i kraft. Genom att i princip varje räkenskapsår kan användas efter dispens och att ett räkenskapsår under vissa förutsättningar kan utsträckas till arton månader kan exempelvis beskattningsåret vid 2002 års taxering teoretiskt ha påbörjats den 2 juli 1999.

IL och ILP skall dock inte tillämpas på beskattningsår som har börjat före ikraftträdandet till den del detta skulle leda till högre skatt. Av 3 § framgår att äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet vid 2002 och senare års taxeringar om detta leder till lägre skatt. Enligt regeringens uppfattning innehåller *andra meningen* i denna paragraf i SLK:s förslag inget annat än vad som framgår av 3 §. I regeringens förslag har meningen därför tagits bort.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från senare lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller bestämmelser om upphävande av de lagar vars innehåll förs över till IL. Såsom angetts i kommentaren till de lagrum i IL där sakområdet behandlas bör vissa bestämmelser av administrativ natur föras över till TL eller LSK. Likaså kommenteras i sitt sammanhang att vissa bestämmelser som inte har någon motsvarighet i IL. Vissa kommentarer som inte har någon sådan naturlig placering tas emellertid upp här.

Lagen under 9 innehåller beskattningsregler för bidrag till Oljeprospektering Aktiebolag och om förluster vid bolagets upplösning. Den kom till år 1969 (prop. 1969:144, bet. 1969:BeU69). I lagen anges att den som lämnar bidrag till bolaget skall dra av dessa i den förvärvskälla som utgör givarens huvudsakliga verksamhet och att bolaget skall ta upp mottagna bidrag som intäkt. Vidare anges att samma avdragsrätt gäller för förlust som uppkommer vid bolagets upplösning på grund av att medel tillskjutits till bolaget i form av aktiekapital, lån e.d. för aktieägare eller någon som står i koncernförhållande till aktieägare enligt 221 § lagen (1944:705) om aktiebolag. Sedan år 1969 har lagstiftningen i övrigt ändrats i flera hänseenden rörande sådana bidrag och förluster som behandlas

i lagen. Genom bestämmelsen i 2 § 3 mom. femte stycket SIL, som kom till år 1972 (35 kap. 8 § IL), har regeringen fått möjlighet att medge att bidrag behandlas som koncernbidrag trots att förutsättningarna inte är uppfyllda. Genom 1990 års skattereform infördes i 24 § 2 mom. SIL regler om avdrag när aktier och skuldebrev som ett aktiebolag gett ut blir värdelösa på grund av att bolaget försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Enligt vad SLK inhämtat är bolaget i fråga numera ett helägt dotterbolag till ett annat bolag medan det vid lagens tillkomst hade flera ägare. SLK föreslår att lagen upphävs utan att bestämmelserna inarbetas i IL. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Lagarna under 11, 13, 17, 18, 20 och 27 reglerar omstruktureringar som har genomförts eller i övrigt passerade förhållanden. De bestämmelser som reglerar kvarstående effekter i fråga om anskaffningsutgifter m.m. har förts till ILP.

Lagen under 16 reglerar *dels* ombildningen av stadshypoteksinstitutionen och i den delen finns inga regler av kvarstående betydelse, *dels* vissa bankövertaganden som har behandlats i kommentaren till 40 kap. 23 § IL och som har föranlett övergångsbestämmelser i ILP, *dels* vissa övertagande av försäkringsbestånd som delvis har förlorat sin aktualitet. Resterade del föreslås flyttas till lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lagen under 30 kom till med anledning av Regeringsrättens tolkning i RÅ 1995 ref. 69 av förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal. Efter pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38 får lagen anses onödig och några motsvarande bestämmelser har inte tagits in i IL.

Lagarna under 31–34 om ändrade regler vid omstruktureringar kom till år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1600-1603).

Lagen under 35 om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd infördes år 1999 (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:199).

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att SLK föreslår att de upphävda lagarna skall tillämpas vid 2000 och tidigare års taxeringar i stället för 2001 och tidigare års taxeringar. Vidare finns inte ordet *ikraftträdande* med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: De upphävda lagarna skall givetvis alltjämt tillämpas vid tidigare års taxeringar. De skall också tillämpas på beskattningsår som har börjat före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt. Beträffande datumet för ikraftträdandet och när lagen skall tillämpas första gången, se kommentaren till 1 §.

I andra stycket har några redaktionella ändringar gjorts.

4 §

SLK:s förslag: Har en annan utformning än regeringens förslag. Där nämns särskilt avdrag som har gjorts, beskattning som har skett och utgående poster.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Beskattningen ett visst år är i mycket stor utsträckning beroende av tidigare års beskattning. Det kan gälla t.ex. vilka värdeminskingsavdrag som har gjorts eller uttagsbeskattning som har skett. Det är därför nödvändigt att skapa en kontinuitet mellan lagarna. Paragrafen innehåller en sådan reglering.

SLK:s förslag omfattar inte uttryckligen att beskattning inte har skett. För att också sådana situationer skall omfattas har bestämmelsen formulerats om.

5 §

SLK:s förslag (6 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningar till de upphävda lagarna finns i ett stort antal författningar och följdändringar föreslås i propositionen. Det kan dock inte uteslutas att någon hänvisning förbises eller att ändringen bör göras i samband med en större omarbetning inom en nära framtid. Det är onödigt att göra följdändringar i lagar som inom kort förlorar sin aktualitet. Bestämmelsen innebär att de bestämmelser i IL som motsvarar upphävda bestämmelser blir tillämpliga även om följdändring inte har skett.

Bestämmelsen är placerad sist i kapitlet i SLK:s förslag. När 4 § har formulerats om är det naturligare att placera dessa båda bestämmelser i en följd.

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen regleras överensstämmelsen mellan begrepp i IL och ILP. I förhållande till förslaget i lagrådsremissen har ordet *begrepp* bytts ut mot *termer och uttryck*. Motsvarande ändring har gjorts i 2 kap. 1 § IL. Vidare har orden *och tillämpningsområde* lagts till. Tillägget har gjorts med anledning av Lagrådets yttrande till 2 kap. 1 § IL (jfr avsnitt 33).

2 kap. Övergångsbestämmelser om personförsäkringar

I kapitlet har samlats de övergångsbestämmelser som behövs om personförsäkringar. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* påpekar att övergångsbestämmelserna till 58 och 59 kap. IL (53 och 54 kap. i SLK:s förslag) är omfattande. Fakulteten anför att den av kommittén valda tekniken att instifta nya övergångsbestämmelser med i huvudsak samma innehåll som i dag kan medföra icke önskvärda beskattningskonsekvenser. Fakulteten anser att det vore lämpligt att övergångsbestämmelserna blir föremål för ytterligare översyn och att de bör remitteras separat när det exakta datumet för ikraftträdandet för IL fastställs.

Regeringen håller med om att övergångsbestämmelserna i fråga om personförsäkringar är omfattande. Regeringen anser att SLK gjort ett förtjänstfullt arbete i fråga om övergångsbestämmelserna. En ny remissom-

gång av övergångsbestämmelserna när datumet för ikraftträdandet har fastställts skulle knappast tillföra något ytterligare. Det skulle dock kraftigt försena införandet av IL. Regeringen ansluter sig därför i allt väsentligt till SLK:s förslag.

Personförsäkringar meddelade före år 1951

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående försäkringstagares beskattning kom till år 1950 (prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308 punkt 2). I den bestämmelsen används begreppet *försäkring* utan närmare avgränsning. Det måste dock anses uppenbart att endast *personförsäkringar* avsågs, eftersom lagstiftningsärendet berörde endast sådana försäkringar och detta begrepp används därför i stället. Till undantaget i punkt 1 (nuvarande a) har som en förklaring tillagts termen ledareförsäkring, eftersom detta är den beteckning som i lagstiftningsärendet användes för dessa försäkringar. Undantaget i punkt 3 (nuvarande c) är i dag utformat så att de nya bestämmelserna om det s.k. kapitalförsäkringsavdraget skall tillämpas även på äldre försäkringar. Eftersom kapitalförsäkringsavdraget numera är slopat har bestämmelsen i stället utformats så att avdrag inte får göras enligt de äldre bestämmelserna.

Förmånstagarförordnanden före år 1959

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om belopp som uppburits på grund av vissa äldre förmånstagarförordnanden kom till år 1959 (prop. 1959:122, bet. 1959:BevU44, SFS 1959:171 och 172).

Personförsäkringar meddelade före år 1960

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående klassificeringen av försäkringar som meddelats före den 1 juli 1960 kom till år 1960 (prop. 1960:28, bet. 1960:BevU8, SFS 1960:43). Paragrafen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Försäkringsfall före år 1962

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående försäkringsfall före år 1962 kom till år 1961 (prop. 1961:5, bet. 1961:BevU2, SFS 1961:42).

Försäkringsfall före år 1963

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om försäkringsfall som inträffat före år 1963 kom till år 1963 (prop. 1963:24, bet. 1963:BevU12, SFS 1963:50).

Försäkringar meddelade utomlands före år 1969

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående försäkringar meddelade utomlands före år 1969 kom till år 1969 (prop. 1969:162, bet. 1969:BevU75, SFS 1969:754).

Överlåtelse av pensionsförsäkringar före år 1973

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om överlåtelse av pensionsförsäkringar som skett före år 1973 kom till år 1973 (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 och 375).

Oåterkalleliga förmånstagarförordnanden före den 9 november 1973

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående oåterkalleliga förmånstagarförordnanden före den 9 november 1973 kom till år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 och 1114).

Överlåtelse av pensionsförsäkring mellan makar före år 1974

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om överlåtelse av pensionsförsäkringar mellan makar före år 1974 kom till år 1973 (prop. 1973:120, bet. 1973:SkU35, SFS 1973:374 och 375). Möjligheten att med skatterättslig verkan låta överlåtelsen återgå kom till år 1976 (prop. 1975/76:77, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:67 och 68).

Pensionsförsäkringar på ansökan före den 21 januari 1975

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om högsta avdragsbelopp för pensionsförsäkringar på grund av ansökan som kom in till försäkringsgivarens huvudkontor före den 21 januari 1975 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 6 §). SLK har anpassat övergångsbestämmelserna till nuvarande utformning av reglerna om högsta avdragsbelopp. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Pensionsförsäkringar på ansökan före år 1976

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna (2 § andra och sista meningarna) i fråga om pensionsförsäkringar på grund av ansökan före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 2 §). Bestämmelserna i *andra stycket* ändrades år 1980 (prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22, SFS 1980:72).

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i *första stycket* (2 § tredje meningen) om avskattning i vissa fall av premiereserv m.m. på grund av ändringar i fråga om pensionsförsäkringar enligt 11 § kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet.

1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 2 §). Undantaget i *andra stycket* (2 § femte meningen) kom till år 1976 (bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1100).

13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avskattning i vissa fall av premiereserv m.m. på grund av överlåtelse av pensionsförsäkringar enligt 11 § kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 5 §). Bestämmelsen om återbetalning enligt 13 kap. 4 § äktenskapsbalken kom till år 1987 (prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, SFS 1987:1205).

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om skattskyldighet i vissa fall för utbetalningar från pensionsförsäkringar enligt 11 § kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 4 §, och 1350).

15 §

SLK:s förslag (14 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 31 § KL fanns fram till 1975 års ändringar av bestämmelserna om pensionsförsäkring en regel om att en livförsäkring som förutom utfästelse om pensionsförsäkring också innehöll någon annan utfästelse, fick anses uppdelad på en pensionsförsäkring och en kapitalförsäkring. I elfte stycket samma anvisningspunkt föreskrevs att uppdelningen fick ske enligt grunder som fastställdes av regeringen, om de inte kunde uppdelas enligt tionde stycket, eftersom pensionens storlek inte var bestämd eller någon annan omständighet av betydelse för uppdelningen inte var känd. Reglerna tillkom år 1950 (prop. 1950:93, bet. 1950:BevU49, SFS 1950:308). Med stöd av elfte stycket utfärdades kungörelsen (1950:674) angående grunder för sådan uppdelning av pensionsstyrelsens frivilliga försäkring som avses i punkt 1 tionde stycket anvisningarna till 31 § KL och kungörelsen (1951:723) angående grunder för uppdelning av vissa försäkringar på en pensionsförsäkring och en kapitalförsäkring. Med hänsyn till att det i KL inte fanns några riktlinjer för uppdelningen i dessa fall, får regleringen anses gå utöver vad som numera kan ske genom verkställighetsföreskrifter. Kungörelserna skall alltså upphävas genom lag (se 1 kap. 2 § 3 och 4).

Utländska försäkringar som meddelats före år 1976

16 §

SLK:s förslag (15 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående utländska försäkringar som på grund av förklaring skall anses som pensionsförsäkring kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1349).

Livräntor fastställda före år 1976

17 §

SLK:s förslag (16 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en hänvisning till övergångsbestämmelser för vissa äldre livräntor. Eftersom bestämmelserna gäller även livräntor på annan grund än försäkring har de placerats i 4 kap. och en hänvisning har tagits in här.

Sjuk- eller olycksfallsförsäkringar tagna i samband med tjänst före år 1988

18 §

SLK:s förslag (17 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avgifter för sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst före år 1988 kom till år 1987 (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, SFS 1987:1303 punkt 3). Förutom att avdragsrätten upphörde ändrades också definitionen av sjuk- eller olycksfallsförsäkring tagen i samband med tjänst (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU 14, SFS 1987:1205). Någon övergångsbestämmelse om att en försäkring som tagits före år 1988 skulle bedömas enligt den äldre definitionen infördes inte men meningen var uppenbarligen att detta skulle gälla (nämnda prop. s. 73–74). I motsatt fall skulle också övergångsbestämmelsen om avdragsrätt ha varit verkningslös. SLK anser att det uttryckligen bör föreskrivas att den äldre definitionen skall tillämpas. Regeringen följer SLK:s förslag.

Gruppsjukförsäkringsfall före år 1991

19 §

SLK:s förslag (18 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna avseende ersättning från gruppsjukförsäkring vid försäkringsfall som har inträffat före år 1991 kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet.

1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 28 och prop. 1990/91:54, bet. 1998/91:SkU10, SFS 1990:1421).

Överlåtelser av pensionsförsäkringar genom bodelning före år 1994

20 §

SLK:s förslag (19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämelsen avseende överlåtelse av pensionsförsäkring genom bodelning kom till år 1993 (prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16, SFS 1993:1542).

Utländska försäkringar som tecknats före år 1997

21 §

SLK:s förslag (20 §): Överensstämmer med regeringens förslag i sak. SLK har formulerat de två första meningarna på ett annorlunda sätt.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *Försäkringsförbundet* anmärker att skattemyndigheten är dispensgivande myndighet från och med den 1 juli 1990. Riksskatteverket föreslår att ett tillägg görs för att säkerställa att utländska försäkringar som på den skattskyldiges begäran med stöd av övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1240) om ändring i KL ansetts som pensionsförsäkring skall behålla denna karaktär.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående försäkringar som tecknats utomlands kom till år 1996 (prop. 1995/96:231, bet. 1996/97:SkU4, SFS 1996:1240).

Riksskatteverket har föreslagit att ett förtydligande görs avseende vissa utländska försäkringar så att de försäkringar som ansetts som pensionsförsäkringar skall behålla denna karaktär. Regeringen har formulerat om första meningen för att förtydliga detta. Regeringen har vidare formulerat om bestämmelserna så att det framgår att även skattemyndighet kan ha lämnat förklaring om att en försäkring skall anses som pensionsförsäkring.

3 kap. Övriga övergångsbestämmelser som inte är samlade i kapitelordning

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen bygger på lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. (prop. 1974:188, bet. 1974:SkU67) som föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 11. Lagen

innehåller en lång rad föreskrifter om kontinuitet. Det som fortfarande är aktuellt är regleringen i fråga om övertagna tillgångar.

2 §

SLK:s förslag (1 a §): Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att tillägget för egentillverkade patent m.m. i *tredje stycket* inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* anges tillämpningsområdet för paragrafen. Den skall tillämpas när lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (AvL) har tillämpats. Lagen kom till år 1996 (Ds 1995:81, prop. 1995/96:168, bet. 1995/96:SkU27). SLK föreslår i SOU 1997:77 att ett antal av bestämmelserna i lagen upphävs, att andra bestämmelser flyttas hit till ILP och att vissa bestämmelser behålls i AvL. Regeringen följer SLK:s förslag i frågan. Se också i förslaget till ändring av lagen i avsnitt 2.67 och författningskommentaren i avsnitt 12.67.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som har hämtats från 7 § sista stycket AvL.

Bestämmelsen i *tredje stycket* kommer från 7 § andra stycket AvL. Förvärvade patenträtter och tillgång av goodwill's natur behöver inte nämnas eftersom sådana rättigheter ingår i begreppet *inventarier* enligt 18 kap. 1 § IL. Däremot omfattas inte de egentillverkade rättigheterna. I styckets andra mening om patent föreslår Lagrådet att orden ”även om de inte förvärvats från någon annan” skall strykas. Eftersom bestämmelsen i 18 kap. 1 § IL inte ändras görs det inte heller någon ändring här. För motivering, se kommentaren till 18 kap. 1 § IL. Liksom i några bestämmelser i IL gör regeringen ett tillägg att också de egentillverkade rättigheterna omfattas.

Övertagande av bankrörelse före den 1 juli 1987

3 §

SLK:s förslag (2 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en hänvisning till övergångsbestämmelser angående övertagande av bankrörelse före den 1 juli 1987. Eftersom bestämmelserna avser även vissa äldre fusioner har de placerats i anslutning till 37 kap. med en hänvisning här.

Likvidationer och fusioner före år 1991

4 §

SLK:s förslag (3 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående likvidation och fusion kom till år 1990 (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421 punkt 2 och 1422). I förslaget har uttryckligt angetts att regeln bara avser aktieägarnas beskattning.

Utländskt övertagande av bankrörelse

5 §

SLK:s förslag (6 och 65 §§) : Överensstämmer i princip med regeringens förslag bortsett från att i SLK:s förslag var bestämmelserna uppdelade på två paragrafer.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är hämtad från 5 § i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn m.m. (prop. 1991/92:119, bet 1991/92:NU32) som föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 16. Paragrafen behandlar verkan av övertaganden fram t.o.m. utgången av det sista beskattningsår då den upphävda lagen tillämpas. I kommentaren till 40 kap. 23 § IL behandlas varför själva övertagandena inte finns med i IL och varför övergångsbestämmelserna behövs i ILP. Eftersom 2 § 4 mom. SIL ändrades år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606) finns ett tillägg att det är lydelsen före den 1 januari 1999 som avses. Bestämmelsen om underskott är hämtad från 12 § i den upphävda lagen (1993:1539) om underskott av näringsverksamhet.

Mervärdesskatt

6 §

SLK:s förslag (5 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna avseende skatt och ränta enligt den äldre lagen (1968:430) om mervärdesskatt kom till år 1994 (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, SFS 1994:201).

Direktavdrag för byggnader och markanläggningar

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om direktavdrag är hämtad från 11 § lagen (1994:1850) om direktavdrag för byggnader m.m. (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1). Lagen föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 28.

Paragrafen har utformats i enlighet med ett förslag från Lagrådet.

Vinstdelningsskatt

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i *första stycket* avseende vinstdelningsskatt tillkom år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 11). Bestämmelsen i *andra stycket* är hämtad från 6 § 1 mom. första stycket c SIL där den har en mer generell utformning (se kommentaren till 6 kap. 10 § i IL). Den har funnits där sedan SIL:s tillkomst.

Tillgångar förvärvade genom skattefri utdelning

Utdelning före år 1986

9 §

SLK:s förslag (3 kap. 56 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag, men bestämmelsen har en annan formulering i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående tillgångar som förvärvats genom skattefri utdelning kom till år 1986 (prop. 1985/86:78, bet. 1985/86:21, SFS 1986:124). I den nuvarande lydelsen anges endast att de nya bestämmelserna om kontinuitet tillämpas bara på utdelning som beslutats efter år 1985. I förslaget har uttryckligen reglerats att tillgångarna anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, jfr RÅ 1985 1:64.

SLK hänvisar i sitt förslag till bestämmelserna i 34 kap. 22–28 §§ IL. De bestämmelserna som hänvisningen avser upphävdes år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Övergångsbestämmelsen har därför formulerats om i regeringens förslag.

Utdelning före år 1999

10 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen är föranledd av att bestämmelserna om behandlingen av tillgångar som delas ut skattefritt togs bort år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

SLK föreslår att det i 3 kap. 57 § tas in en övergångsbestämmelse som kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 4) angående skattefri utdelning. Eftersom övergångsbestämmelsen här i 10 § omfattar även tidigare övergångsbestämmelser avseende skattefri utdelning enligt 2 § 4 mom. sista stycket i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt blir den av SLK föreslagna bestämmelsen onödig. Den finns därför inte med i regeringens förslag.

Redovisningslagstiftning för räkenskapsår som har påbörjats före år 2001

11 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: En ny bokföringslag (NBFL) föreslås införas i år i prop. 1998/99:130. Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2000. Enligt förslaget skall NBFL tillämpas första gången på räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december år 1999. I fråga om räkenskapsår som inletts före ikraftträdandet gäller dock bestämmelserna i den upphävda bokföringslagen (1975:125) och den upphävda jordbruksbokföringslagen (1979:141). Den upphävda bokföringslagen skall också tillämpas på understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltjämt tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar. I de fall bokföringsskyldighet föreligger enligt de upphävda lagarna skall de också tillämpas vid beskattningen. När det i IL hänvisas till NBFL skall i dessa fall i stället motsvarande bestämmelser i de upphävda lagarna tillämpas.

Förslaget till övergångsbestämmelsen fanns inte med i lagrådsremissen.

4 kap. Övergångsbestämmelser som är samlade i kapitelordning

Till 6 kap.

Utländska bolag

1 §

SLK:s förslag (3 kap. 9 §): Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen till regleringen av vad som är utländska bolag kom till år 1998 (prop. 1998/99:12, bet. 1998/99:SkU3, SFS 1998:1606 punkt 10). Paragrafen har tagits in efter lagrådsremissen.

Till 7 kap.

Förening som fått bestå som registrerad

2 §

SLK:s förslag (3 kap. 10 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om äldre ekonomiska föreningar är hämtad från 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL. Den infördes i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL år 1977 (DsFi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572). Vid

slopanDET av den kommunala beskattningen av juridiska personer flyttades den till 7 § 5 mom. SIL (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 och 1061). Hänvisningen ändrades år 1987 på grund av ny lagstiftning om ekonomiska föreningar (prop. 1987/88:51, bet. 1987/88:SkU10, SFS 1987:1149).

I SLK:s förslag inskränktes bestämmelsen till att gälla vid tillämpning av 7 kap. 7–14 §§ IL. Enligt dagens lydelse gäller detta vid tillämpning av SIL. Det finns inte anledning att begränsa detta på det sätt som SLK gjort. Det bör gälla vid tillämpning av hela IL.

Till 8 kap.

Ränta på skatter, tullar och avgifter

3 §

SLK:s förslag (3 kap. 11 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående sjömansskatt kom till år 1996 (prop. 1995/96:227, bet. 1996/97:SkU3, SFS 1996:1331 punkt 2). År 1997 utökades de med övriga lagar (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:507). Beträffande tullagen (1973:670), som i dag finns med i övergångsbestämmelserna och som upphörde att gälla den 1 januari 1988 (SFS 1987:1070), bedöms övergångsbestämmelser vara onödiga.

4 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen om ersättning som betalas ut på grund av försäkring som ett värdepappersbolag tecknat i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 2 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse kom till år 1999 (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:200). Paragrafen har tagits in efter lagrådsgranskningen.

Till 9 kap.

Ränta som är undantagen från beskattning

5 §

SLK:s förslag (3 kap. 13 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående ränta som är undantagen från beskattning i Sverige kom till år 1986 (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:465 punkt 2 och 466).

Avgifter avseende studiemedel

6 §

SLK:s förslag (3 kap. 15 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avgift avseende studiemedel kom till år 1988 (prop. 1987/88:116, bet. 1987/88:SfU26, SFS 1988:878).

Ränta på skatt m.m. för tid före år 1993

7 §

SLK:s förslag (3 kap. 16 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna avseende förbudet mot avdrag för ränta på skatter, tullar och avgifter kom till år 1992 (prop. 1991/92:93, bet. 1991/92:SkU8, SFS 1992:651).

Ränta på skatter, tullar och avgifter

8 §

SLK:s förslag (3 kap. 18 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående räntor på skatt m.m. kom till år 1997 (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:506).

Arbetsgivaransvar

9 §

SLK:s förslag (3 kap. 19 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående arbetsgivaransvar kom till år 1997 (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:506).

Till 10 kap.

Rätt att förvärva värdepapper i framtiden på förmånliga villkor

10 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna om personaloptioner kom till år 1998 (prop. 1997/98:133, bet. 1997/98:SkU26, SFS 1998:337).

Till 11 kap.

Ersättningar på grund av arbetsgivares självrisk enligt 1916 års lag om olycksfall i arbete

11 §

SLK:s förslag (3 kap. 21 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om ersättning från arbetsgivare som stått s.k. självrisk enligt lagen (1916:235) om försäkring för olycksfall i arbete kom till år 1954 (prop. 1954:64, bet. 1954:BevU31, SFS 1954:204).

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall enligt lagstiftningen före år 1955

12 §

SLK:s förslag (3 kap. 22 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om sådana livräntor vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring som fastställts enligt de bestämmelser som gällde före den 1 januari 1955 kom till år 1955 (prop. 1955:166, bet. 1955:BevU42, SFS 1955:245).

Livräntor fastställda före år 1976 eller på grund av skada före juli 1977

13 §

SLK:s förslag (3 kap. 23 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om vissa äldre livräntor kom till år 1977 (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41) och ändrades år 1978 (prop. 1977/78:64, bet. 1977/78:SkU46, SFS 1978:189).

Skadestånd fastställda före år 1977

14 §

SLK:s förslag (3 kap. 24 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om periodisk utbetalning av skadestånd som har fastställts före år 1977 kom till år 1977 (prop. 1976/77:50, bet. 1976/77:SkU19, SFS 1977:41).

Avgångsbidrag när anställningen upphört före år 1991

15 §

SLK:s förslag (3 kap. 25 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avgångsbidrag när anställningen upphörde före år 1991 kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 26 och prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1421).

Marie Curie-stipendier beviljade före år 1998

16 §

SLK:s förslag (3 kap. 25 a §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående Marie Curie-stipendier kom till år 1997 (prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4, SFS 1997:770).

Till 12 kap.

Egenavgifter

17 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i fråga om personer födda 1937 eller tidigare kom till år 1998 (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:684). Bestämmelsen har lagts till efter lagrådsgranskningen.

Till 14 kap.

Juridisk persons underskott i kommanditbolag

18 §

SLK:s förslag (3 kap. 26 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen avseende juridisk persons avdrag för underskott i kommanditbolag kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 3).

Lån med uppskjuten ränta

19 §

SLK:s förslag (3 kap. 27 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om lån med uppskjuten ränta är hämtade från punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL. De infördes år 1978 i punkt 1 av anvisningarna till

41 § KL (prop. 1977/78:19, bet. 1977/78:SkU19, SFS 1977:1172). De bestämmelser i förordningen (1978:250) om statligt stöd till jordbrukets rationalisering som avsåg lån med uppskjuten ränta upphörde att gälla den 1 juli 1985 (SFS 1985:641). Äldre bestämmelser skulle fortsätta att gälla för lån som beviljats dessförinnan. Några nya lån hade inte beviljats efter utgången av budgetåret 1982/83. Skattereglerna kan därför ha betydelse endast under en begränsad tid och har flyttats till ILP.

Till 16 kap.

Egenavgifter

20 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i fråga om personer födda 1937 eller tidigare kom till år 1998 (prop. 1997/98:151, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:684). Bestämmelsen fanns inte med i lagrådsremissen.

Allmännyttiga bostadsföretag

21 §

SLK:s förslag (3 kap. 28 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen avseende tidigare schablonbeskattade allmännyttiga bostadsföretag kom till år 1993 (prop. 1992/93:241, bet. 1992/93:SkU30, SFS 1993:670 punkt 8).

Till 17 kap.

Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar före år 1999

22 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen om aktier som delats ut genom s.k. Lex ASEA-utdelning infördes år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1671). Lagrådet ifrågasätter om inte en generell bestämmelse om kontinuitet i stället borde införas och anför följande. Avsikten med förevarande paragraf är sålunda att slå fast att bestämmelserna i 17 kap. 6 § IL om beräkning av anskaffningsvärde skall tillämpas också i fråga om aktier som erhållits genom sådan utdelning som avses i de numera upphävda bestämmelserna i 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL. Någon motsvarande föreskrift finns inte i fråga om utdelningar som avses i 3 § 7 a mom. SIL. Tanken är dock att 17 kap. 6 § IL skall tillämpas även i fråga om utdelningar som skett under tiden efter ikraftträdandet av 3 § 7 a mom. SIL. Någon särskild föreskrift härom har emellertid inte ansetts erforderlig. Eftersom bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL och 42 kap. 16 § IL i sak är överensstämmande

torde uttrycket "sådan utdelning av aktier i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §" omfatta även utdelningar som skett under den tid då 3 § 7 a mom. SIL varit i kraft. Av intresse i sammanhanget är också 1 kap. 4 § förevarande lag. Enligt den paragrafen skall, om någon bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i IL, bestämmelsen i IL anses ha tillämpats. Även 1 kap. 4 § synes därmed leda till att 17 kap. 6 § IL skall tillämpas i fråga om utdelningar som avses i 3 § 7 a mom. SIL. Den särskilda föreskriften i förevarande paragraf om utdelningar som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL hänger följaktligen samman med dels att bestämmelserna i sistnämnda lagrum inte i alla avseenden stämmer överens med bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL, dels att 1 kap. 4 § inte är tillämplig eftersom förutsättningen i den paragrafen att det skall vara fråga om en lag som upphävs genom förevarande lag inte är uppfylld beträffande 3 § 7 mom. fjärde stycket (upphävt tidigare). Förevarande paragraf skulle således kunna få betydelse för det fall en utdelning omfattas av 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL men inte av 42 kap. 16 § IL. Eftersom avvikelserna mellan bestämmelserna är små torde förevarande föreskrift knappast få någon praktisk betydelse. Lagrådet vill dock inte motsätta sig att föreskriften införs. Samtidigt måste dock ifrågasättas om det inte finns flera liknande situationer som i så fall bör regleras. Ett sätt att komma till rätta med problemet kan vara att införa en allmän regel av innebörd att de värden på olika slag av tillgångar som föreskrivits med stöd av tidigare gällande regler skall – om inte annat sägs – gälla vid tillämpning av IL. En sådan regel kunde förslagsvis placeras som ett andra stycke i 1 kap. 4 §.

Regeringen gör följande bedömning. Såsom Lagrådet påpekat föreslås denna bestämmelse då det inte i IL finns en motsvarighet till bestämmelserna i den upphävda 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL. SLK har lagt ner mycket arbete för att kartlägga vilka gamla övergångsbestämmelser som fortfarande skall gälla. De som fortfarande är tillämpliga har placerats i denna lag, så att läsaren skall veta vilka regler som fortfarande gäller. De som inte finns med kommer att upphävas när KL m.fl. lagar upphävs. En enklare metod hade naturligtvis varit att föreskriva att ifråga om de nya bestämmelserna i IL skall, i den mån dessa motsvarar föreskrifter som upphävs genom lagen och för vilka gällt övergångsbestämmelser som fortfarande kunde ha betydelse, dessa övergångsbestämmelser tillämpas. Ett alternativt sätt är därför att komplettera ILP med en generell bestämmelse av den innebörd som beskrivits. En sådan bestämmelse innebär att de skattskyldiga och skattemyndigheterna själva får ta reda på vilka gamla övergångsbestämmelser som fortfarande skall tillämpas. Även om det finns en viss risk att någon övergångsbestämmelse av misstag har fallit bort, anser regeringen att den metod SLK använt är att föredra framför en generell bestämmelse.

Vissa aktier och andelar

23 §

SLK:s förslag (3 kap. 29 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en hänvisning till vissa övergångsbestämmelser om särskild beräkning av anskaffningsutgift för aktier och andelar. Bestämmelserna gäller både för lagertillgångar och kapitaltillgångar. SLK har placerat dem bland de bestämmelser som avser kapitalvinst (48 kap.) och tagit in en hänvisning här. Regeringen följer SLK:s förslag. I regeringens förslag har *andra stycket* lagts till på grund av den ändrade terminologin från *anskaffningsvärde* till *anskaffningsutgift* vid kapitalvinstberäkningen. Vidare har en redaktionell ändring gjorts.

Till 18 kap.

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag före mars 1991

24 §

SLK:s förslag (3 kap. 30 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående anslutningsavgifter och anläggningsbidrag kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 17).

För stora avskrivningar före taxeringsåret 1991

25 §

SLK:s förslag (3 kap. 31 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om överavskrivning kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1343).

Till 19 kap.

Värmepannor, hissmaskineri o.d. anskaffade före mars 1991

26 §

SLK:s förslag (3 kap. 32 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående värmepannor, hissmaskineri o.d. kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 14).

Nyttjanderättshavares förbättringar före mars 1991

27 §

SLK:s förslag (3 kap. 33 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående nyttjanderättshavares förbättringar kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 16).

Reparation och underhåll med statligt stöd beslutat före år 1992

28 §

SLK:s förslag (3 kap. 34 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående reparation och underhåll i samband med statliga lån och bidrag kom till år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 andra meningen).

Till 20 kap.

Utvinning av naturtillgång påbörjad före april 1981

29 §

SLK:s förslag (3 kap. 35 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående substansminskning kom till år 1981 (prop. 1980/81:104, bet. 1980:81:SkU40, SFS 1981:256 punkt 2).

Diken och skogsvägar färdiga före mars 1983

30 §

SLK:s förslag (3 kap. 36 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående diken och skogsvägar kom till år 1982 (prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:323).

Markanläggningar anskaffade före mars 1991

31 §

SLK:s förslag (3 kap. 37 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående markanläggningar kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 15).

Till 21 kap.

Äldre skogsinnehav

32 §

SLK:s förslag (3 kap. 38 §): Överensstämmer, bortsett från några redaktionella ändringar och att *första meningen* i *tredje stycket* har en annan formulering, med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående skogsavdrag kom till år 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500 punkt 3) och justerades år 1982 (prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:324).

Första meningen i *tredje stycket* har formulerats om för att bestämmelsen skall bli tydligare.

Förvärv av skogsfastighet under år 1981

33 §

SLK:s förslag (3 kap. 39 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om skogsavdrag efter vissa fastighetsförvärv är hämtad från lagen (1982:60) om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i vissa fall (bet. SkU 1981/82:28).

Till 25 kap.

Koncerninterna andelsavyttringar före år 1999

34–36 §§

SLK:s förslag: Bestämmelserna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar är föranledda av ändringar år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1605 och 1998:1606 punkt 4). Vissa justeringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissen.

Någon bestämmelse som motsvarar 34 § för uppskov som har medgetts enligt KÖL behövs inte p.g.a. bestämmelsen i 1 kap. 4 §.

Det avyttrade företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion under tiden 1 januari–19 mars 1999

37 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 14 och 15 §§ lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner ändrades år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:646). Lagen föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 33.

När en fusion skall anses genomförd framgår av 37 kap. 8 § IL. Bestämmelsen har lagts till efter lagrådsföredragningen.

Avyttringar med kapitalförlust till närstående företag före år 1999

38 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i fråga om förlustregeln är föranledd av ändringar år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606 punkt 3). Vissa justeringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissen.

Till 27 kap.

Fastigheter förvärvade före mars 1983

39 §

SLK:s förslag (3 kap. 42 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Vid regleringen år 1981 av i vilka fall fastigheter var lagertillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter gavs inga uttryckliga bestämmelser om vad som skulle gälla för redan förvärvade fastigheter. Bestämmelserna har emellertid tolkats så att de nya reglerna gäller endast för förvärv fr.o.m. det första beskattningsår då de nya reglerna tillämpas (RÅ 1982 1:46). Utgångspunkten är att karaktären vid övergången kvarstår och inte påverkas av exempelvis byggnadsarbeten. En uttrycklig regel av den innebörden har införts. De nya bestämmelserna kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295).

En- och tvåfamiljsfastigheter förvärvade före år 1983

40 §

SLK:s förslag (3 kap. 43 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående s.k. byggmästarvillor kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295 punkt 2). Bestämmelsen har utformats så att det klart framgår att bosättningskravet gäller även icke nedskrivna fastigheter och hela åren 1981 och 1982 (RÅ 1985 1:85).

Andelar i fastighetsförvaltande företag förvärvade före år 1983

41 §

SLK:s förslag (3 kap. 44 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som förvärvats före år 1983 kom till år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47, SFS 1981:295 punkt 3).

Lagerfastigheter förvärvade före år 1991

42 §

SLK:s förslag (3 kap. 45 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående beräkning av anskaffningsvärdet för fastigheter som blivit lagertillgångar i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 punkt 20).

Till 28 kap.

Pensionsutfästelser före år 1967

43 §

SLK:s förslag (3 kap. 46 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från några redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att pensionsutfästelser som har lämnats före år 1967 enligt SOU 1965:41 s. 117 skall låsas till den 31 december 1966. Något ytterligare förtydligande gjordes inte i den efterföljande propositionen. Verket anför att andra stycket kan tolkas så att indexuppräkningsberäkning kan beräknas vid framtida pensionsberäkning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna för pensionsutfästelser som lämnats före år 1967 angående beräkning av avdrag för avsättning till pensionsstiftelse och för kontoavsättning samt av disponibla pensionsmedel som skall tas upp som intäkt kom till år 1967 (prop. 1967:84, bet. 1967:BevU45, SFS 1967:546).

Riksskatteverket har anfört att *andra stycket* kan tolkas så att indexuppräkningsberäkning kan få ske även efter den 31 december 1966. Enligt regeringens uppfattning har innehållet i andra stycket inte förändrats på grund av att språket moderniserats något i bestämmelsen i förhållande till dess lydelse i lagen (1967:546) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370). Något förtydligande behövs därför inte enligt regeringens bedömning. Regeringen följer SLK:s förslag.

Pensionsutfästelser före år 1976

44 §

SLK:s förslag (3 kap. 47 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag. Bestämmelsen har dock en annan formulering i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om pensionsutfästelser före år 1976 kom till år 1975 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20, SFS 1975:1348, 8 §) och ändrades år 1976 (prop. 1976/77:48, bet. 1976/77:SkU14, SFS 1976:1100).

SLK hänvisar i sitt förslag till bestämmelserna i 25 kap. 10 och 15 §§ i IL. De bestämmelserna som hänvisningen avser har upphävts år 1998 (prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU:27, SFS 1998:328). Övergångsbestämmelsen har därför formulerats om i regeringens förslag. Genom att det står att bestämmelserna tillämpas i den omfattning som anges i 8 § lagen (1976:1100) om ändring i lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen kommer den begränsning som SLK tagit in i andra och tredje styckena att gälla.

Till 29 kap.

Näringsbidrag m.m. före mars 1984

45 §

SLK:s förslag (3 kap. 48 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående näringsbidrag kom till år 1983 (prop. 1982/83:94, bet. 1982/83:SkU44, SFS 1983:311 punkt 1).

Räntebidrag före år 1992

46 §

SLK:s förslag (3 kap. 49 §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avdrag vid återbetalning av räntebidrag kom till år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 första meningen och 1991:1833 punkt 1). Bestämmelserna gäller såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter. Bestämmelsen har placerats i anslutning till reglerna om näringsbidrag med en hänvisning från reglerna avseende 42 kap.

Stöd till kreditinstitut

47 §

SLK:s förslag (3 kap. 50 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Genom lagen (1993:5) om inkomstskatteregler vid statligt stöd till vissa kreditinstitut infördes särskilda skatteregler för sådant stöd där återbetalningsplikten uppställs i förhållande till ägarna och inte till kreditinstitutet som erhöll stödet (prop. 1992/93:135, bet. 1992/93:NU16).

Bakgrunden till lagen var de åtgärder som vidtogs med början under hösten 1992 för att stärka betalningssystemet och säkerställa kreditförsörjningen. Vid lagens tillkomst fanns i propositionen en redogörelse för hur stödet till banksektorn avsågs bli utformat. Den närmare regleringen av stödet skedde först senare under året genom lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut (prop. 1992/93:245, bet. 1992/93:NU35). Skattereglerna kunde därför inte kopplas till den lagen genom en hänvisning men syftet var uppenbarligen att reglera just det då aktuella stödet.

Lagen om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut har upphört att gälla den 1 juli 1996 (prop. 1995/96:172, bet. 1995/96:NU25, SFS 1996:589). Lagen om inkomstskatteregler vid statligt stöd till vissa kreditinstitut föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 20. Reglerna i den lagen om avdragsrätt för återbetalning av mottaget stöd tas in här i 45 §.

Bidrag från Stiftelsen Svenska Filminstitutet före år 1994

48 §

SLK:s förslag (3 kap. 51 §): Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående bidrag från Stiftelsen Svenska Filminstitutet kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1552). Lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. föreslås upphävd i 2 kap. 1 § 8.

Näringsbidrag m.m. från Europeiska gemenskaperna före år 1997

49 §

SLK:s förslag (3 kap. 51 a§): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående näringsbidrag m.m. från Europeiska gemenskaperna kom till år 1996 (prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1399).

Till 30 kap.

Periodiseringsfonder som övertagits av ett aktiebolag

50 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna för övertagna periodiseringsfonder föranleds av ändrade bestämmelser år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30, SFS 1998:643).

Reservfond hos landshypoteksinstitutionen

51 §

SLK:s förslag (3 kap. 52 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående reservfond hos landshypoteksinstitutionen kom till år 1994 (prop. 1993/94:216, bet. 1993/94:NU27, SFS 1994:762).

Äldre övertaganden av periodiseringsfond

52 §

SLK:s förslag (3 kap. 53 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag. I SLK:s förslag finns dock en bestämmelse om övertagande av periodiseringsfonder vid ombildning av landshypoteksinstitutionen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om verkan av gjorda övertaganden är hämtad från 7 § PFL. I kommentarerna till 30 kap. 14 § IL behandlas varför själva övertagandena inte finns med i IL och varför övergångsbestämmelserna behövs i ILP.

Periodiseringsfonder som övertogs vid ombildningen av landshypoteksorganisationen enligt lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen har återförts innan inkomstskattelagen skall börja tillämpas. Bestämmelsen om dessa periodiseringsfonder har därför tagits bort i regeringens förslag.

Till 33 kap.

Återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv

53 §

SLK:s förslag (3 kap. 55 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Enligt 7 § tredje stycket RFL skall avdrag göras vid beräkning av det justerade resultatet för återfört avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536). Eftersom återföring enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ske senast vid 2002 års taxering har bestämmelsen förts över till ILP. I avsnitt 2.53 föreslås att lagen om återföring av avsättning till skatteutjämningsreserv skall upphävas.

Till 33 och 34 kap.

Fastighetsförvärv före år 1996

54 §

SLK:s förslag (3 kap. 54 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående den särskilda posten efter vissa fastighetsförvärv kom till år 1996 (prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1400 och 1401).

Till 37 kap.

Fusioner mellan ekonomiska föreningar före mars 1956

55 §

SLK:s förslag (3 kap. 58 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående fusioner mellan ekonomiska föreningar före mars 1956 kom till år 1957 (prop. 1957:46, bet. 1957:BevU8, SFS 1957:72). Angående rättsläget före lagstiftningen, se RN 1955 nr 2:4.

Fusioner mellan jordbrukskassor enligt äldre lag

56 §

SLK:s förslag (3 kap. 59 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen kom till år 1987 (prop. 1986/87:42, bet. 1986/87:SkU40, SFS 1987:657 punkt 2).

Fusioner mellan sparbanker enligt äldre lag och övertagande av bankrörelse före juli 1987

57 §

SLK:s förslag (3 kap. 60 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1955:416) om sparbanker och övertagande av ett bankaktiebolags hela bankrörelse kom till år 1987 (prop. 1986/87:42, bet. 1986/87:SkU40, SFS 1987:657 punkt 3).

Fusioner mellan ekonomiska föreningar enligt äldre lag

58 §

SLK:s förslag (3 kap. 61 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående fusioner enligt den upphävda lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar kom till år 1987 (prop. 1987/88:51, bet. 1987/88:SkU10, SFS 1987:1149).

Internationella fusioner och fissioner under åren 1995–1998

59 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för internationella fusioner och fissioner är föranledd av att lagen upphävdes år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1618).

Fusioner före år 1999

60 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för fusioner är föranledd av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse. När lagen infördes upphävdes bestämmelserna om fusioner i 2 § 4 mom. SIL (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606 punkt 2). Nu föreslås den upphävd i 1 kap. 2 § 34.

Till 38 kap.

Internationella verksamhetsöverlåtelse under åren 1995–1998

61 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för internationella verksamhetsöverlåtelse är föranledd av att lagen upphävdes år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1618).

Till 39 kap.

Reserv hos skadeförsäkringsföretag före år 1983

62 §

SLK:s förslag (3 kap. 63 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående äldre fonder hos skadeförsäkringsföretag kom till i KL år 1982 (prop. 1982/83:24, bet. 1982/83:NU4, SFS 1982:1087) och flyttades över till SIL år 1984 (prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1061 punkt 8).

Försäkringstekniska avsättningar för egen räkning före år 2002

63 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I prop. 1998/99:142 har det föreslagits en ändring i 2 § 6 mom. sjunde stycket SIL av definitionen av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning samt en övergångsbestämmelse. Definitionen är placerad i 39 kap. 7 § IL. Övergångsbestämmelsen har införts efter lagrådsföredragningen.

Anskaffningsutgift för delägarätter som innehas av investmentföretag

64 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen om anskaffningsutgift på delägarätter som innehas av investmentföretag vid karaktärsbyte är föranledd av ändringar år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606 punkt 1).

Till 41 och 42 kap.

Räntekompensation åren 1991–1993

65 §

SLK:s förslag (3 kap. 67 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen avseende räntekompensation kom till år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:15, SFS 1993:1543 punkt 10).

Till 42 kap.

Räntebidrag före år 1992

66 §

SLK:s förslag (3 kap. 68 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en hänvisning till övergångsbestämmelserna om återbetalning av räntebidrag som uppburits före år 1992. Bestämmelsen avser såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter. Den har placerats i anslutning till reglerna om näringsbidrag och en hänvisning har tagits in här.

Till 43 kap.

Marknadsnotering före år 1997

67 §

SLK:s förslag (3 kap. 68 a §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående marknadsnotering kom till år 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611).

Till 44 kap.

Periodisk ersättning på grund av avyttring före den 1 juli 1984

68 §

SLK:s förslag (3 kap. 69 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående egendomsivränta kom till år 1984 (prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52, SFS 1984:498).

Avyttringar före år 1991 som ej beskattats senast år 1991

69 §

SLK:s förslag (3 kap. 70 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avyttringar som skett före år 1991 men inte beskattats senast vid 1991 års taxering kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 2).

Tillkommande ersättningar vid avyttringar före år 1991

70 §

SLK:s förslag (3 kap. 71 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående tilläggsköpeskillingar vid avyttringar som beskattats senast vid 1991 års taxering kom till år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 3).

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag

71 §

SLK:s förslag (3 kap. 71 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen kommer från 4 § andra stycket lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (AvL). Se kommentaren till 3 kap. 2 §. I 74 och 91 §§ finns ytterligare

bestämmelser som har flyttats från AvL och som påverkar en kapitalvinstberäkning.

Till 45 kap.

Fastighetsförvärv från närstående m.fl. före år 1968

72 §

SLK:s förslag (3 kap. 72 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående fastighetsförvärv från närstående m.fl. kom till år 1967 (prop. 1967:153, bet. 1967:BevU64, SFS 1967:748 punkt 7). Den nuvarande utformningen kan ge anledning till tvekan om vilken som är den avgörande tidpunkten för inflytande i ett företag resp. delaktighet i ett dödsbo. Enligt regeringens uppfattning är den avgörande tidpunkten när det förvärv skedde som under de angivna villkoren inte skall beaktas.

Reparation och underhåll vid statligt stöd

73 §

SLK:s förslag (3 kap. 76 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelser i samband med ändringar av reglerna har införts år 1979 (prop. 1978/79:209, bet. 1979/80:SkU11, SFS 1979:1017), år 1983 (prop. 1983/84:40 bil. 9, 1983/84:BoU11, SFS 1983:972), år 1986 (prop. 1986/87:45, 1986/87:SkU15, SFS 1986:1244) och år 1991 (prop. 1991/92:48, 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU8, 1991/92:SkU10, SFS 1991:1832 punkt 1 och 1833). I förslaget har bestämmelserna sammanförts till en generell regel.

Till 45 och 46 kap.

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag

74 §

SLK:s förslag (3 kap. 76 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna kommer från 5 § andra och tredje styckena lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek. Se kommentaren till 3 kap. 2 §. Se även bestämmelsen om kapitalvinstberäkning i 71 §. Det kan tilläggas att dessa bestämmelser ändrades vid utskottets behandling (bet. 1995/96:SkU27 s. 10 f.).

Lagrådet tar upp frågan hur 71 § och paragrafen här i 74 § förhåller sig till varandra (se Lagrådets yttrande angående 67 och 70 §§ i lagrådsre-

missen). Lagrådets slutsats är att 74 § kompletterar bestämmelserna i 71 §. Regeringen har också utgått ifrån att så är fallet.

I lagrådsremissen skrev regeringen följande. ”För att bestämmelsen skall passa ihop med den terminologi som används i IL skrivs här *omkostnadsbeloppet* och *anskaffningsutgiften* i stället för *anskaffningsvärdet* i *första och andra styckena*.” Lagrådet menar att när skillnadsbeloppet beräknas med ledning av aktiebolagets *omkostnadsbelopp* vid övertagandet (andra stycket) och inte, som i dag, aktiebolagets *anskaffningsvärde* är det en materiell ändring, som Lagrådet i och för sig kan godta. Regeringen gör följande bedömning. Uttrycken *omkostnadsbelopp* och *anskaffningsvärde* används i dag många gånger omväxlande för att uttrycka samma sak. Här kan man ifrågasätta om avsikten verkligen var att det var *anskaffningsvärdet* som skulle användas. Oavsett vilket anser regeringen att det bör vara *omkostnadsbeloppet* som ingår i beräkningen, vilket Lagrådet också godtar.

Lagrådet föreslår en ny lydelse av *tredje stycket*. Regeringen följer Lagrådets förslag och skriver om stycket redaktionellt.

Slutligen efterlyser Lagrådet ett klargörande av frågan vad som gäller när minusposten i andra eller tredje stycket är större än aktiebolagets *omkostnadsbelopp* respektive bokförda värde. Detta är en fråga som inte kan få ett självklart svar vare sig med lagtexten här eller med dagens lagtext. Det finns inte anledning att här klargöra denna fråga.

Till 46 kap.

Bostadsrätter förvärvade från närstående år 1983

75 §

SLK:s förslag (3 kap. 77 §): Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående förvärv av bostadsrätter från närstående under år 1983 kom till år 1983 (prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13, SFS 1983:1043 punkterna 2 och 4).

I lagrådsremissen fanns förslag till ytterligare en regel (72 §) som behandlade en bostadsrätt som omfattas av denna paragraf och som tillfaller en ny ägare genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt. I SLK:s förslag fanns en motsvarande bestämmelse i 3 kap. 78 §. Bestämmelsen har slopats efter förslag av Lagrådet (se Lagrådets yttrande angående 71 och 72 §§ i lagrådsremissen).

Till 48 kap.

Ej marknadsnoterade värdepapper förvärvade före den 2 april 1971

76 §

SLK:s förslag (3 kap. 79 §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar och att det finns en sista mening med en hänvisning till 44 kap. 19 § (vilket motsvarar 20 § i propositionen) IL.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående vissa äldre värdepappersinnehav kom till i KL år 1976 (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:343 punkt 3) och överfördes med vissa justeringar till SIL år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651 punkt 7). Vid överföringen ändrades den angivna tiden för innehav från *fem år till mer än fem år*. Eftersom ändringen inte kommenterats och kan ha berott på ett förbiseende och kravet på minst fem års innehav stämde överens med tidigare sätt att beräkna tidsgränser för innehav har SLK utgått från 1976 års lydelse. Paragrafen har utformats så att det i stället anges när värdepapperen senast skall ha förvärvats. Vidare har SLK uttryckligen reglerat vilket värde som skall användas för värdepapper som var noterade vid utgången av år 1975 men inte vid avyttringen.

I lagrådsremissen finns en hänvisning till kontinuitetsbestämmelserna i IL när det gäller benefika förvärv. Med det synsätt Lagrådet redovisat i fråga om den i lagrådsremissen föreslagna 72 § blir också den här meningen obehövlig. Den har därför slopats i propositionen. Regeringen ansluter sig i övrigt till SLK:s förslag, men gör vissa redaktionella ändringar.

Vissa andelsförsäljningar och återköp under åren 1973 och 1974

77 §

SLK:s förslag (3 kap. 80 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående återköp vid s.k. interna andelsöverlåtelse kom till år 1973 (prop. 1973:207, bet. 1973:SkU76, SFS 1973:1057). I förslaget har lagts till en hänvisning till nionde stycket i 35 § 3 mom. KL eftersom bestämmelsen berör bara dessa överlåtelse.

Konvertibla skuldebrev förvärvade före den 2 juli 1980

78 §

SLK:s förslag (3 kap. 81 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående konvertibla skuldebrev som innehafts minst fem år den 1 juli 1985 kom till år 1983 (prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307 punkt 4).

Andelar i aktiesparfonder förvärvade före april 1984

79 §

SLK:s förslag (3 kap. 82 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen om anskaffningsutgiften för andelar i aktiesparfonder är överflyt-

tade från lagen (1990:692) om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU31).

Optionsskuldebrev förvärvade före den 1 juli 1985

80 §

SLK:s förslag (3 kap. 83 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående kapitalförlust på optionsskuldebrev tillkom år 1983 (prop. 1984/85:97, bet. 1984/85:SkU27, SFS 1985:74 och prop. 1984/85:193, bet. 1984/85:SkU62, SFS 1985:307 punkt 3). I förslaget har de båda övergångsbestämmelserna slagits samman till en som avgränsar såväl bakåt som framåt i tiden de kapitalförluster för vilka avdragsförbudet kvarstår.

Aktier förvärvade år 1993 genom skifte av föreningsbank

81 §

SLK:s förslag (3 kap. 84 §): Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om anskaffningsutgiften för aktier som erhållits vid ombildning av föreningsbankerna till aktiebolag är hämtade från 3 § lagen (1992:1061) om inkomstskatteregler vid ombildning av föreningsbank till bankaktiebolag (prop. 1992/93:69, bet. 1992/93:NU7). I 1 kap. 2 § 17 föreslås att lagen upphävs.

Aktier som skiftats ut från löntagarfond

82 §

SLK:s förslag (3 kap. 85 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om anskaffningsutgift för aktier som skiftats ut från löntagarfonderna är hämtade från lagen (1992:1091) om inkomstskatteregler vid utskiftning av aktier i vissa fall (prop. 1992/93:108, bet. 1992/93:SkU8). Lagen föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 18. Lagen innehåller också regler om skattefrihet för de mottagna aktierna. År 1993 (prop. 1992/93:125, bet. 1992/93:SkU24, SFS 1993:151) kompletterades lagen med bestämmelser om överföring till annat bolag i samma koncern utan skattekonsekvenser och om anskaffningsutgiften efter sådan överföring. Tillämpningen av dessa regler begränsades till 1993 och 1994 (i vissa fall även 1995) års taxeringar. Syftet var emellertid att denna begränsning skulle avse bara själva överföringarna, inte anskaffningsutgiften efter gjorda överföringar. Reglerna om anskaffningsutgiften har därför tagits med här.

Fusioner mellan ekonomiska föreningar före år 1993

83 §

SLK:s förslag (3 kap. 86 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna om anskaffningsutgift för andelar i ekonomiska föreningar efter fusion kom till år 1992 (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344).

*Andelar förvärvade vid landshypoteksinstitutionens ombildning
1994/1995*

84 §

SLK:s förslag (3 kap. 88 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om anskaffningsutgiften för andelar som erhållits vid ombildning av landshypoteksinstitutionen är hämtad från 3 § lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen (prop. 1993/94:216, bet. 1993/94:NU27). I avsnitt 2.58 föreslås att lagen skall upphöra att gälla.

Aktier som erhållits genom utdelning i vissa fall före år 1999

85 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om aktier som delats ut genom s.k. Lex ASEA-utdelning är föranledd av att bestämmelserna om vad som räknas som Lex ASEA-utdelning ändrades år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). I övergångsbestämmelserna till ändringen (punkt 7) står att äldre bestämmelser i 27 § 2 mom. SIL skall gälla om aktier erhållits genom utdelning före år 1998. Där finns bestämmelser om anskaffningsvärde på de mottagna andelarna. Eftersom reglerna i 27 § 2 mom. SIL inte har ändrats materiellt finns det inte anledning att hänvisa till äldre regler. Här föreskrivs i stället att de nya reglerna i IL, dvs 48 kap. 8 §, skall tillämpas. Att det behövs en sådan regel beror på att 48 kap. 8 § IL bara reglerar sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § IL och vissa av dessa gamla utdelningar inte alltid omfattas av rekvisiten i det lagrummet. (Se också Lagrådets yttrande angående 22 §, som motsvarar 20 § i lagrådsremissen.)

Till 49 kap.

Internationella andelsbyten under åren 1995–1998

86 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för internationella andelsbyten som skett under åren 1995–1998 är föranledd av att lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG upphävdes år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1618).

Aktier förvärvade enligt strukturregeln och koncernregeln eller förlustregeln före år 1997

87 §

SLK:s förslag (3 kap. 90 a §): Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Denna övergångsbestämmelse kom till år 1996 (prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227) och reglerar anskaffningsutgifter avseende förvärv som skett före ikraftträdandet.

Aktier förvärvade enligt strukturregeln före år 1999

88 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen angående aktier som förvärvats genom den s.k. strukturregeln är föranledd av att den upphävdes år 1998. I SLK:s förslag finns tre övergångsbestämmelser angående strukturregeln (3 kap. 89, 90 a och 90 b §§). I likhet med i övergångsbestämmelserna avseende t.ex. koncerninterna andelsöverlåtelser i 34 § har regeringen valt att ta in en allmän bestämmelse om att lydelsen vid bytet skall tillämpas. Då behövs inte någon bestämmelse om de ändringar som skedde år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 11 – 3 kap. 89 § i SLK:s förslag) och år 1997 (prop. 1996/97:151, bet. 1996/97:SkU27, SFS 1997:439 – 3 kap. 90 b i SLK:s förslag).

Efterföljande koncernintern andelsavyttring genom fusion under tiden 1 januari–19 mars 1999

89 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 19 § lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten ändrades år 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:645). När en fusion skall anses genomförd framgår av 37 kap. 8 § IL. Bestämmelsen har tagits in efter lagrådsföredragningen.

Till 50 kap.

Skatteutjämningsreserv i handelsbolag

90 §

SLK:s förslag (3 kap. 91 §): Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att den sista delen av meningen formuleras om av förenklingsskäl.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om justering av anskaffningsutgift för andel i handelsbolag med sådan del av en survavsättning som inte skall återföras till beskattning är hämtad från 9 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15). Den lagen föreslås upphävd i avsnitt 2.58.

Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att bestämmelsen fått en onödigt krånglig utformning. Regeringen har därför formulerat om bestämmelsen.

Eftersom vissa av de bestämmelser som SLK hänvisar till har flyttats över till 92–94 §§ i ILP har bestämmelsen kompletterats med en hänvisning även till nämnda bestämmelser.

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag

91 §

SLK:s förslag (3 kap. 91 a §): Överensstämmer med regeringens förslag, bortsett från redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen är flyttad från 12 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek. Se kommentaren till 3 kap. 2 §.

Vissa äldre förvärv

92–94 §§

SLK:s förslag (47 kap. 7–9 §§ IL): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Anskaffningsutgiften vid vissa äldre förvärv av andelar i handelsbolag skall, om den skattskyldige inte begär annat, justeras med utgångspunkt i en särskild stickdag – nämligen utgången av det beskattningsår som avslutats närmast före den 1 mars 1988 (bokslutsdagen). Det bokföringsmässiga resultatet blir avgörande fram till bokslutsdagen men för tiden därefter tillämpas – om inte annat följer av 93 § – det skattemässiga resultatet.

Bestämmelsen i 92 § är hämtad från 28 § andra och tredje styckena SIL, dit den år 1990 överfördes från punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Denna infördes år 1988 (Ds 1988:4, prop. 1988/89:55, bet. 1988/89:SkU16, SFS 1988:1518). Regeln är en övergångsbestämmelse

men SLK placerade den ändå i lagtexten med motivering att den kunde väntas få betydelse under lång tid. Eftersom det numera sällan förekommer i praktiken att bestämmelserna skall tillämpas, väljer regeringen att ta in dem här i ILP.

Det sista stycket i 92 § har utformats för att markera att den som förvärvat en andel så tidigt som anges i denna bestämmelse inte kan välja bort 93 § om den också är tillämplig. Däremot kan den skattskyldige enligt 94 § välja bort båda paragraferna.

Enligt 93 § skall den bokföringsmässiga i stället för den skattemässiga kapitalvinsten räknas in i den justerade anskaffningsutgiften. Bestämmelsen finns i dag i 28 § fjärde stycket SIL, där den placerades år 1990. Före skattereformen var den placerad i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL, där den infördes år 1988.

Innehållet i 94 § är hämtat från 28 § femte stycket SIL. Före 1990 års skattereform var bestämmelsen placerad i femte stycket punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL, införd år 1988.

Till 51 kap.

Avyttringar av andelar i svenska handelsbolag före den 21 september 1999

95 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för avyttringar av andelar i svenska handelsbolag är föranledd av ett förslag i prop. 1999/2000:6 om ändring i 2 § lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Den lagen föreslås upphävd i 1 kap. 2 § 19.

Till 53 kap.

Överlåtelser av tillgångar före år 1999

96 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen för överlåtelser av privata tillgångar till underpris är föranledd av att det infördes sådana regler i 3 § 1 h mom. SIL år 1998 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606).

Överlåtelser av tillgångar under tiden 1 januari–19 mars 1999

97 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1999 (prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:643) ändrades reglerna i 3 § 1 h mom. SIL i fråga om överlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar till en svensk juridisk person som, direkt eller indirekt, ägs av en utländsk juri-

disk person som i sin tur, direkt eller indirekt, ägs av överlåtaren eller en närstående till honom. Ändringen innebar att bestämmelserna i 53 kap. 7, 8 och 11 §§ IL skall tillämpas i stället för bestämmelserna i 53 kap. 3–5 och 10 §§ IL. För överlåtelser före ikraftträdandet skall de äldre bestämmelserna tillämpas. Paragrafen har lagts till efter lagrådsföredragningen.

Till 55 kap.

Ersättning för skada som inträffat före maj 1999

98 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i fråga om försäkringar som ett värdepappersbolag tecknat i enlighet med bestämmelserna i lagen om värdepappersrörelse har föreslagits i samband med förslaget till lagen om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:199).

Till 57 kap.

Aktier som förvärvats genom skattefri utdelning före år 1999

99 §

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen avseende aktier som har förvärvats genom skattefri utdelning på kvalificerade aktier infördes år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1605).

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1993

100 §

SLK:s förslag (3 kap. 92 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna i fråga om sparat utdelningsutrymme t.o.m. år 1993 kom till år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778 punkt 4).

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1994

101 §

SLK:s förslag (3 kap. 93 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående kapitalunderlaget vid beräkning av sparat utdelnings-

utrymme kom till år 1994 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859 punkt 6).

Delavyttring före år 1997

102 §

SLK:s förslag (3 kap. 93 a §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående delavyttringar kom till år 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Förslaget avviker på vissa punkter från nuvarande utformning men tillgodoser enligt regeringens mening det bakomliggande syftet. Syftet är att sammanläggning med avyttringar som skett före år 1997 skall få ske under en elvaårsperiod i enlighet med äldre bestämmelser.

Till 58 kap.

Försäkringsavtalet och försäkringstekniska riktlinjer

103 §

SLK:s förslag: Finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen angående uttrycken försäkringsavtalet och försäkringstekniska riktlinjer kom till år 1999 (prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:000 SFS 1999:000). Paragrafen har lagts till efter lagrådsgranskningen.

Till 61 kap.

Äldre ränteförmånliga lån

104 §

SLK:s förslag (3 kap. 94 §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framhåller önskemål om en närmare precisering av vad som avses med uttrycket ”närmast motsvarande ränta”.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om äldre ränteförmånliga lån är hämtad från punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL. Den infördes där år 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, SFS 1992:1596). I bestämmelsen i dess nuvarande utformning används uttrycket ”närmast motsvarande ränta”. Regeringen anser inte att uttrycket är oklart. Någon närmare precisering behövs därför inte enligt regeringens mening. Regeringen ansluter sig till SLK:s förslag.

Förmånsbil av 1996 års modell

105 §

SLK:s förslag (3 kap. 94 a §): Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående förmånsbilar av 1996 års modell kom till år 1996 (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1208).

Till 62 kap.

Periodiska understöd utfästa före den 9 november 1973

106 §

SLK:s förslag (3 kap. 95 §): Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna angående avdragsrätt för äldre periodiska understöd kom till år 1973 (prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68, SFS 1973:1113 och 1114).

Till 63 kap.

Särskilt grundavdrag

SLK:s förslag: Bestämmelsen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelsen i fråga om personer födda 1937 eller tidigare kom till år 1998 (prop. 1997/98:152, bet. 1997/98:SfU13, SFS 1998:682). Bestämmelsen har lagts till efter lagrådsföredragningen.

12.3 Förslaget till lag om ändring i miljöbalken

10 kap. 3 §

SLK:s förslag: Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till 1 kap. 5 § KL har ändrats till 2 kap. 13 § IL.

12.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1927:77) om försäkringsavtal

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL. Övriga ändringar är redaktionella.

12.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

12 §, 22 § 3 mom., 23 § B och F samt 43 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen är föremål för översyn inom Finansdepartementet. Det är inte sannolikt att en ny lag kan komma att träda i kraft tidigare än IL. SLK har därför utarbetat förslag till följdändringar som behövs men inte gjort någon språklig bearbetning. Regeringen följer SLK:s förslag.

I 12 § *andra stycket* b har basbelopp ändrats till prisbasbelopp. Hänvisningarna i 12 § *femte och nionde styckena* samt 22 § 3 mom. till KL har ändrats till att avse IL. I 12 § *sjätte stycket* skrivs i stället ut vad hänvisningen avser. Motsvarande bestämmelse finns nämligen inte med i IL eftersom syftet uppnås redan genom hänvisningen i 19 § första stycket fjärde ledet KL (11 kap. 19 § IL). Hänvisningen i 23 § B till SIL har ändrats till att avse IL.

22 § 3 mom., 23 § B och F samt 43 § har även ändrats på grund av att termen förvärvskälla inte används i IL.

Hänvisningarna till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess lydelse intill utgången av 1991 har ändrats till att avse den upphävda lagen.

12.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL. Regeringen utgår här ifrån lydelsen enligt prop. 1998/99:130 med anledning av förslaget till ny bokföringslag.

12.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

3 kap. 2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

I *andra stycket* används det nya uttrycket *fämanshandelsbolag* i stället för *fämansägt handelsbolag*. Den mening som reglerar ersättning från fämansföretag och fämanshandelsbolag gäller i dag när ersättningen lämnas till ”sådan företagsledare eller delägare i företaget eller denne närstående person som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL”. I den föreslagna lydelsen hänvisas i stället till IL.

12.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:382) angående införande av lagen om allmän försäkring

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL och begreppet *privatbostadsrätt* har förts in i lagen.

12.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m.

2, 2 a, 2 c–2 f och 3 §§

SLK:s förslag: Ändringarna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: SLK valde att inte föreslå några ändringar i denna lag eftersom bestämmelserna krävde en sådan omarbetning som SLK inte ansåg vara lämplig att vidta i detta lagstiftningsärende. Bestämmelserna har varit föremål för översyn och förslag till nya regler finns i prop. 1998/99:114. Regeringen föreslår att de

föreslagna reglerna om beskattning av fideikommissbo anpassas till IL. I paragraferna har terminologin anpassats till IL och en hänvisning i 2 f § till KL ändrats till att avse IL.

I 2 c § finns beträffande innebörden av begreppet skattemässigt värde en hänvisning till UPL. De termer och uttryck som används i denna lag har generellt samma betydelse som i IL. Därför föreslås det att 2 c § skall upphävas. I stället föreslår regeringen att det i en ny 3 § tas in en bestämmelse som anger att termer och uttryck har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL.

12.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

1, 3 och 4 a §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att ändringen i 4 a § inte finns med.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna är en följd av att begreppen *skatte kronor och skatteören* slopas.

12.11 Förslaget till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL. Övriga ändringar är redaktionella.

12.12 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1, 4, 17 och 27 §§

SLK:s förslag: Ändringarna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I allmänmotiveringen, avsnitt 4, har regeringen redovisat att kupongskattelagen har varit föremål för översyn av Kupongskattelagsutredningen och att betänkan- det, Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) överlämnats i juni i år. Eftersom det inte är troligt att reglerna kommer att ändras innan IL träder i kraft föreslår regeringen att hänvisningarna till KL och SIL byts ut mot IL i dessa paragrafer.

I lagrådsremissen hade 4 § *andra stycket* av misstag fallit bort. Stycket har lagts till här. Vidare har ett nytt sista stycke lagts till i enlighet med förslaget i prop. 1999/2000:1.

Bestämmelsen i 17 § bygger på begreppet hemortskommun. Eftersom en sådan inte definieras i fråga om andra juridiska personer än dödsbon,

se kommentaren till 65 kap. 3 § IL och 2 kap. 1 § SBL, behöver den ändras. Det lämpligaste är att uppgifterna vidarebefordras till den skattemyndighet som är behörig att fatta beslut i fråga om skatter och avgifter. Här hänvisas därför till SBL.

12.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

Anvisningar

till 9 och 13 §§

SLK:s förslag: Ändringarna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: SLK föreslog inga ändringar i denna lag med anledning av att lagen var föremål för översyn. I betänkandet Avskaffa reklamskatten (SOU 1997:53) föreslås att lagen upphävs. Eftersom reglerna inom reklamskatteområdet inte kommer att ändras innan IL träder i kraft föreslår regeringen att hänvisningarna till KL och SIL ändras till att avse IL.

12.14 Förslaget till lag om ändring i lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m.m.

8 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.15 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1978:401) om exportkreditstöd

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller bestämmelser om exportkreditstöd i form av exportkreditavdrag och exportkreditbidrag och tillämpas på exportkreditavtal som har ingåtts under tiden den 13 april 1978–den 31 december 1981. Enligt uppgifter från Exportkreditnämnden som prövar frågan om exportkreditstöd finns inte längre några avtal på vilka lagen tillämpas och den kan därför upphävas.

12.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

20 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Ändringen i andra stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i 20 § om vilken domstol som prövar mål om betalningssäkring ändrades år 1997 i samband med att det infördes en ny skattebetalningslag (prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, SFS 1997:489).

Nuvarande bestämmelse bygger på begreppet hemortskommun. Eftersom en sådan inte definieras i fråga om andra juridiska personer än dödsbon, se kommentaren till 65 kap. 3 § IL och 2 kap. 1 § SBL, behöver den ändras. Det lämpligaste är att behörig länsrätt finns i samma län som det skattekontor som har handlagt framställningen om betalningssäkring. Sista meningen i *första stycket* har med ändrat innehåll brutits ut till ett nytt andra stycke. I stället för länsrätten i Stockholms län, skall i de fall som avses i 2 kap. 1 § tredje stycket sista meningen och 2 § femte stycket sista meningen SBL, den länsrätt inom vars domkrets verkställigheten kan äga rum pröva målet. Ändringen har gjorts för att få en mer ändamålsenlig fördelning av ärendena mellan länsrätterna.

12.17 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:412) om kommunala indelningsdelegerade

20 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna i 20 § är en följd av att begreppen *skattekronor* och *skatteören* slopas.

12.18 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:417) om utdebitering och utbetalning av skatt vid ändring i rikets indelning i kommuner och landsting

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna i 1 § är en följd av att begreppen *skattekronor* och *skatteören* slopas.

12.19 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I betänkandet Rationaliserad fastighetstaxering, del 2 (SOU 1995:148) föreslås att den nuvarande fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall ersättas av en ny lag. SLK föreslår trots detta följdändringar i den nuvarande lagen, eftersom det därefter tillsatts en ny utredning avseende fastighetstaxeringen (dir. 1997:36). Förslaget innehåller dock bara de nödvändiga ändringarna av hänvisningar och en samordning med uttryckssätten i IL. Regeringen följer SLK:s förslag.

1 kap. 5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen i första stycket e till SIL har ändrats till att avse IL.

I andra stycket har en bestämmelse med hänvisning till kyrkolagen (1992:300) tagits bort, eftersom den lagen upphävs den 1 januari 2000.

3 kap. 4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till SIL har ändrats till att avse IL. Dessutom har uttryckssätten anpassats till IL.

24 kap. 1 §, 32 kap. 1 § och 38 kap. 1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till tiden för KL:s ikraftträdande har ersatts med en direkt tidsangivelse.

12.20 Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När bestämmelserna om ackumulerad inkomst integreras i IL behövs här inte någon särskild hänvisning till dem.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till att begreppet *hemortskommun* inte längre används i fråga om andra juridiska personer än dödsbon ersätts detta av de faktorer som avgör var dessa skall beskattas.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL, SIL, lagen (1993:1469) om uppskovsavgifter vid byte av bostad, lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten och lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner har ändrats till att avse IL. I *punkt 1* har dessutom uttrycket *fåmansägt handelsbolag* bytts ut mot *fåmanshandelsbolag* eftersom motsvarande byte gjorts i IL. I *punkt 3* har hänvisningen avseende ackumulerad inkomst slopats, se kommentaren till 1 §. I *punkt 23* har bestämmelserna om uppskovsavgifter justerats för att överensstämma med IL.

19 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och lagen om uppskovsavgifter vid byte av bostad har ändrats till att avse IL.

12.21 Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

1 kap. 2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna är en anpassning till de uttryckssätt som används i IL.

2 kap. 2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Genom ändringen hänvisas till IL i stället för till KL.

2 kap. 4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL, SIL och lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige har ändrats till att avse IL.

Första stycket punkten 15 har tagits bort eftersom den inte längre är aktuell.

I det sista stycket används det nya begreppet *fåmanshandelsbolag* i stället för *fåmansägt handelsbolag*.

12.22 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

1 kap. 9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.23 Förslaget till ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.24 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.25 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 1–3 och 5 §§ samt 6 § (*delvis*) har tagits in i IL (11 kap. 22 och 23 §§). Bestämmelserna i *återstående del av 6 § samt 7–12 §§* tas in i den nya lagen om Forskarskattenämnden. Bestämmelsen i 13 § bör föras över till LSK.

12.26 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

1, 3 och 9 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i paragraferna till KL har ändrats till att avse IL. 9 § har anpassats till IL genom att ordet *beteckningar* bytts ut mot *termer och uttryck*. I förhållande till lagrådsremissen har ett tillägg gjorts i 9 §. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här (jfr kommentaren till TL, avsnitt 33).

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

1, 2, 4, 7 och 14 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Riksskatteverket anför att ordet *en* inte bör sättas in före *utländsk stat* i 1 § första stycket b. Om en inkomst blivit beskattad i flera stater kan förslaget uppfattas som att avräkning endast skall medges för den skatt som har betalats i *en* utländsk stat och att övrig utländsk skatt således inte skulle vara avräkningsbar.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i 1 § till KL och SIL har ändrats till att avse IL. Ändringen i 1 § första stycket till *obegränsat skattskyldig* är en anpassning till IL. I regeringens förslag har ordet *en* före *utländsk stat* tagits bort för att undvika att bestämmelsen tolkas felaktigt på det sätt Riksskatteverket beskrivit. SLK föreslår ett nytt *tredje stycke* som en följd av att expansionsfondsskatt enligt 1 kap. 2 § IL utgör statlig inkomstskatt. Regeringen anser inte att det finns skäl att undanta expansionsfondsskatten från definitionen av statlig inkomstskatt vid tillämpning av bestämmelserna i denna lag.

Hänvisningen i 7 § till SBL har ändrats till att avse IL och till lagen (1993:1537) om expansionsmedel har ändrats till att avse IL. Ändringen i första stycket beror på att *förvärvskälla* och *sammanräknad förvärvsinkomst* inte används i IL. I sista stycket i paragrafen har bestämmelsen om expansionsfondsskatt tagits bort av de skäl som angetts ovan.

Övriga ändringar är redaktionella.

12.28 Förslaget till lag om ändring i utsökningsregisterlagen (1986:617)

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL. Dessutom har uttrycket *fåmansägt handelsbolag* ändrats till *fåmanshandelsbolag* eftersom en sådan ändring gjorts i IL.

12.29 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor

SLK:s förslag: Det finns inte någon bestämmelse som motsvarar den i första stycket 6 utan i stället har det tagits in ett nytt tredje stycke där det står att i fråga om kommunal och statlig inkomstskatt finns bestämmelser i 2 kap. 20 § IL.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I SLK:s förslag tas den materiella regleringen in i IL och här i lagen om homosexuella sambor hänvisas dit. Som framgår av författningskommentaren till 2 kap. 20 § har regeringen valt att behålla den metod som finns i dag, nämligen att ta in den materiella regleringen här i lagen om homosexuella sambor.

I dag gäller alla bestämmelser som finns om sambor i KL och SIL också för homosexuella sambor utom den bestämmelse som i regeringens förslag till IL är placerad i 58 kap. 9 §. I kommentarerna till 2 kap. 20 § och 58 kap. 9 § har regeringen föreslagit att samtliga bestämmelser om sambor skall gälla också för homosexuella sambor. Därför behövs det inte en uppräkningslista av de lagrum som skall gälla för homosexuella sambor, utan i stället nämns hela IL i punkten 6.

Lagen om uppskovsavgift vid byte av bostad upphävs i 2 § punkten 22 i ILP. I denna lag tas därför punkten 15 bort.

12.30 Förslaget till lag om ändring i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank

4 kap. 4 §

SLK:s förslag: Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har bytts ut mot IL.

12.31 Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:532) om tillstånd för anställning på fartyg

1 §

SLK:s förslag: Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har bytts ut mot IL.

12.32 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1989:1035) om särskild insamling av uppgifter från bostadsrättsföreningar m.fl.

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uppgiftsskyldigheten för bostadsrättsföreningar m.fl. infördes för att skapa underlag för

Bostadsrättsvärderingskommitténs arbete med ett system för taxering och beskattning av bostadsrättslägenheter och bostadsrättsföreningar (prop. 1989/90:50 s. 108 f.). Kommittén slutförde sitt arbete genom betänkandet Fastighetstaxering m.m. – Bostadsrätter (SOU 1992:8). Lagen kan således upphävas.

12.33 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

1 kap. 1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL, SIL och lagen (1993:1537) om expansionsmedel har ändrats till att avse IL.

1 kap. 3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

Ordet *begrepp* har bytts ut mot *termer och uttryck* eftersom en sådan ändring gjorts i 2 kap. 1 § IL. Ordet *innebörd* har ersatts med *betydelse* vilket bättre stämmer överens med ordvalet i IL. I andra stycket finns ett tillägg som innebär att bestämmelserna om juridiska personer också skall tillämpas på handelsbolag och dödsbon i denna lag.

Lagrådet anser att tillägget är onödigt och anför följande. Enligt förslaget till ny lydelse av 1 kap. 3 § första stycket har termer och uttryck som används i denna lag samma innebörd som i inkomstskattelagen (1999:000) och lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt. I ett nytt *andra stycke* föreskrivs att bestämmelser om juridiska personer skall tillämpas också på handelsbolag och dödsbon. Enligt 2 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen skall bestämmelserna om juridiska personer inte tillämpas på dödsbon och svenska handelsbolag. Den bestämmelsen gäller emellertid inte vid tillämpningen av förevarande lag (jfr vad Lagrådet i sitt avgivna yttrande över förslag till inkomstskattelag har anfört i anslutning till 2 kap. 1 § i den lagen). Som Skattelagskommittén har framhållit behöver det därför inte föreskrivas i förevarande lag att bestämmelser om juridiska personer skall tillämpas på handelsbolag och dödsbon; det gäller även utan en sådan föreskrift. Däremot behövs en föreskrift, motsvarande 2 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen, om att bestämmelser om juridiska personer skall tillämpas på svenska värdepappersfonder; en sådan fond är ju inte en juridisk person. En föreskrift av detta innehåll bör, i enlighet med Skattelagskommitténs förslag, tas in i ett andra stycke i 1 kap. 3 § i förevarande lag i stället för den bestämmelse i detta stycke som det remitterade förslaget innehåller.

Regeringen gör följande bedömning. Lagrådet har anfört i anslutning till 2 kap. 1 § IL att föreskrifter om att t.ex. ”bestämmelserna om X skall tillämpas också på Y” inte är definitioner och således inte omfattas när

det i en annan lag föreskrivs att termer och uttryck som används i den lagen har samma betydelse som i IL. Lagrådet anser att om man vill att de begrepp som används i dessa lagar skall ges samma tillämpningsområde som i IL måste det utsägas särskilt. I lagrådsremissen om följdändringar med anledning av den föreslagna inkomstskattelagen utgick regeringen från att när det i dag står i en lag att begrepp har samma innebörd eller betydelse som i t.ex. KL eller SIL avses även att begreppen har samma tillämpningsområde. I dag torde det normalt inte göras åtskillnad mellan definierade och inte definierade begrepp på det sätt Lagrådet beskrivit. Det remitterade förslaget innebar att alla termer och uttryck skulle ha samma betydelse och innebörd som i IL förutom svenska handelsbolag och dödsbon som reglerades särskilt i andra stycket. Lagrådets synsätt och förslag innebär dock att bara definierade termer och uttryck kommer att ha samma tillämpningsområde i denna lag och i IL. Det är inte avsikten. Regeringen har, mot bakgrund av vad Lagrådet anfört, inget att invända mot att denna åtskillnad görs i IL men föreslår i stället att första stycket kompletteras med orden *och tillämpningsområde*. Det innebär att svenska handelsbolag och dödsbon bör läggas till såsom i det remitterade förslaget eftersom de i TL omfattas av bestämmelserna om juridiska personer.

3 kap. 3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Eftersom uttrycket *inkomst av kapital* inte används i IL ersätts det med *intäkter i inkomstslaget kapital*. Avsikten är att endast intäkter, och inte avdrag, får beslutas på grundval av kontrolluppgifter.

4 kap. 5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

4 kap. 11 a §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen motsvarar 8 § första stycket SAIL. Lagen kom till år 1951 (prop. 1951:170, bet. 1951:BevU62) och 8 § innehöll redan då bestämmelser av i allt väsentligt motsvarande innehåll. Bestämmelserna har sedan ändrats på grund av ändringar i förfarandet, senast i samband med införandet av TL år 1990 (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, SFS 1990:343). Bestämmelsen har utformats med utgångspunkt i att frågan alltid avgörs genom omprövning.

I övrigt anser regeringen inte att det finns behov av några särregler i fråga om förfarandet när reglerna om ackumulerad inkomst tas in i IL. Det skall alltså ingå i taxeringen att pröva att det är fråga om sådan in-

komst på vilken reglerna är tillämpliga, att beloppsgränserna är uppnådda och fördelningstiden. I skatteberäkningen ingår sedan själva uträkningen och jämförelsen med vanlig skatteberäkning och med begränsningsregeln.

Att reglerna tillämpas först efter ansökan framgår av 66 kap. 2 § IL, som motsvarar 4 § första meningen SAIL. Återstoden av 4 § är en hänvisning till LSK och TL, som alltså blir onödig, liksom bestämmelsen i anvisningarna till 4 § SAIL att ansökan skall göras hos viss skattemyndighet. Bestämmelsen i anvisningarna att ansökan bör göras i deklARATIONEN har ingen rättsverkan.

Inte heller behövs bestämmelserna om nedsättning och senare omräkning i 5 och 7 §§ SAIL, eftersom även detta följer av bestämmelserna i TL och SBL, beträffande omräkning efter omprövning eller taxeringsåtgärder av 11 kap. 20 § SBL.

Någon anledning att behålla de särskilda reglerna i 8 § andra stycket SAIL i stället för de generella omprövningsreglerna synes inte heller föreligga.

4 kap. 13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

4 kap. 17 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 7 § 5 mom. femte och sjätte styckena SIL finns bestämmelser om att en ideell förening under högst fem beskattningsår i följd kan medges undantag från det s.k. fullföljdskravet, om föreningen avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som brukas av föreningen. Enligt momentets sjunde stycke skall föreningen taxeras för de beskattningsår som medgivandet avsett efter de regler som skulle ha gällt om det inte hade lämnats, om föreningen inte inom föreskriven tid genomfört den investering för vilken dispensen lämnats. Vidare föreskrivs att då gäller bestämmelserna om eftertaxering i 4 kap. 19–22 §§ TL.

Bestämmelserna i momentets femte och sjätte stycken har tagits in i 7 kap. 11 § IL. I 7 kap. 12 § IL föreskrivs att om föreningen inte har genomfört investeringen eller iakttagit något annat villkor i beslutet, är föreningen skattskyldig som om undantaget inte hade medgetts. Däremot har hänvisningen till bestämmelserna om eftertaxering inte tagits med i IL. I stället tas det in en bestämmelse här. Bestämmelserna infördes år 1977 i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL (DsFi 1975:15, prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572) och flyttades över till sina nuvarande platser år 1984 (DsFi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060 f.).

Att de bestämmelser som gäller för ideella föreningar och skall tillämpas i fråga om registrerade trossamfund infördes år 1999 (prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, SFS 1999:296).

4 kap. 18 och 20 §§

SLK:s förslag: Ändringarna finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna i paragraferna består i att hänvisningen till *första stycket* i 17 § har tagits bort eftersom det andra stycket i 17 § upphävdes genom en lagändring år 1991 (prop. 1991/92:43, bet. 1991/92:SkU7, SFS 1991:1902).

4 kap. 23 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Eftersom uttrycket *beskattningsbar förvärvsinkomst* i IL i fråga om juridiska personer har ersatts med *beskattningsbar inkomst* har regeringen lagt till det nya uttrycket här. Liksom i IL ersätts *inkomst av kapital* med *överskott eller underskott i inkomstslaget kapital*.

5 kap. 1, 2 och 13 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Förutom några redaktionella ändringar är ändringarna en följd av att termen *förvärvskälla* inte används i IL.

12.34 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen, som tillkom vid 1990 års skattereform, reglerar den återföring av obeskattade reserver som skall ske senast vid 1996 års taxering. Den kan därför upphävas.

12.35 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna i paragrafen är redaktionella.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I inledningen till paragrafen finns i dag en definition av *passiv näringsverksamhet*. Begreppen passiv och aktiv näringsverksamhet definieras i 2 kap. 23 § IL, varför det inte behövs någon definition här. När definitionen av passiv näringsverksamhet flyttades från KL till denna paragraf infördes bestämmelsen i *första styckets sista mening* att bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs för en förvärvskälla enligt KL (SOU 1991:100, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1551). När definitionen av aktiv näringsverksamhet är flyttad till IL framgår det där att bedömningen görs för varje näringsverksamhet för sig. Bestämmelsen kan därför tas bort här.

I övrigt har en hänvisning till KL ersatts med en hänvisning till IL.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 25 § IL föreskrivs att bestämmelserna om egenavgifter skall tillämpas också på särskild löneskatt enligt denna lag vid tillämpning av IL. IL har ersatt både KL och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto. Det behövs därför inte någon motsvarighet till de nuvarande punkterna 1 och 3.

Övergångsbestämmelser

SLK:s förslag: SLK föreslår inga övergångsbestämmelser.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Övergångsbestämmelserna har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

12.36 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket 6 och 7* har uttrycken för anknytning till Sverige, *i Sverige bosatt* respektive *svensk* bytts ut mot *obegränsat skattskyldig* i enlighet med uttrycks sättet i IL.

I *första stycket 6 och 7 a* finns en definition av pensionssparkonto och kapitalförsäkring. I 12 § finns en generell regel om att begrepp som används i KL och SIL har samma betydelse i denna lag. När hänvisningen i 12 § i fortsättningen kommer att avse IL, finns det inte någon anledning att ha en speciell hänvisning i detta lagrum.

I *första stycket 7 b* finns en hänvisning till de speciella reglerna om att vissa utländska försäkringar anses som pensionsförsäkringar. Hänvisningen här måste stå kvar och har ändrats till att avse IL.

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till hänvisningar till IL. Dessutom har, på samma sätt som genomgående skett i IL, uttryckssättet ”anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig” ersatts med ”inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation”.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen, som avser avdrag för avkastningsskatt vid inkomsttaxeringen, har tagits in i 16 kap. 17 § IL.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. Ordet *begrepp* har ersatts med *termer och uttryck* i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 1 § IL. I förhållande till lagrådsremissen har *och tillämpningsområde* lagts till. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här (jfr kommentaren till TL, avsnitt 33).

Övergångsbestämmelserna till SFS 1990:661

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Kommittén har i huvudbetänkandet föreslagit att lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall upphöra att gälla. Lagen kom till år 1992 (prop. 1991/92:119, bet. 1991/92:NU32). Förutom regler om inkomstskatt finns i lagen också bestämmelser om avkastningsskatt (6 §). Dessa reglerar kontinuitet vid tillämpning av dessa övergångsbestämmelser och har därför förts över hit.

12.37 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till skogskontolagen (1954:142) och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto har ändrats till att avse IL.

12.38 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:692) om upphävande av lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: När lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer upphävdes år 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:692) infördes i övergångsbestämmelserna regler om anskaffningsvärde för andelar i aktiesparfonder enligt den upphävda lagen. Dessa regler har förts över till ILP (4 kap. 79 §) för att det skall bli lättare att hitta dem.

12.39 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter

8 och 13 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna i *8 och 13 §§* är en följd av att bestämmelserna om hemortskommun för fysiska personer flyttas över till SBL när IL ersätter KL och SIL.

12.40 Förslaget till lag om ändring i begravningslagen (1990:1144)

9 kap. 4 §

SLK:s förslag: Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringen är en följd av att begreppen skattekronor och skatteören slopas.

12.41 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har även i övrigt anpassats till IL.

12.42 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.43 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

2, 3 och 5 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i paragraferna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. I 2 § har uttrycket *begränsat skattskyldig* införts och som en följd av detta har 3 § andra stycket blivit onödigt. I samma paragraf har också ordet *begrepp* ersatts av *termer och uttryck*. I förhållande till lagrådsremissen har ett tillägg gjorts. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här (jfr kommentaren till TL, avsnitt 33).

Uttryckssättet i 5 § första och fjärde styckena har anpassats till uttryckssättet i IL.

12.44 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

2, 3 och 5 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med undantag av några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i 2 och 3 §§ till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

I 2 § har också ordet *begrepp* ersatts av *termer och uttryck*. I förhållande till lagrådsremissen har också ett tillägg gjorts. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här (jfr kommentaren till TL, avsnitt 33).

I 3 § har uttrycket *begränsat skattskyldig* införts och som en följd av detta har 5 § andra stycket blivit onödigt.

12.45 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

3 och 4 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i 3 § till KL och i 4 § till KL och SIL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har även i övrigt anpassats till IL (se kommentaren till 2 kap. 1 § och 7 kap. 2 § IL). I förhållande till lagrådsremissen har också ett tillägg gjorts. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här (jfr kommentaren till TL, avsnitt 33).

12.46 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:701) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: År 1996 infördes *dels* bestämmelser i 1 § om skyldighet för stadshypotekskassan att föra över aktierna i Stadshypotek AB till staten vid den tidpunkt och på de villkor som föreskrevs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämde, *dels* en ny 1 a § av innebörd att överföringen inte skulle föranleda uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL (prop. 1996/97:40, bet. 1996/97:FiU1, SFS 1996:1115). Överföringen skedde den 12 december 1996 (Fi 96/4394). Bestämmelsen kan således upphävas.

12.47 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1992:1352) om återföring av allmän investeringsreserv

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller undantag från bestämmelserna om särskilt tillägg vid återföring av investeringsreserv. Återföring skall normalt ske senast vid 1999 års taxering (men skulle i vissa undantagsfall kunna ske så sent som vid 2001 års taxering). Lagen kan således upphävas i samband med att IL införs.

- 12.48 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1992:1485) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid 1994 och 1995 års taxeringar

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller särskilda regler för beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 1994 och 1995 års taxeringar och kan därför upphävas.

- 12.49 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller bestämmelser om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete under tiden den 15 februari 1993–den 31 december 1994 och kan därför upphävas.

- 12.50 Förslaget till lag om ändring i lagen om bostadsbidrag (1993:737)

4, 4 a, 4 b och 7 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från några redaktionella ändringar och att punkten som behandlar utomlands bosatta personer har kommit till genom senare lagstiftning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Två nya paragrafer, 4 a § och 4 b §, har införts och uttryckssätten i 4 och 7 §§ ändrats, allt för att anpassa till uttryckssätten i IL. Hänvisningarna i 4 § till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

- 12.51 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande

3 kap. 2 § samt 4 kap. 1 och 4 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till att avse IL.

12.52 Förslaget till lag om upphävande av lagen
(1993:1519) om avdrag för kostnader för bilresor till
och från arbetsplatsen vid 1995–1997 års taxeringar

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen, som innehåller beloppet för avdrag vid 1995–1997 års taxeringar för utgifter för arbetsresor med egen bil, kan upphävas i anslutning till att IL antas.

12.53 Förslaget till lag om upphävande av lagen
(1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

SLK:s förslag: SLK föreslår att bestämmelserna i lagen anpassas till IL.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen, som innehåller bestämmelser om återföring av skatteutjämningsreserv, kan upphävas i nära anslutning till att IL införs. Skatteutjämningsreserven skall återföras normalt vid 2001 års taxering (undantagsvis vid 2002 års taxering). Lagen föreslås därför upphävas vid utgången av år 2001. Den upphävda lagen skall tillämpas på 2002 och tidigare års taxeringar.

12.54 Förslaget till lag om ändring i ordningslagen
(1993:1617)

3 kap. 26 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till SIL har ändrats till att avse IL.

12.55 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200)

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna i 1 kap. 4 och 14 §§, 2 kap. 7 §, 3 kap. 11 a och 27 §§, 4 kap. 1, 3 och 8 §§, 6 a kap. 2 §, 8 kap. 9 § och 13 kap. 13 § till KL och/eller SIL har ändrats till att avse IL.

Avsikten med hänvisningen från 4 kap. 1 § till 13 kap. IL är att nuvarande tillämpning skall behållas i avvaktan på resultatet av utredningen (Fi 1999:03) om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m. (dir. 1999:10). Detsamma gäller de föreslagna ändringarna i 4 kap. 8 §. Utredningen skall se över bl.a. mervärdesskattelagens yrkesmässighetsbegrepp.

I 2 kap. 7 § har *omsättningstillgång* bytts ut mot *lagertillgång* för att få överensstämmelse med terminologin i IL.

12.56 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till att avse IL. Regeringen anser att den nuvarande hänvisningen till 33 § 1 mom. KL innefattar också begränsningarna i 33 § 2 mom. KL och regleringen i anvisningarna till 33 § KL. Bestämmelsen har utformats i enlighet härmed.

12.57 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

28 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Ändringen i det nya andra stycket finns inte med i SLK:s förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Nuvarande bestämmelse om hemortskommun behöver ändras eftersom en sådan inte definieras i fråga om juridiska personer. Det lämpligaste är att ärendet skall handläggas av den länsrätt inom vars domkrets ärendet om den särskilda tvångsåtgärden har handlagts. Sista meningen i första stycket har förts över med ändrat innehåll till ett nytt andra stycke. I stället för länsrätten i Stockholms län, skall i de fall som avses i 2 kap. 1 § tredje stycket sista meningen och 2 § femte stycket sista meningen SBL, den länsrätt inom vars domkrets beslut om åtgärd skall verkställas eller har verkställts. Ändringen har gjorts för att få en mer ändamålsenlig fördelning av ärendena mellan domstolarna.

12.58 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 3 § lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen finns regler om skattefrihet för låntagare som fick andelar vid ombildningen vid årsskiftet 1994/95 av landshypoteksinstitutionen och om anskaffningsvärdet för andelarna. Lagen kom till år 1994 (prop.

1993/94:216, bet. 1993/94:NU27). Bestämmelsen om skattefrihet är inte längre aktuell medan bestämmelsen om anskaffningsvärde har betydelse även i framtiden. Bestämmelsen har förts över till ILP (4 kap. 84 §) för att det skall bli lättare att hitta den.

Lagen kan upphävas eftersom 3 § flyttas över till ILP. I 2 § finns bestämmelser om att avsättningar till reservfonden skall återföras senast vid 2002 års taxering. Den bestämmelsen skall dock alltjämt tillämpas vid 2002 och tidigare års taxeringar.

12.59 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:774) om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen, som innehåller särskilda regler för beskattning av utdelning vid 1995 års taxering, kan numera upphävas.

12.60 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter

5 kap. 1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.61 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen i 3 § första stycket till KL har ändrats till att avse IL.

12.62 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

1 kap. 4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.63 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:1852) om beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 1996–1999 års taxeringar

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen, som innehåller särskilda regler för beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 1996–1999 års taxeringar, kan upphävas i anslutning till att IL antas.

12.64 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 25 § IL har tagits in en bestämmelse om tillämpningen av termen egenavgifter. Av den följer att bestämmelserna om egenavgifter skall tillämpas också på allmän löneavgift. IL har ersatt KL och lagen (1979:611) om upphovsmannakonto. Det behövs därför inte någon bestämmelse som motsvarar punkterna 1 och 3 i 4 §.

12.65 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller bestämmelser om skattereduktion för utgifter för aktieförvärv under år 1996 och kan således upphävas.

12.66 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller bestämmelser om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbeten under

tiden den 15 april 1996–den 31 mars 1999 och kan således upphävas i anslutning till att IL antas.

12.67 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet SRS* anför att på kort sikt kommer det att vara svårt att bilda sig en uppfattning om vilka övergångsbestämmelser som gäller varför de bör hållas samman i en lag. Samfundet har inget att erinra mot SLK:s förslag såsom en långsiktig lösning.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller regler om skatteeffekter vid övertagande av verksamheten i ett upplöst aktiebolag vars aktiekapital inte höjts till minst 100 000 kronor före utgången av år 1998. Lagen infördes år 1996 (Ds 1995:81, prop. 1995/96:168, bet. 1995/96:SkU27).

Ett antal av bestämmelserna reglerar vad som gäller i anslutning till att verksamheten tas över. Sådana regler behövs inte längre när IL har trätt i kraft, varför regeringen föreslår att de upphävs.

Andra regler innehåller bestämmelser om skattemässig kontinuitet. SLK föreslår att de flesta sådana regler som gäller inkomstskatt skall flyttas till ILP. Bestämmelserna i 8 § första stycket, 10 § andra stycket, 11 § andra stycket och 15 § gäller emellertid bara under en kortare, överblickbar tid. Dessa paragrafer låter SLK stå kvar i sin helhet i denna lag, så att de kan upphävas när bestämmelserna inte längre är aktuella.

Bestämmelser om vissa andra skatter i 6 §, 8 § andra stycket och 9 § behålls. I 3 § finns en bestämmelse om uttagsbeskattning vid övertagandet som gäller såväl inkomstskatt som mervärdesskatt. SLK föreslår att hela paragrafen upphävs.

Svenska Revisorsamfundet SRS anser att det blir svårare att ha överblick över reglerna när de splittras upp på flera lagar. Regeringen har i och för sig förståelse för samfundets invändning. Regeringen anser dock att svårigheterna inte skall överdrivas. Reglerna som flyttas kommer att finnas i ILP. Det blir således bara två lagar som den skattskyldige måste känna till. Det är vidare, enligt regeringens bedömning en fördel om de regler som behandlar inkomstbeskattningen, i möjligaste mån är samlade i IL och ILP. Regeringen följer därför SLK:s förslag.

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lydelsen i den paragraf som anger förutsättningarna för att lagen skall tillämpas har behållits och därför har här bara lagts till *den upphävda* kommunalskattelagen.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen reglerar vad som gäller vid övertagandet – bl.a. uttagsbeskattning – varför den inte behövs.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I *första stycket* finns bestämmelser om vad som gäller vid övertagandet – bl.a. i fråga om kapitalvinst och kapitalförlust – varför de inte behövs.

Bestämmelsen i *andra stycket* om skattemässig kontinuitet vid beräkning av kapitalvinst flyttas till 4 kap. 71 § ILP.

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i *första stycket* – om tillämpning av punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 22 § KL – behövs inte eftersom den reglerar vad som gäller vid övertagandet.

Andra och tredje styckena om beräkning av anskaffningsvärdet för privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter flyttas till 4 kap. 74 § ILP.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i första, tredje och fjärde styckena behövs inte. Bestämmelsen i andra stycket om skattemässig kontinuitet i fråga om värdeminskningssavdrag m.m. på byggnader, markanläggningar och inventarier flyttas till 3 kap. 2 § ILP. Detsamma gäller bestämmelsen i sista stycket om de intäkter och avdrag som varit hänförliga till aktiebolaget.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första och andra styckena* kan bara bli tillämpliga under en kortare, överblickbar tid, varför de behålls med nuvarande lydelse.

Också bestämmelsen i *tredje stycket* kan bara tillämpas under en kortare tid, varför den inte flyttas över till ILP. Eftersom den innehåller en hänvisning till KL måste den emellertid ändras så att hänvisningen görs till IL. Avsikten synes vara att begränsa avdragsrätten endast för nystar-

tad verksamhet (prop. 1995/96:168 s. 38), dvs. inte för litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Här hänvisas därför inte till 62 kap. 4 § IL.

Bestämmelsen i *dagens fjärde stycke* reglerar vad som gäller det första beskattningsåret då verksamheten redovisas hos övertagaren. Det behövs därför inte.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen innehåller en bestämmelse om beräkning av det justerade ingångsvärdet för en andel i ett handelsbolag. Den flyttas över till 4 kap. 91 § ILP.

13 och 14 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beräkning av räntefördelningsunderlaget och om expensionsmedel behövs inte när IL träder i kraft. De föreslås därför upphäva.

16 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen gäller uppgiftslämnande när övertagaren första gången skall deklarerera för den övertagna verksamheten. Den kan därför upphävas.

18 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL och SIL har ändrats till att avse IL. Vidare har ordet *begrepp* bytts ut mot *termer och uttryck* samt orden *och tillämpningsområde* lagts till (jfr 2 kap. 1 § IL). Tillägget har gjorts med anledning av Lagrådets yttrande till 2 kap. 1 § IL.

12.68 Lagen (1996:810) om registrering av riksdagsledamöters åtaganden och ekonomiska intressen

10 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

12.69 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd

25 §

SLK:s förslag: Överensstämmer, bortsett från en senare lagändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Uttryckssättet i *paragrafen* har ändrats för att anpassa till uttryckssätten i IL och hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. Bestämmelsen ändrades senast år 1999 (prop. 1998/99:78, bet. 1998/99:SfU9, SFS 1999:396).

12.70 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Lagen innehåller bestämmelser om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar och kan således upphävas i anslutning till att IL antas.

12.71 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL och SIL har ändrats till att avse IL.

I 1 § har ordet *begrepp* ersatts av *termer och uttryck*. I förhållande till lagrådsremissen har ett tillägg gjorts. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här. Normalt omfattar termerna och uttrycken i IL såväl svenska som utländska företeelser. Om bara svenska företeelser avses anges det särskilt, t.ex. svenska handelsbolag och svenska värdepappersfonder. Av bestämmelserna i denna paragraf följer att även om IL bara omfattar svenska företeelser gäller det inte vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag. Utländska företeelser omfattas av bestämmelserna om inte annat anges i denna lag eller framgår av sammanhanget.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till innehållet i 1 § tredje stycket har paragrafhänvisningarna tagits bort när det gäller sådana termer och uttryck som finns med i listan i 2 kap. 1 § IL. I *första stycket 1* har det nya begreppet *privatbostadsrätt* förts in. *Första stycket 2* har justerats eftersom en sådan begäran som avses där avser karaktären av privatbostad. Ändringarna i *första stycket 6 och 7* beror på att begreppen *delägarrätt* och *fordringsrätt* förts in i IL och definierats där.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. Dessutom har begreppen *begränsat* och *obegränsat skattskyldig* som används i IL förts in varigenom första stycket 3 och andra stycket första meningen kunnat slopas.

7 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begreppet *begränsat skattskyldig* har förts in även här.

11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Det nya begreppet *privatbostadsrätt* har förts in här.

12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till SIL har delvis ersatts med de nya begreppen *delägarrätt* och *fordringsrätt*, delvis ändrats till att avse IL.

14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har anpassats till IL.

21–23 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till att samtaxeringsreglerna i KL inte tagits med i IL, har i lagrådsremissen en motsvarande reglering införts i två nya paragrafer, 22 och 23 §§, medan nuvarande 22 § fått beteckningen 24 §.

Lagrådet anför följande. Bestämmelserna i 21–23 §§ om sambeskattnings utgör en osystematisk blandning av regler om vilka personer som skall sambeskattas, vilka beskattningsår som sambeskattnings skall ske och hur förmögenheten skall beräknas vid sambeskattnings. Regleringen skulle enligt Lagrådets mening bli mer överskådlig, om bestämmelserna i 21 § första stycket samt 22 och 23 §§ samlas i en paragraf medan bestämmelserna i 21 § andra och tredje styckena förs över till en följande paragraf. Dessa nya paragrafer får då betecknas 21 och 22 §§ samtidigt som den föreslagna 23 § får utgå.

Lagrådet anför vidare att i 1 § tredje stycket föreskrivs att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i inkomstskattelagen. Begreppet makar har inte definierats i den lagen. Enligt vad Lagrådet har förordat i sitt yttrande över förslag till inkomstskattelag skall bestämmelser om makar i den lagen dock tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans. Vill man att termen makar skall tillämpas på motsvarande sätt i förevarande lag, bör bestämmelsen i 1 § tredje stycket kompletteras med en föreskrift om att termer och uttryck i denna lag skall ges samma tillämpning som i inkomstskattelagen (jfr Lagrådets kommentar till 2 kap. 1 § i den lagen). Enligt Lagrådets mening är det emellertid i detta fall en bättre lösning att i reglerna om sambeskattnings räkna upp alla de personer som skall sambeskattas.

Regeringen har formulerat bestämmelserna i 21 och 22 §§ i enlighet med Lagrådets förslag. Nuvarande 22 § får beteckningen 23 §.

Bestämmelserna i 21 § *andra stycket första meningen* motsvarar 65 § andra stycket och punkt 2 av anvisningarna till 65 § KL. Det förra lagrummet infördes år 1952 (prop. 1952:213, bet. 1952:BevU50, SFS 1952:405) och det senare år 1960 (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172).

Bestämmelserna *tredje meningen* motsvarar 65 § tredje stycket KL som också kom till år 1960 (förarbeten, se föregående stycke).

Bestämmelserna i *fjärde meningen* motsvarar 65 § *fjärde stycket KL* som har funnits med sedan KL:s tillkomst.

Bestämmelsen om barns ålder i *tredje stycket första meningen* motsvarar 65 § första stycket första meningen KL. Bestämmelsen fanns med redan vid KL:s tillkomst men då var den avgörande tidpunkten ingången av taxeringsåret. År 1945 ändrades tidpunkten till den 1 november året före taxeringsåret (prop. 1945:370, bet. 1945:BevU65, SFS 1945:897). Med hänsyn till att det här aldrig kan vara fråga om annat beskattningsår än kalenderåret har uttrycket den 1 november beskattningsåret använts.

12.72 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:324) om begränsning av skatt

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till KL och SIL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har anpassats till IL.

I paragrafen har ordet *begrepp* ersatts av *termer och uttryck*. I förhållande till lagrådsremissen har *och tillämpningsområde* lagts till. Lagrådet har i anslutning till 2 kap. 1 § IL anfört att om termer och uttryck i IL inte bara skall ha samma betydelse utan också samma tillämpningsområde i en annan lag måste det anges särskilt i den senare lagen. Orden *och tillämpningsområde* har därför lagts till här. Normalt omfattar termerna och uttrycken i IL såväl svenska som utländska företeelser. Om bara svenska företeelser avses anges det särskilt, t.ex. svenska handelsbolag och svenska värdepappersfonder. Av bestämmelserna i denna paragraf följer att även om IL bara omfattar svenska företeelser gäller det inte vid tillämpningen av bestämmelserna här. Utländska företeelser omfattas av bestämmelserna om inte annat anges i denna lag eller framgår av sammanhanget.

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begreppet *obegränsat skattskyldig* som införts i IL har tagits in här.

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningen till skattebetalningslagen (1997:483) har ändrats till att avse IL.

12.73 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap. 3 §

SLK:s förslag : Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I paragrafen har en ny sista mening lagts till av vilken det framgår att vid tillämpning av bestämmelserna i denna lag avses med juridisk person även dödsbon och handelsbolag. Lagrådet anför att tillägget är onödigt och hänvisar till vad det anfört i anslutning till TL. Regeringen har i stället här i första meningen, såsom i 1 kap. 3 § TL, kompletterat med orden *och tillämpningsområden* (se kommentaren till 1 kap. 3 § TL)

1 kap. 6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har anpassats till IL. I definitionen av näringsverksamhet har strukits ”om den är skattepliktig här i landet”. Enligt författningskommentaren när bestämmelsen infördes (prop. 1996/97:100 s. 521) har begreppet utvidgats till att också omfatta sådan verksamhet som kan bedrivas här i landet av någon som inte är skattskyldig här men som, om verksamheten bedrivits av någon här skattskyldig, varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet. Eftersom bestämmelsen i 13 kap. IL inte innehåller någon inskränkning att den gäller bara för verksamhet som skall tas upp till beskattning här i landet behövs inte tillägget. Även om verksamheten bedrivs utomlands är den ju *av sådant slag* att den räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap.

2 kap. 1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Av kommentaren till 65 kap. 3 § IL framgår att det inte finns någon definition av begreppet hemortskommun i IL. I stället hänvisas till 2 kap. 1 § SBL. Regleringen ändras inte materiellt, utan i denna paragraf förs bara in ordet hemortskommun.

Bestämmelserna om hemortskommun finns i dag i 66 § KL och anvisningarna till paragrafen. I 14 § SIL finns en hänvisning dit. Bestämmelserna har funnits i 66 § KL med anvisningar alltsedan lagens tillkomst. Bestämmelsen i *andra styckets första mening* kommer från 66 § första stycket och den i *andra meningen* från 66 § andra stycket KL för bosatta och från punkt 1 av anvisningarna till 66 § KL för dem som vistas här stadigvarande. Dessa bestämmelser har i stort sett varit materiellt oförändrade sedan år 1945 (prop. 1945:370, bet. 1945:BevU65, SFS 1945:897). Bestämmelsen i *tredje meningen* om väsentlig anknytning lades till år 1986 (prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5, SFS 1986:1113).

Det kan tilläggas att i bestämmelserna om juridiska personer i 2 kap. 2 § tas inte in några bestämmelser om hemortskommun, eftersom det inte finns något behov av sådana. I fråga om dödsbon finns det emellertid bestämmelser om hemortskommun i 65 kap. 3 § IL.

2 kap. 2 §

SLK:s förslag: Ändringen finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I första–tredje styckena har av förenklingsskäl lagts till att det avgörande är var den juridiska personens huvudkontor respektive säte var beläget den 1 november året före det då beslutet skall fattas. Ändringen innebär att samma skattemyndighet blir behörig att besluta i ärenden rörande den skattskyldige även om huvudkontoret eller sättet flyttas till en annan ort under året. I det nya *fjärde stycket* anges i *första meningen* i fråga om juridiska

personer som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet skall fattas, att beslutet fattas av skattemyndigheten i den region där huvudkontoret eller sätet var beläget då den juridiska personen bildades. I *andra meningen* har gjorts ett förtydligande avseende dödsbon. Om den avlidne har bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsfallsåret skall beslut året efter dödsfallsåret fattas av skattemyndigheten i den region där den avlidne senast var folkbokförd.

2 kap. 3 §

Bestämmelsen blir onödig på grund av ändringarna som föreslås i 2 §.

3 kap. 1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringen är en följd av förslaget till ändring i 2 kap. 1 §.

4 kap. 13 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Ändringarna är en följd av att begreppet *fåmansägt handelsbolag* har ersatts med *fåmanshandelsbolag* i IL.

5 kap. 2 och 3 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. I vissa fall har hänvisningarna ersatts av en uttryckligare reglering.

5 kap. 4, 9 och 11 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: I KL används uttrycket bosatt också för den som har väsentlig anknytning till Sverige (se punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) och för den som stadigvarande vistas här (se 68 § KL). Enligt 69 § KL gäller bestämmelserna om bosatta också på bl.a. svenska medborgare som tillhör svensk beskickning i utlandet. I IL används begreppet bosatt för en mer begränsad grupp, nämligen för dem som verkligen är bosatta här. När även andra grupper avses används begreppet obegränsat skattskyldig, se kommentaren till 3 kap. 3 och 4 §§ IL. Här i SBL avses det vidare begreppet, varför här har ändrats till obegränsat respektive begränsat skattskyldig.

I 9 § 4 har dubbelbeskattningsavtal bytts ut mot skatteavtal eftersom det är den termen som används i IL.

8 kap. 4, 5, 17, 19 och 23 §§ samt 9 kap. 2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från några redaktionella ändringar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL. I 8 kap. 5 § behövs det ingen hänvisning till IL i fråga om *sjöinkomst* eftersom termer som används i denna lag enligt 1 kap. 3 § har samma innebörd som i bl.a. IL, där begreppet *sjöinkomst* definieras.

11 kap. 9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Eftersom bestämmelserna om skattereduktion flyttas över från 11 § till 65 kap. 9–11 §§ IL ändras hänvisningen till att avse IL.

11 kap. 11 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i *första stycket* om skattereduktion för underskott i inkomstslaget kapital har flyttats till 65 kap. 9 § IL. Bestämmelserna i *andra stycket* om skattereduktion för allmän pensionsavgift har flyttats till 65 kap. 10 § IL. *Tredje stycket* om skattereduktion för dem som har *sjöinkomst* har flyttats till 65 kap. 11 § IL. Bestämmelserna i *fjärde stycket* om i vilken ordning skattereduktionerna skall ske är flyttad till 65 kap. 12 §. Förslaget här utgår i från förslaget till ändring i SBL i prop. 1999/2000:1.

11 kap. 12 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om beräkningen av kommunal inkomstskatt flyttas över till 65 kap. 3 § IL.

11 kap. 14 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Begreppen *bosatt* och *stadigvarande vistas här* har ersatts av *obegränsat skattskyldig*, se kommentaren till 5 kap. 4, 9 och 11 §§.

Ansvar vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

12 kap. 9 a §

SLK:s förslag: Bestämmelsen och rubriken finns inte med i SLK:s förslag.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen kommer från 2 § andra och tredje meningarna i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfonder. Den lagen föreslås upphävd i 1 kap. 2 § ILP. Resten av 2 § har tagits in i 39 kap. 20 § IL. I kommentaren till den paragrafen finns en motivering till varför det tas in en bestämmelse här.

12.74 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

Eftersom lagen infördes år 1998 finns ändringarna inte med i SLK:s förslag.

2 kap. 4, 6, 13, 14, 16 och 19 §§

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL och SIL har ändrats till att avse IL och uttryckssätten har anpassats till IL. Definitionen av *aktiv näringsverksamhet* i 6 § har flyttats till 2 kap. 23 § IL, se kommentaren till nämnda paragraf. Av Bestämmelserna i IL framgår att bedömningen görs för varje näringsverksamhet för sig. Bestämmelsen i 6 § sista stycket kan därför tas bort här. Övriga ändringar har gjorts för att anpassa uttryckssätten till IL.

Övergångsbestämmelsen har formulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

12.75 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv

Eftersom lagen infördes år 1998 finns ändringarna inte med i SLK:s förslag.

1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL i dess lydelse den 1 januari 1999 har ändrats till att avse den upphävda lagen.

7 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till att avse IL. Övriga ändringar har gjorts för att anpassa uttryckssätten till IL.

12.76 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:000)

Eftersom nya bokföringslagen föreslås införas i år i prop. 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m., finns ändringarna inte med i SLK:s förslag.

2 kap. 6 § och 3 kap. 1 §

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Hänvisningarna till KL har ändrats till att avse IL.

12.77 Förslaget till lag om Forskarskattenämnden

Lagen innehåller de delar av lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige (forskarskattelagen) som avser Forskarskattenämndens sammansättning och förfarandet där. De materiella bestämmelserna har tagits in i IL (11 kap. 22 och 23 §§) och en bestämmelse om uppgiftslämnande avses bli överförd till LSK. De flesta bestämmelserna är oförändrade sedan lagens tillkomst (prop. 1984/85:76, bet. 1984/85:SkU22).

Uppgifter

1 §

SLK:s förslag: Överensstämmer bortsett från en redaktionell ändring med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen är hämtad från 6 § första stycket första meningen forskarskattelagen.

Sammansättning

2 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen kommer från 6 § första och andra styckena forskarskattelagen.

3 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen motsvarar 6 § tredje stycket forskarskattelagen. Bestämmelsen ändrades år 1991 i anledning av att Närings- och teknikutvecklingsverket inrättades (prop. 1991/92:25 bil. 11, bet. 1991/92:NU13, SFS 1991:2024).

4 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen motsvarar 7 § forskarskattelagen.

Handläggning

5 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen kommer från 8 § forskarskattelagen.

6 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen motsvarar 9 § forskarskattelagen. Omröstningsreglerna justerades år 1986 (prop. 1986/97:39, bet. 1986/87:KU39, SFS 1986:1189).

7 och 8 §§

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragraferna motsvarar 10 och 11 §§ forskarskattelagen.

Överklagande

9 §

SLK:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Kommentar och skälen för regeringens förslag: Paragrafen motsvarar 12 § forskarskattelagen.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 september 1999

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Ulvskog, Lindh, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Wärnersson, Lejon, Lövdén, Ringholm

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.