

Statsrådet och chefen för Finansdepartementet Bosse Ringholm

Genom beslut vid regeringssammanträde den 10 september 1998 fick jag i uppdrag att se över företagsskattefrågor som rör i huvudsak omstruktureringar av företag (*Utredning 1*, dir. 1998:55). I denna del kan uppdraget uppfattas som en fortsättning på mitt uppdrag som särskild utredare i 1992 års företagsskatteutredning. Uppdraget avsåg också en översyn av de regler som gäller för beskattning av byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomt-rörelse. Vid samma regeringssammanträde fick jag även i uppdrag att göra en översyn av reglerna om svenska företags möjligheter att skattefritt ta emot utdelning på andelar i utländska juridiska personer (*Utredning 2*, dir. 1998:74). Jag skulle också analysera om det är möjligt och lämpligt att gå över till konventionell beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag.

Experter har förordnats i utredningarna, se förteckning. Sekreterare i Utredning 2 har varit kammarrättsassessorn Annelie Sjöberg och, fr.o.m. den första november 1999, skattejuristen Rolf Tyllström. Sjöberg har varit tjänstledig under den tid Tyllström har varit sekreterare. Tyllström har även i viss utsträckning under hand medverkat som sekreterare i Utredning 1.

Av olika skäl är det önskvärt att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Detta har emellertid tidigare inte varit möjligt på grund av att ett skydd mot en viss typ av skattearbitrage med användning av dotterföretag i utlandet (*ränteavdragsarbitrage*) skulle förloras. Under arbetets gång kom det att framstå som en möjlighet att huvuduppgiften för Utredning 2 skulle kunna lösas på ett sådant sätt att möjligheter skapas för ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Under våren år 2000 stod det klart att möjligheterna till en lösning av problemet med ränteavdragsarbitrage var goda genom ändrade regler för s.k. cfc-beskattning, även om många tekniska

frågor återstod att lösa. Det hade då också kommit fram att den tyska regeringen arbetade på ett lagförslag med delvis samma inriktning. Med anledning av detta redogjorde jag i en skrivelse den 17 april 2000 till statsrådet Ringholm för den inriktning som arbetet i utredningarna tagit och anmälde att jag avsåg att lämna ett gemensamt betänkande från utredningarna under januari 2001.

I det gemensamma betänkandet som nu lämnas föreslås att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och att cfc-reglerna ändras på ett sätt som möjliggör detta. Förslaget är villkorat av att EU:s uppförandekod för företagsbeskattning inte lägger hinder i vägen. Vidare lämnas förslag bl.a. om att fasta driftställen i Sverige för utländska skadeförsäkringsföretag skall beskattas enligt konventionell metod.

Uppdraget för Utredning 2 är härmed utfört. Förslaget att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar skall avskaffas undanröjer vissa frågor som det har ankommit på Utredning 1 att lösa. Här kan särskilt nämnas den svåra frågan om värdeöverföringar. I fråga om Utredning 1 kvarstår emellertid tekniska frågor rörande omstruktureringar m.m. och översynen av de regler som gäller för beskattning av byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse.

Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats av experterna Gunnar Johansson, Björn Ohde, Gunnar Rabe och Olle Stenman.

Härmed överlämnas utredningarnas gemensamma betänkande Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11).

Stockholm i januari 2001

Klas Herrlin

/Rolf Tyllström

Experter

Utredningen om vissa företagsskattefrågor

| | fr.o.m. |
|------------------|------------|
| Roland Armholt | 1998-10-21 |
| Per Danielsson | 1998-10-21 |
| Stefan Ersson | 1998-10-21 |
| Gunnar Forsling | 1998-10-21 |
| Gunnar Johansson | 1998-10-21 |
| Lena Lagercrantz | 1998-10-21 |
| Ewa Lindbeck | 1998-10-21 |
| Ingrid Melbi | 1998-10-21 |
| Anne Rutberg | 1998-10-21 |
| Olle Stenman | 2000-04-25 |
| Johan Svanberg | 1998-10-21 |

Utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor

| | fr.o.m. | t.o.m. |
|-------------------|------------|------------|
| Stefan Bergqvist | 2000-02-01 | |
| Peter Brose | 2000-09-01 | |
| Stefan Ersson | 1998-10-21 | |
| Roland Gustafsson | 1998-10-21 | |
| Per Hultgren | 1998-10-21 | |
| Bo Lindén | 2000-02-01 | |
| Fredrik Lundqvist | 1998-10-21 | 2000-08-15 |
| Björn Ohde | 1998-10-21 | |
| Gunnar Rabe | 1998-10-21 | |
| Johan Svanberg | 1998-10-21 | |
| Bengt Söderquist | 2000-06-26 | |
| Rolf Tyllström | 1998-10-21 | 1999-10-31 |
| Ingela Willfors | 1998-10-21 | |
| Bertil Wiman | 1998-10-21 | |

Innehåll

| | |
|---|-----|
| Sammanfattning | 13 |
| Författningsförslag | 25 |
| 1 Förslag till lag om ändring inkomstskattelagen (1999:1229) | 25 |
| 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen | 99 |
| 3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) | 101 |
| 4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt | 104 |
| 5 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) | 108 |
| 6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter..... | 109 |
| 7 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. | 112 |
| 8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige | 114 |
| 9 Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343) | 116 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 1 | Frågan om ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar | 121 |
| 1.1 | Näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar | 122 |
| 1.2 | För- och nackdelar med BKN | 123 |
| 1.3 | Ränteavdragsarbitrage | 126 |
| 1.4 | Tänkbara åtgärder mot r-arbitrage | 127 |
| 1.5 | Ändring av cfc-reglerna..... | 129 |
| 1.6 | Överväganden | 133 |
| 2 | Modell för behandling av utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på andelar | 135 |
| 2.1 | Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på svenska aktier | 136 |
| 2.1.1 | Innehavstid för näringsaktier | 138 |
| 2.1.2 | Kapitalförluster på näringsaktier..... | 143 |
| 2.1.3 | Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på portföljaktier | 145 |
| 2.1.4 | Gränsdragningen mellan närings- och portföljaktier..... | 146 |
| 2.1.5 | Karaktärsbyten | 149 |
| 2.1.6 | Aktieförvaltande företag, riskkapitalföretag | 151 |
| 2.1.7 | Investmentföretag och värdepappersfonder..... | 153 |
| 2.2 | Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på andelar i utländska företag | 155 |
| 2.3 | Kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på teckningsrätter m.m. | 156 |
| 2.4 | Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag | 159 |
| 2.5 | Utländska ägare eller säljare..... | 159 |
| 2.6 | Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag..... | 161 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 2.7 | Bestämmelser mot omotiverade skatteförmåner | 163 |
| 2.7.1 | Skalbolag..... | 163 |
| 2.7.2 | Återköp..... | 167 |
| 2.7.3 | Förpackningar | 168 |
| 2.7.4 | När villkoren inte bör vara tillämpliga | 173 |
| 2.7.5 | Beskattningen när villkoren inte uppfylls | 176 |
| 2.7.6 | Vissa kapitalförluster | 177 |
| 2.8 | Konsekvenser för olika regelsystem | 181 |
| 2.8.1 | Koncerninterna andelsavyttringar | 181 |
| 2.8.2 | Andelsbyten | 183 |
| 2.8.3 | Verksamhetsavyttringar | 186 |
| 2.8.4 | Fusioner och fissioner | 187 |
| 2.8.5 | Lex ASEA m.m. | 188 |
| 2.8.6 | Överlåtelse till underpris | 188 |
| 2.8.7 | Kupongskatt..... | 191 |
| 3 | Modell för ändrade cfc-regler..... | 199 |
| 3.1 | Personer hos vilka cfc-beskattning skall kunna ske | 200 |
| 3.2 | Förutsättningar för cfc-beskattning | 205 |
| 3.2.1 | Intäkter av passiv verksamhet | 205 |
| 3.2.2 | Intäkterna skall vara lågbeskattade | 208 |
| 3.2.3 | Cfc-beskattning endast om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet står i viss relation till de totala intäkterna..... | 214 |
| 3.3 | Skadlig skattekonkurrens | 216 |
| 3.4 | Innebörden av cfc-beskattning | 219 |
| 3.5 | Beräkning av resultatet | 221 |
| 3.6 | Avräkning av utländsk skatt | 225 |
| 3.7 | Konsekvensen av oklarhet | 227 |
| 3.8 | Beräkningsperiod och taxeringsår..... | 229 |
| 3.9 | Uppgiftsskyldighet | 230 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 4 | Förenligheten av lösningen med internationella åtaganden | 233 |
| 4.1 | Förenligheten av CfcN med skatteavtal | 233 |
| 4.2 | Förenligheten med friheterna | 240 |
| 4.3 | Förenligheten med EU:s uppförandekod | 244 |
| 5 | Ingångsvärden | 247 |
| 6 | Utländska skadeförsäkringsföretag | 251 |
| 6.1 | Allmänt | 251 |
| 6.1.1 | EES-försäkringsgivare | 251 |
| 6.1.2 | Försäkringsgivare från Schweiz | 253 |
| 6.1.3 | Övriga försäkringsgivare från tredje stat | 254 |
| 6.1.4 | Soliditetsregler | 255 |
| 6.1.5 | Filialer | 255 |
| 6.1.6 | Generalagenter och generalrepresentationer | 257 |
| 6.2 | Uppgifter om utländska skadeförsäkringsföretag verksamma i Sverige | 258 |
| 6.3 | Beskattning av försäkringsföretag | 258 |
| 6.3.1 | Svenska skadeförsäkringsföretag | 259 |
| 6.3.2 | Utländska skadeförsäkringsföretag | 263 |
| 6.3.3 | Uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter | 264 |
| 6.4 | Schablonbeskattningens förenlighet med skatteavtal och EG-rätten | 264 |
| 6.5 | Skadlig skattekonkurrens och otillåtet statsstöd | 268 |
| 6.6 | Utländska regler | 268 |
| 6.6.1 | Danmark | 268 |
| 6.6.2 | Finland | 269 |
| 6.6.3 | Irland | 270 |
| 6.6.4 | Norge | 270 |
| 6.6.5 | Storbritannien | 272 |
| 6.6.6 | Tyskland | 275 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 6.7 | Överväganden och förslag | 277 |
| 6.7.1 | Beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag | 277 |
| 6.7.2 | Redovisning | 278 |
| 6.7.3 | Uppgiftsskyldighet | 279 |
| 6.7.4 | Övergångsbestämmelser..... | 280 |
| 7 | Författningskommentar | 283 |
| 7.1 | Förslaget till..... | 283 |
| | lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) | 283 |
| 7.2 | Förslaget till lag till ändring av lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen..... | 304 |
| 7.3 | Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) | 304 |
| 7.4 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländskt skatt | 304 |
| 7.5 | Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) | 305 |
| 7.6 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter | 305 |
| 7.7 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. | 305 |
| 7.8 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige..... | 306 |
| 7.9 | Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343) | 306 |
| | Särskilt yttrande | 307 |

Bilagor:

| | | |
|---|---|-----|
| 1 | Lösningar i andra stater | 329 |
| 2 | Den tyska skattereformen i svenskt perspektiv | 363 |
| 3 | Enkätundersökning om svenska företags utländska dotter- och intressebolag | 387 |
| 4 | Ränteavdragsarbitrage | 399 |
| 5 | Effekter av att avskaffa beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på portföljandelar..... | 409 |
| 6 | Schablonbeskattning av portföljandelar..... | 415 |
| 7 | Skatteeffekter av förpackningar..... | 425 |
| 8 | Statsfinansiella effekter och finansiering | 427 |

Sammanfattning

Huvuddragen

I sådana fall då en kapitalvinst inte kan undvikas genom skatteplanering leder beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar till dubbelbeskattning i bolagssektorn. Totalt sett, dvs. om hänsyn tas även till beskattning i ägarledet, blir det en trippelbeskattning. Detta gäller oberoende av om värdestegringen beror på att realiserade vinster inte delats ut eller på förväntningsvärden.

Det finns betydande möjligheter för företagen att genom skatteplanering undvika att en kapitalvinst uppkommer. Av naturliga skäl är incitamentet det motsatta i fråga om kapitalförluster. Vidare kan koncerner struktureras så att en vinst på andelar i ett svenskt eller utländskt dotterföretag kan tas hem utan beskattning genom avyttring av andelar hos ett mellanliggande utländskt företag, medan en förlust kan realiseras med avdragsrätt i Sverige.

Starka skäl talar således för att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. Så har skett i Danmark och Tyskland. I Nederländerna har vinster på s.k. *participation holdings* länge varit skattefria, vilket har lett till att svenska koncerner i betydande utsträckning innehar sin internationella verksamhet genom holdingföretag i det landet.

I det gällande systemet fyller beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar uppgiften att motverka vissa former av s.k. ränteavdragsarbitrage. Det är ett förfarande genom vilket företagsvinster i Sverige omvandlas till skattefri kapitalvinst på andelar i ett lågbeskattat utländskt företag. Ett alternativ sätt att motverka ränteavdragsarbitrage är att beskatta vissa inkomster hos ett sådant företag hos ett svenskt ägarföretag, s.k. cfc-beskattning. I gällande regler finns det bestämmelser om cfc-beskattning, men de är otillräckliga.

I betänkandet föreslås att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar skall avskaffas och att ränteavdrags-

arbitrage skall motverkas genom ändrade cfc-regler. Dessa förslag är villkorade av att EU:s kod för företagsbeskattning inte lägger hinder i vägen.

Även andra förändringar i beskattningen av näringsbetingade andelar föreslås. Vidare lämnas förslag om hur ingångsvärden skall beräknas när tillgångar förs in under svensk skattejurisdiktion och om att schablonbeskattningen av fasta driftställen i Sverige för utländska skadeförsäkringsföretag skall ersättas av konventionell beskattning

Förslagen beräknas medföra en statsfinansiell kostnad på 0,2 miljarder kr. Det föreslås att den skall finansieras genom en sänkning av procenttalet för beräkning av det största belopp med vilket juridiska personer får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Kostnaden motsvarar en sänkning av procenttalet med 1,45 enheter.

Utdelningar och kapitalvinster på andelar

Terminologin näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar ersätts i betänkandet med näringsandelar – portföljandelar. Förslagen gäller för aktier i svenska aktiebolag och andelar svenska ekonomiska föreningar samt för andelar i utländska motsvarigheter. De gällande särskilda villkoren avseende utdelning på andelar i utländska företag utgår.

Förslagen gäller andelar som innehas av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar och sådana andra svenska juridiska personer som enligt gällande rätt kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar skattefritt. De gäller också för utländska motsvarigheter till sådana företag, om företaget hör hemma i en EES-stat och beskattas likartat med svenska aktiebolag. Detta har betydelse när andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.

Gränsdragningen mellan närings- och portföljandelar

En noterad andel skall alltid vara en näringsandel.

En marknadsnoterad andel skall vara en näringsandel om

ägarföretaget innehar andelar med minst 10 % av rösterna i det ägda företaget, eller

det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag.

Villkor om innehavstid för skattefrihet

Om andelen är marknadsnoterad och har innehafts som näringsandel kortare tid än ett år när en utdelning tas upp i räkenskaperna skall följande gälla. Avyttras andelen innan den har innehafts ett år eller upphör den inom denna tid att vara en näringsandel, skall utdelningen tas upp som intäkt det beskattningsår då händelsen inträffar.

I fråga om en kapitalvinst på en marknadsnoterad näringsandel skall det för skattefrihet krävas att det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft andelen under en sammanhängande tid under vilken andelen varit en näringsandel av minst ett år.

För onoterade andelar skall det inte gälla något villkor om innehavstid.

Karaktärsbyten

Avskattning skall inte ske när en andel ändrar karaktär från portfölj till näring. Anskaffningsvärdet för en andel som ändrat karaktär från näring till portfölj skall utgöras av marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. Detta skall dock inte gälla om andelen innehafts kortare tid än ett år. I ett sådant fall skall det faktiska anskaffningsvärdet gälla.

Andelsförvaltande företag, riskkapitalföretag

För att främja utvecklingen av riskkapitalverksamhet skall de föreslagna reglerna för rörelsedrivande företags innehav av näringsandelar tillämpas även på företag som förvaltar andelar. Så snart ett sådant företags innehav av marknadsnoterade andelar motsvarar minst 10 % av rösterna blir därmed utdelningar och kapitalvinster på andelarna skattefria, om villkoret om innehavstid är uppfyllt. Är andelarna onoterade föreligger skattefrihet oberoende av röstetal och innehavstid. Den skattemässiga kategorin förvaltningsföretag skall utmönstras.

Teckningsrätter m.m.

Kapitalvinster på teckningsrätter skall vara skattefria under i huvudsak samma förutsättningar som vinster på näringsandelar, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till och innehavaren innehar näringsaktier i det företaget. Detsamma skall gälla beträffande rätter på grund av teckning av aktier, delrätter och optioner avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier.

Skalbolag

Det skall finnas ett villkor för skattefrihet – *skalbolagsvillkoret* – som motverkar att förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsandelar leder till att aktiebolag uppträder som säljare av skalbolag. För att avgöra om en avyttring skall behandlas som en skalbolagsaffär skall kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget jämföras med ett jämförelsebelopp. Om samtliga andelar i det avyttrade företaget har avyttrats, skall jämförelsebeloppet utgöras av halva ersättningen. I annat fall skall det utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna. Om kontanta medel m.m. överstiger jämförelsebeloppet, är skalbolagsvillkoret inte uppfyllt.

För att motverka kringgående av skalbolagsvillkoret skall till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om

dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Om skalbolagsvillkoret inte är uppfyllt, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Återköp

Det skall finnas ett villkor – *återköpsvillkoret* – som motverkar att skalbolagsregeln kringgås. Inom två år efter avyttringen skall inte den övervägande delen av de tillgångar som då fanns hos det avyttrade företaget få förvärfas av det avyttrande företaget eller någon som är i intressegemenskap med detta. Om så sker, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då förvärvet sker.

Undantag

Skalbolags- och återköpsvillkoren skall inte tillämpas, om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade eller om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. Villkoren skall inte heller tillämpas, om särskilda skäl talar mot det.

Bostäder

Det skall finnas en reglering som motverkar att delägare i fåmansföretag uppnår skatteförmåner genom att lägga in den privata bostaden i företaget. Denna skall avse fallet att det avyttrade företaget innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare. Konsekvensen av att regleringen är tillämplig skall vara att fastigheten skattas av på så sätt att företaget anses avyttra och åter förvärva fastigheten för dess marknadsvärde. Förslaget gäller även andelar i privatbostadsföretag.

Kapitalförluster på andelar m.m.

Avdrag skall inte medges för kapitalförluster på onoterade andelar eller på marknadsnoterade näringsandelar som innehafts minst ett år. Avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsandelar inom en intressegemenskap skall inte medges oberoende av den tid som andelen har innehafts. Motsvarande skall gälla beträffande teckningsrätter m.m.

För att inte faktiska asymmetrier i systemet skall uppkomma avseende behandlingen av kapitalvinster och kapitalförluster, skall avdrag inte medges för en förlust på en fordran på ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget och i vissa andra fall.

Kapitalförluster på fastigheter

En kapitalförlust på en fastighet skall få dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Även detta förslag syftar till att motverka att faktiska asymmetrier uppkommer. Om en del av en förlust inte kan dras av mot fastighetsvinster, skall den behandlas som en ny kapitalförlust på fastighet det följande beskattningsåret. Begränsningen skall inte gälla om fastigheten i avsevärd omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag som är i intressegemenskap med detta.

Koncerninterna andelsavyttringar

Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar skall upphävas. Redan medgivna uppskov skall efterges. Detta skall dock inte gälla i fråga om avyttringar under år 2001 i sådana fall då skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga.

Andelsbyten

Uppskovsbelopp skall inte beskattas när de mottagna andelarna avyttras, om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall beskattas. Förslaget avser både äldre uppskov och uppskov som medges i det nya systemet. Förslaget skall dock inte gälla om den avyttring som uppskovet avser har skett under år 2001 och skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda vid den avyttringen om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga. Det skall inte heller gälla om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren.

Det skall införas ett särskilt villkor för uppskov i reglerna om andelsbyten avseende fallet att kapitalvinstbeskattning skall ske på

grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda. Villkoret skall innebära att andelen under tre år efter avyttringen skall innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Om villkoret inte uppfylls, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls. Villkoret skall inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det.

Fusioner och fissioner

På ägarnivån skall det som föreslås beträffande andelsbyten gälla. Förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsandelar har inga särskilda konsekvenser på företagsnivån.

Överlåtelser till underpris

För att inte bestämmelserna om underprisöverlåtelser skall vara formellt tillämpliga vid skattefria avyttringar skall en underprisöverlåtelse inte föreligga om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången till marknadspris inte skall tas upp som intäkt. En underprisöverlåtelse skall inte heller föreligga om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda.

Kupongskatt

Skattskyldighet skall inte föreligga för en utländsk juridisk person, om utdelningen inte skulle ha tagits upp som intäkt eller inte kunnat medföra att en kapitalvinst skulle ha tagits upp för det fall att personen varit ett svenskt aktiebolag. Betingandevillkoret skall dock inte få återopas. Som förutsättning skall gälla att personen motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning skattefritt och att den är likartat beskattat med svenska aktiebolag eller hör hemma i en stat på den vita listan (jfr förslaget till nya cfc-regler). Förslagen syftar till att tillgodose de krav som det bedöms att bestämmelserna om etableringsfrihet och kapitalets fria rörlighet i EG-fördraget ställer.

Ändrade regler för cfc-beskattnig

Personer hos vilka cfc-beskattnig skall kunna ske

Cfc-beskattnig skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, A, som tillsammans med skattskyldiga personer i intressegemenskap med A direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juridiska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst 10 % av kapitalet vid utgången av året före taxeringsåret.

Det gällande villkoret om att minst 50 % av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga skall slopas.

Vid ett indirekt deläggande i en utländsk juridisk person skall delägarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led i ägarkedjan.

De grundläggande reglerna

Frågan om cfc-beskattnig skall ske avgörs enligt förslaget av relationen mellan lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet och de totala intäkterna hos den utländska juridiska personen. Cfc-beskattnig skall ske om lågbeskattade intäkter överstiger 10 % av de totala intäkterna. I det fall att cfc-beskattnig skall ske är huvudregeln att 70 % av den del av det överskjutande beloppet som belöper sig på delägaren skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos denne. På begäran av delägaren skall i stället ett överskott hos den utländska juridiska personen tas upp, om resultatet kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott medför inte rätt till avdrag. Om ett överskott tas upp som intäkt, skall delägaren från sin skatt få avräkna skatt hos det utländska företaget.

Intäkter av passiv verksamhet

Som intäkter av passiv verksamhet skall anses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhöles av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,

3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag.

Innebörden av att en intäkt är lågbeskattad

Det skall finnas en huvudregel och en presumptionsregel.

Enligt huvudregeln skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag. Som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet skall anses den tillämpliga nominella skattesatsen multiplicerad med intäkten.

Enligt presumptionsregeln skall intäkter av passiv verksamhet inte anses lågbeskattade, om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista och intäkterna har uppkommit i verksamhet i den staten eller i en annan stat som är upptagen på listan. Intäkterna skall ha beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga. Den vita listan består av de stater med vilka Sverige har ett skatteavtal med uteslutning av arton stater.

Beräkning av resultatet

När delägaren har begärt att resultatet hos den utländska juridiska personen skall tas upp skall detta beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med de anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning. Vissa bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) skall inte tillämpas. Hän-

syn skall tas till underskott under högst tre tidigare beräkningsperioder. En förutsättning skall vara att delägaren var delägare vid utgången av den tidigare beräkningsperioden. Som utgångspunkt för resultatberäkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning

Konsekvenser av oklarhet

En delägare i en utländsk juridisk person skall ta upp en särskild intäkt om det inte kan utredas om förutsättningar för cfc-beskattnings föreligger och det inte framstår som osannolikt att sådana förutsättningar föreligger. Som intäkt skall tas upp ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid utgången av året före taxeringsåret ökad med tre procentenheter och multiplicerad med (vid direkt ägande) omkostnadsbeloppet för delägarens andelar i personen.

Bestämmelserna skall inte gälla om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som tagits upp på den vita listan eller om minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade.

Skadlig skattekonkurrens

I betänkandet anges att skadlig skattekonkurrens bör motverkas genom cfc-beskattnings även av inkomst av aktiv verksamhet under vissa förutsättningar. Det föreslås att vissa resultat av ett arbete som bedrivs inom OECD avseende åtgärder mot skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt skall avvaktas innan regler utformas.

Ingångsvärden

Det skall regleras vilka ingångsvärden för tillgångar och förpliktelser som skall gälla när svenska skatteregler inte tidigare har varit tillämpliga men till följd av ändrade förhållanden blir det. Det skattemässiga värdet av tillgångar skall i stort sett beräknas med utgångspunkt i den faktiska anskaffningsutgiften. Denna skall justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir det samma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om

tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattats i Sverige. En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning, dock inte till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper.

Om en överföring av en tillgång till Sverige från en annan stat har medfört uttagsbeskattning i den andra staten, skall tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta skall dock gälla bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal.

Utländska skadeförsäkringsföretag

Schablonbeskattningen av verksamhet som utländska skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige skall upphöra. I stället skall sådan verksamhet beskattas enligt konventionell metod.

Bestämmelserna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. om bokföring och revision, som enligt gällande regler omfattar endast sådan verksamhet hos ett utländskt skadeförsäkringsföretag som bedrivs vid en filial här, skall tillämpas även på verksamhet som bedrivs genom generalagent eller generalrepresentation om verksamheten utgör ett fast driftställe i Sverige.

Vid övergången till konventionell beskattning skall tillgångar och förpliktelser tas upp till marknadsvärden. Förpliktelser som avser ingångna försäkringsavtal skall dock beräknas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar.

Ikraftträdande

Om lagstiftning på grundval av förslagen sker under år 2001, bör denna träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas då eller senare. Förslaget avseende nya cfc-regler bör dock tillämpas först på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Skälet för detta är att företagen bör få tid på sig för att vid behov anpassa sina internationella strukturer till den nya lagstiftningen.

De nya bestämmelserna avseende mottagna utdelningar bör tillämpas på utdelningar som tas upp i räkenskaperna efter ikraftträdandet. De nya bestämmelserna avseende kapitalvinster och kapitalförluster bör tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 6 kap. 10 och 13–16 §§, 24 kap. 13, 14, 16, 20 och 21 §§, 25 kap. 6–27 §§, 39 kap. 10 § samt 49 kap. 22 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 6 kap. 12 §, 24 kap. 13 och 15 §§ samt 25 kap. 6, 11–13, 17, 19–26 §§ skall utgå,

dels att nuvarande 24 kap. 17–19 och 22 §§ skall betecknas 24 kap. 19–21 och 14 §§ samt nuvarande 25 kap. 28–32 §§ skall betecknas 25 kap. 7–11 §§,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 2 §, 4 kap. 3 §, 5 kap. 1 och 3 §§, 6 kap. 2, 8, 9 och 12 §§, 9 kap. 5 §, 14 kap. 11 och 19 §§, 17 kap. 1 §, 18 kap. 1 §, 19 kap. 1 §, 20 kap. 1 §, 23 kap. 3, 4 och 7 §§, 24 kap. 1, 12 och 15 §§, 25 kap. 1 §, 30 kap. 1 §, 31 kap. 25 a §, 35 kap. 2 a och 3 §§, 36 kap. 2 a och 3 §§, 37 kap. 9 och 31 §§, 38 kap. 3 §, 39 kap. 6 och 23 §§, 40 kap. 3, 5–7 och 11 §§, 42 kap. 16, 16 a, 20 a och 22 §§, 43 kap. 2 §, 44 kap. 27 §, 45 kap. 31 §, 46 kap. 16 §, 48 kap. 7 och 25–27 §§, 49 kap. 5, 9 och 23 §§, 50 kap. 10 och 11 §§ skall ha följande lydelse,

dels att de bestämmelser som skall betecknas 24 kap. 14 och 19–21 §§ samt 25 kap. 7–11 §§ skall ha följande lydelse,

dels att hänvisningen i bilaga 24.1 till 24 kap. 22 § andra stycket 1 skall avse 24 kap. 14 § andra stycket 1 och hänvisningen i bilaga 24.2 till 24 kap. 22 § andra stycket 3 skall avse 24 kap. 14 § andra stycket 3,

dels att rubrikerna närmast före 25 kap. 28 och 30–32 §§ skall sättas närmast före 25 kap. 7 respektive 9–11 §§,

dels att det närmast före 24 kap. 16 och 19–21 §§, 25 kap. 6 § samt 49 kap. 13 a § skall införas nya rubriker av följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 24 kap. 13 och 16–18 §§, 25 kap. 2 a och 6 §§, 49 kap. 13 a och 19 a §§ samt tre nya kapitel, 6 a kap., 25 a kap. och 40 a kap. av följande lydelse,
dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.****1 §¹**

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

| | |
|---|---|
| aktiebolag i 4 § | aktiebolag i 4 § |
| andelsbyte i 49 kap. 2 § | andelsbyte i 49 kap. 2 § |
| aktiv näringsverksamhet i 23 § | aktiv näringsverksamhet i 23 § |
| andelshus i 16 § | andelshus i 16 § |
| barn i 21 § | barn i 21 § |
| begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 § | begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 § |
| begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 § | begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 § |
| beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 § | beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 § |
| byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§ | byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§ |
| delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 § | delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 § |
| delägar rätt i 48 kap. 2 § | delägar rätt i 48 kap. 2 § |
| dödsbo i 4 kap., se också 3 § | dödsbo i 4 kap., se också 3 § |
| egenavgifter i 26 § | egenavgifter i 26 § |
| europaisk ekonomisk intresse- | europaisk ekonomisk intresse- |

¹ Senaste lydelse 2000:494.

| | |
|---|---|
| gruppering (EEIG) i 5 kap. 2 § | gruppering (EEIG) i 5 kap. 2 § |
| fast driftställe i 29 § | fast driftställe i 29 § |
| fastighet i 6 § | fastighet i 6 § |
| fastighetsägare i 7 § | fastighetsägare i 7 § |
| fission i 37 kap. 5 § | fission i 37 kap. 5 § |
| fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§ | fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§ |
| fusion i 37 kap. 3 § | fusion i 37 kap. 3 § |
| fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§ | fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§ |
| fämansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§ | fämansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§ |
| fämanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§ | fämanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§ |
| företagsledare i 56 kap. 6 § | företagsledare i 56 kap. 6 § |
| försäkringsaktiebolag i 4 § | försäkringsaktiebolag i 4 § |
| <i>förvaltningsföretag i 24 kap. 14 §</i> | |
| förvärvsinkomst i 1 kap. 5 § | förvärvsinkomst i 1 kap. 5 § |
| handelsbolag i 5 kap., se också 3 § | handelsbolag i 5 kap., se också 3 § |
| hyreshusenhet i 15 § | hyreshusenhet i 15 § |
| industrienhet i 15 § | industrienhet i 15 § |
| inventarier i 18 kap. 1 § | inventarier i 18 kap. 1 § |
| investmentföretag i 39 kap. 15 § | investmentföretag i 39 kap. 15 § |
| juridisk person i 3 § | juridisk person i 3 § |
| kapitalförsäkring i 58 kap. 2 § | kapitalförsäkring i 58 kap. 2 § |
| kapitaltillgång i 25 kap. 3 § | kapitaltillgång i 25 kap. 3 § |
| kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 § | kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 § |
| kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget | kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget |
| näringsverksamhet i 25 kap. 3–5 §§ | näringsverksamhet i 25 kap. 3–5 §§ |
| koncern (svensk) i 5 § | koncern (svensk) i 5 § |
| <i>koncernintern andelsavyttring i 25 kap. 6 §</i> | |
| kooperativ förening i 39 kap. 21 § | kooperativ förening i 39 kap. 21 § |
| kvalificerad andel i 57 kap. 4–6 §§ | kvalificerad andel i 57 kap. 4–6 §§ |
| kvalificerad fission i 37 kap. 6 §, | kvalificerad fission i 37 kap. 6 §, |

| | |
|--|--|
| <p> kvalificerad fusion i 37 kap. 4 § lagertillgång i 17 kap. 3 § lantbruksenhet i 15 § livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 § makar i 20 § markanläggning i 20 kap. 2 § markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§ marknadsvärdet i 61 kap. 2 § marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 § medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a § </p> <p> näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§ näringsbostadsrätt i 19 § näringsfastighet i 14 § närstående i 22 § obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§ obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 § omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 § option i 44 kap. 12 § passiv näringsverksamhet i 23 § pension i 10 kap. 5 § pensionsförsäkring i 58 kap. 2 § pensionssparkonto i 58 kap. 21 § prisbasbelopp i 27 § privatbostad i 8–12 §§ privatbostadsfastighet i 13 § privatbostadsföretag i 17 § privatbostadsrätt i 18 § rörelse i 24 § sambor i 20 § sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i </p> | <p> kvalificerad fusion i 37 kap. 4 § lagertillgång i 17 kap. 3 § lantbruksenhet i 15 § livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 § makar i 20 § markanläggning i 20 kap. 2 § markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§ marknadsvärdet i 61 kap. 2 § marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 § medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a § <i>näringsandel i 24 kap. 13 §</i> näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§ näringsbostadsrätt i 19 § näringsfastighet i 14 § närstående i 22 § obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§ obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 § omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 § option i 44 kap. 12 § passiv näringsverksamhet i 23 § pension i 10 kap. 5 § pensionsförsäkring i 58 kap. 2 § pensionssparkonto i 58 kap. 21 § prisbasbelopp i 27 § privatbostad i 8–12 §§ privatbostadsfastighet i 13 § privatbostadsföretag i 17 § privatbostadsrätt i 18 § rörelse i 24 § sambor i 20 § sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i </p> |
|--|--|

| | |
|---------------------------------------|-----------------------------------|
| 10 kap. 7 § | 10 kap. 7 § |
| sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§ | sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§ |
| skadeförsäkringsföretag i | skadeförsäkringsföretag i |
| 39 kap. 2 § | 39 kap. 2 § |
| skattemässigt värde i 31–33 §§ | skattemässigt värde i 31–33 §§ |
| småhus i 15 § | småhus i 15 § |
| småhusenhet i 15 § | småhusenhet i 15 § |
| statslåneräntan i 28 § | statslåneräntan i 28 § |
| svensk fordringsrätt i 48 kap. | svensk fordringsrätt i 48 kap. |
| 3 § | 3 § |
| svensk koncern i 5 § | svensk koncern i 5 § |
| Sverige i 30 § | Sverige i 30 § |
| taxeringsenhet i 15 § | taxeringsenhet i 15 § |
| taxeringsvärde i 15 § | taxeringsvärde i 15 § |
| taxeringsår i 1 kap. 12 § | taxeringsår i 1 kap. 12 § |
| termin i 44 kap. 11 § | termin i 44 kap. 11 § |
| underprisöverlåtelse i 23 kap. | underprisöverlåtelse i 23 kap. |
| 3 § | 3 § |
| utländsk fordringsrätt i 48 kap. | utländsk fordringsrätt i 48 kap. |
| 4 § | 4 § |
| utländsk juridisk person i 6 kap. | utländsk juridisk person i 6 kap. |
| 8 § | 8 § |
| <i>utländskt bolag i 6 kap. 9 och</i> | |
| <i>10 §§</i> | |
| uttagsbeskattning i 22 kap. 7 § | uttagsbeskattning i 22 kap. 7 § |
| verksamhetsavyttring i 38 kap. | verksamhetsavyttring i 38 kap. |
| 2 § | 2 § |
| verksamhetsgren i 25 § | verksamhetsgren i 25 § |
| vinstandelslån i 24 kap. 5 § | vinstandelslån i 24 kap. 5 § |
| återföring av avdrag i 34 §. | återföring av avdrag i 34 §. |

3 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,
- delägare i svenska handelsbolag *och delägarbeskattade utländska juridiska personer* i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 kap. 6 § andra stycket, och
- delägare i *andra* utländska
- delägare i *vissa* utländska

juridiska personer *än utländska* juridiska personer i 6 a kap.
bolag i 6 kap. 13–16 §§.

4 kap.

3 §

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska *bolag*.

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska *juridiska personer*.

Svenska handelsbolag

5 kap.

Svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer

1 §

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna skall i stället beskattas hos delägarna.

Obegränsat skattskyldiga delägare i en utländsk juridisk person som beskattas för personens inkomster i den stat där denna hör hemma är skattskyldiga för dessa inkomster. Av 6 kap. 1 § framgår att personen är begränsat skattskyldig.

3 §

Varje delägare skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut *ur bolaget* eller ej.

Varje delägare *i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person för vars inkomster delägaren skall beskattas enligt 1 § andra stycket* skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets *eller personens* inkomst,

oavsett om beloppet tas ut eller ej.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 6 kap. för juridiska personer.

6 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,
- delägare i svenska handelsbolag *och delägarbeskattade utländska juridiska personer* i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 § andra stycket, och
- delägare i *andra* utländska juridiska personer *än utländska juridiska personer i 6 a kap. bolag i 13–16 §§.*

8 §

Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

(nuvarande 9 § andra stycket)

Bestämmelserna om utländska *bolag* skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

Bestämmelserna om utländska *juridiska personer* skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

9 §

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Bestämmelserna om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

I 4 kap. 3 § finns bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska *bolag* skall tillämpas på vissa dödsbon.

I 4 kap. 3 § finns *det* bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska *juridiska personer* skall tillämpas på vissa dödsbon.

12 §²

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga för den del av inkomsterna enligt 11 § som delägarna i den juridiska personen är skattskyldiga för enligt 13-16 §§.

En utländsk juridisk person skall från sina inkomster enligt 11 § dra av sådan del av inkomsterna som delägarna beskattas för enligt 5 kap. 1 § andra stycket.

6 a kap.***Delägare i vissa utländska juridiska personer******Innehåll***

1 §

I detta kapitel finns det bestämmelser om beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet.

² Senaste lydelse 2000:1341.

Definitioner och inledande bestämmelser

Delägare i en utländsk juridisk person

2 §

Bestämmelserna i 3–17 §§ gäller vid tillämpning av detta kapitel.

3 §

En fysisk eller juridisk person, A, skall anses som delägare i en utländsk juridisk person, B, om vid utgången av året före taxeringsåret

1. A var skattskyldig, och
2. andelar med tillsammans minst 10 procent av B:s kapital direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga andra utländska juridiska personer innehades av A och skattskyldiga personer i intressegemenskap med A.

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom ett eller flera svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.

4 §

Två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna

skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt 1 om båda hade varit juridiska personer, eller

3. personerna är närstående fysiska personer.

Vid tillämpning av första stycket 1 skall närstående fysiska personer anses utöva ett gemensamt inflytande.

Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt första stycket 2, skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

5 §

Vid ett indirekt innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom icke skattskyldiga andra utländska juridiska personer skall innehavarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

6 §

En förutsättning för att en begränsat skattskyldig person skall anses som delägare är att de andelar som innehas av personen är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Samma förutsättningar gäller vid fråga om hänsyn skall tas till andelsinnehav hos personer i intressegemenskap med varandra om någon eller några av dem är begränsat skattskyldiga.

Intäkter av passiv verksamhet

7 §

Med intäkter av passiv verksamhet avses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhöles av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag,

2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,

3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,

4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,

5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag, och

6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som avses vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag.

8 §

Om källskatt har utgått på sådana intäkter som anges i 7 §, avses med bestämmelserna i dessa punkter det mottagna nettobeloppet.

Lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet

9 §

Intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett om sjuttio procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiefbolag.

10 §

Vid tillämpning av 9 § skall som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet anses den tillämpliga nominella skattesatsen för skatt på inkomst multiplicerad med ett belopp som motsvarar intäkten.

Om endast en del av intäkten har tagits upp vid beräkning av underlag för utländsk skatt, skall den nominella skattesatsen multipliceras med den delen.

Om vid beräkning av underlag för utländsk skatt ett avdrag, som är avsevärt förmånligare än vad som skulle ha medgetts enligt svenska regler, har fått göras på grund av en investering som har

gett upphov till intäkten, skall intäkten anses inte ha beskattats med utländsk skatt. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen har erhållit någon annan förmån från en stat, kommun eller liknande på grund av en sådan investering.

Om i den stat där verksamheten bedrivs flera skattesatser är tillämpliga på intäkten, skall den lägsta av dessa användas.

11 §

Oberoende av bestämmelserna i 9 och 10 §§ skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattade om

1. delägarens samtliga andelar i den utländska juridiska personen, B, direkt eller indirekt innehas genom en annan direkt eller indirekt innehavd utländsk juridisk person, A, som hör hemma i en stat som anges i 13 §, och

2. A i den stat där A hör hemma beskattats för inkomst hos B för beräkningsperioden.

12 §

Oberoende av bestämmelserna i 9 och 10 §§ skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattade om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som anges i 13 §,

2. intäkterna har uppkommit i

en verksamhet som bedrivs

– i den stat där personen hör hemma,

– i annat fall än som avses i 15 § vid ett fast driftställe i en annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma, eller

– vid ett fast driftställe i Sverige, och

3. intäkterna har beskattats med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga.

Vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket skall det bortses från obetydliga intäkter som är hänförliga till andra stater än Sverige och sådana stater som anges i 13 § samt intäkter av skattemässigt gynnad verksamhet.

13 §

De stater som avses i 12 § första stycket är följande:

- Albanien,*
- Amerikas Förenta Stater,*
- Argentina,*
- Bangladesh,*
- Belgien,*
- Bolivia,*
- Botswana,*
- Brasilien,*
- Bulgarien,*
- Danmark,*
- Egypten,*
- Filippinerna,*
- Finland,*
- Frankrike,*
- Gambia,*

- *Grekland,*
- *Indien,*
- *Indonesien,*
- *Israel,*
- *Italien,*
- *Jamaica,*
- *Japan,*
- *Kanada,*
- *Kenya,*
- *Folkrepubliken Kina,*
- *Republiken Korea,*
- *Lettland,*
- *Litauen*
- *Makedonien,*
- *Marocko,*
- Mexiko*
- Namibia,*
- Nederländerna,*
- Norge,*
- Nya Zeeland,*
- Pakistan,*
- Peru*
- Polen,*
- Rumänien,*
- Ryska federationen,*
- Slovakiska republiken,*
- Slovenien,*
- Sri Lanka,*
- Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,*
- Sydafrika,*
- Förenade republiken*
- Tanzania,*
- Tjeckiska republiken,*
- Trinidad och Tobago,*
- Turkiet,*
- Tyskland,*
- Ukraina,*
- Venezuela,*
- Vietnam,*
- Vitryssland,*

*Zambia,
Zimbabwe, och
Österrike.*

*Överskjutande lågbeskattade in-
täkter av passiv verksamhet*

14 §

Med överskjutande lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet (ö-intäkter) avses lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden till den del de överstiger 10 procent såväl av den utländska juridiska personens totala intäkter under perioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under denna och den föregående perioden.

En förutsättning för att hänsyn skall få tas till intäkterna under den föregående beräkningsperioden är att delägaren var delägare även då. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid utgången av perioden.

Fast driftställe i utlandet

15 §

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i den senare staten, skall driftstället anses som en juridisk person och dess inkomster anses hänförliga till denna person.

Beräkningsperiod

16 §

Med beräkningsperiod för en utländsk juridisk person avses period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma. Saknas sådan period avses räkenskapsår enligt lagstiftningen i den staten.

Taxeringsår

17 §

När det anges att en intäkt skall tas upp hos en delägare i en utländsk juridisk person, skall detta ske vid den taxering då den utländska juridiska personen skulle ha taxerats för beräkningsperioden om personen hade varit skattskyldig enligt denna lag och perioden varit beskattningsår.

Grundläggande bestämmelser

18 §

En delägare i en utländsk juridisk person med ö-intäkter skall som intäkt av näringsverksamhet ta upp sjuttio procent av den andel av dessa som svarar mot delägarens andel av kapitalet i personen vid utgången av året före taxeringsåret.

Beloppet skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs

eller, om detta inte är möjligt eller lämpligt, på lämpligt sätt.

19 §

På yrkande av en delägare i en utländsk juridisk person med ö-intäkter skall, i stället för vad som anges i 18 §, tas upp den andel av resultatet hos personen för beräkningsperioden beräknat enligt bestämmelserna i 21–33 §§ som svarar mot delägarens andel av kapitalet i personen vid utgången av året före taxeringsåret. En förutsättning är att resultatet kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott medför inte rätt till avdrag hos delägaren.

Kompletterande regler

20 §

En delägare i en utländsk juridisk person skall ta upp en intäkt som anges i andra stycket, om det inte kan utredas i vilken utsträckning personen haft ö-intäkter under beräkningsperioden.

Som intäkt skall tas upp ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid utgången av året före taxeringsåret ökad med tre procentenheter och multiplicerad med,

– vid direkt innehav: omkostnadsbeloppet vid utgången av året före taxeringsåret för delägarens andelar i personen, och

– vid indirekt innehav: den

andel av omkostnadsbeloppet vid utgången av året före taxeringsåret för delägarens andelar i den direkt innehavda juridiska personen som svarar mot dennas andel av kapitalet i den utländska juridiska personen vid samma tidpunkt.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte,

1. om det framstår som osannolikt att den utländska juridiska personen haft ö-intäkter under beräkningsperioden,

2. om personen hör hemma i en stat som anges i 13 §, eller

3. om minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade.

Beräkning av resultatet hos en utländsk juridisk person

Grundläggande bestämmelser

21 §

Vid tillämpning av 19 § skall den utländska juridiska personens resultat beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktieföretag som inte är ett investmentföretag. Beräkningsperioden skall anses som beskattningsår. De anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning skall göras. Bestämmelserna i 22–33 §§ skall gälla.

22 §

Som utgångspunkt för resultat-

beräkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) i samma valuta som den som räkenskaperna förs i. Till balansräkningen skall det lämnas upplysningar enligt 6, 7 och 11 §§ bokföringslagen.

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall det även upprättas en ingående balansräkning.

23 §

Följande bestämmelser skall inte tillämpas:

- om underprisöverlåtelse i 23 kap.,*
- om periodiseringsfonder i 30 kap.,*
- om ersättningsfonder i 31 kap.,*
- om koncernbidrag i 35 kap.,*
- om kommissionärsförhållanden i 36 kap.,*
- om fusioner och fissioner i 37 kap.,*
- om verksamhetsavyttringar i 38 kap.,*
- om tidigare års underskott i 40 kap. i vidare mån än som framgår av 24 §, och*
- om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.*

24 §

Avdrag medges för ett underskott från den föregående beräkningsperioden beräknat enligt bestämmelserna i detta kapitel. Detsamma gäller vid beräkning av resultatet för den beräkningsperioden och för beräkningsperioden före denna.

En förutsättning för att hänsyn skall få tas till underskott från en tidigare beräkningsperiod är att delägaren var delägare även då. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid utgången av den tidigare beräkningsperioden.

25 §

Om det finns ett skatteavtal mellan Sverige och den stat där personen hör hemma (den andra staten) enligt vilket som villkor för att utdelning från ett företag med hemvist i den andra staten till ett företag med hemvist i Sverige inte skall beskattas gäller att den vinst av vilken utdelningen betalats underkastats normal bolagsbeskattning eller liknande, tillämpas andra stycket.

Hänsyn tas inte till intäkter eller kostnader som är hänförliga till inkomst som är föremål för en särskild skattelättnad i den andra staten, om enligt skatteavtalet skattelättnaden inte medför att personen inte skall anses ha varit underkastad normal bolagsbeskattning eller liknande i den andra staten.

26 §

Om en annat stat har tagit ut en källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, skall bruttobeloppet räknas som inkomst.

27 §

Intäkter och kostnader som är hänförliga till belopp för vilket den utländska juridiska personen är skattskyldig eller har rätt till avdrag enligt 6 kap. 11 § skall inte medräknas.

*Ingångsvärden**28 §*

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall bestämmelserna i 40 a kap. 2–5 §§ tillämpas vid beräkningen av resultatet för den utländska juridiska personen. Härvid skall den skattskyldige i 3–5 §§ i kapitlet ersättas av den utländska juridiska personen.

*Omräkning av valuta**29 §*

Resultaträkningen skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs.

30 §

Balansräkningen skall räknas om till kronor enligt växlingskursen vid beräkningsperiodens

utgång. Årets resultat skall dock räknas om enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växlingskurs.

31 §

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall ingående balansposter räknas om enligt växlingskursen vid beräkningsperiodens ingång.

32 §

Om omräkning enligt 29–31 §§ leder till att summan av tillgångarna avviker från summan av eget kapital, avsättningar och skulder, skall skillnaden föras upp som en korrigeringspost.

33 §

Om det inte är möjligt eller lämpligt att räkna om den utländska valutan enligt bestämmelserna i 29–31 §§, skall omräkning ske på lämpligt sätt.

9 kap.

5 §

Om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från utländska bolag till svenska juridiska personer, om utdelningen skulle ha varit skattefri om också det utdelande bolaget varit svenskt.

14 kap.

11 §

| | |
|---|--|
| Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 15 § skall beskattas hos delägarna får inte dras av. | Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 5 kap. 1 § andra stycket skall beskattas hos delägarna får inte dras av. |
|---|--|

Underskott som inte får dras av på grund av bestämmelsen i första stycket, skall dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret.

19 §

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

17 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- anskaffningsvärde och verkligt värde i 2 §,
- lager i 3–22 §§, och
- pågående arbete i 22–32 §§.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för lager och pågående arbeten i vissa fall.

18 kap.

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Att byggnads- och markinventarier behandlas som inventarier framgår av 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §.

Som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för inventarier i vissa fall.

19 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om byggnader i 2–25 §§, och nyttjanderättshavares förbättringar och anskaffningar av byggnader, markanläggningar och inventarier i 26–29 §§.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för byggnader i vissa fall.

20 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om markanläggningar i 2–16 §§, frukt- och bärodlingar i 17–19 §§, och substansminskning i 20–28 §§. Bestämmelser om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag finns i 18 kap.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för markanläggningar i vissa fall.

23 kap.**3 §**

Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda.

Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda. *En underprisöverlåtelse föreligger dock inte om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången till marknadspris inte skall tas upp som intäkt på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 10–13 §§ eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §.*

4 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,
6. svensk ideell förening, och
7. *utländskt bolag.*

7. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1–6, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Som företag räknas inte

Som företag räknas inte

privatbostadsföretag, invest- privatbostadsföretag *eller* invest-
 mentföretag *eller utländskt* mentföretag.
skadeförsäkringsföretag.

7 §

I detta kapitel anses innehav
 av andelar i ett företag som en
 näringsverksamhet eller som en
 näringsgren om förvärvaren
 efter förvärvet under samma
 beskattningsår äger *närings-*
betingade andelar i företaget.
 Vad som avses med *närings-*
betingade andelar framgår av
 24 kap. 16 §.

I detta kapitel anses innehav
 av andelar i ett företag som en
 näringsverksamhet eller som en
 näringsgren om förvärvaren
 efter förvärvet under samma
 beskattningsår äger *näringsan-*
delar i företaget. Vad som avses
 med *näringsandelar* framgår av
 24 kap. 13–15 §§.

24 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om
 tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa
 bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,

kapitalrabatt på optionslån i 4 §,

avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,

avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och

skattefria utdelningar i 12– skattefria utdelningar i 12–
 22 §§. 21 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privat-
 bostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av
 livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas
 som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

12 §

Med utdelning avses i 13–
 22 §§ inte sådan utdelning på
 andelar i kooperativa föreningar
 i form av rabatt eller pristillägg
 som den utdelande föreningen
 skall dra av enligt 39 kap. 22 §.

Med utdelning avses i 13–
 21 §§ inte sådan utdelning på
 andelar i kooperativa föreningar
 i form av rabatt eller pristillägg
 som den utdelande föreningen
 skall dra av enligt 39 kap. 22 §.

Om ett svenskt aktieföretag eller

en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, skall företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

13 §

Med näringsandel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (det ägda företaget) som innehas av ett företag som anges i 15 § (ägarföretaget), som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller något av följande villkor.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.

2. Om andelen är marknadsnoterad, skall det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget utgöra 10 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i detta.

3. Om andelen är marknadsnoterad och villkoret i 2 inte är uppfyllt, skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Med portföljandel avses annan andel som är kapitaltillgång än näringsandel.

En portföljandel som upphör

att vara marknadsnoterad under ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs skall behålla karaktären av portföljandel tills förfarandet avslutas.

14 §

(nuvarande 22 §)

Andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses som näringsbetingade också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar.

Marknadsnoterade andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses som näringsandelar också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,

2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och

3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

15 §³

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

För att en andel skall kunna vara en näringsandel skall den innehas av

1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,

2. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som

2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte

³ Senaste lydelse 2000:1341.

inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank, *eller*

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

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

omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank,

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, *eller*

5. ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.*

Grundläggande regler

16 §

Utdelning på en näringsandel skall inte tas upp.

Om andelen när utdelningen tas upp i räkenskaperna är marknadsnoterad och inte har innehafts under en sammanhängande tid under vilken andelen har varit en näringsandel av minst ett år gäller dock följande. Uppnås inte senare en sammanhängande innehavstid, som omfattar den nämnda tidpunkten, under vilken andelen har varit en näringsandel av minst ett år, skall utdelningen tas upp det beskattningsår då den händelse inträffat som medför att villkoret inte uppfylls.

17 §

Innehavstid skall räknas från den tidpunkt då andelen har tillträtts vid förvärvet till den tidpunkt då andelen frånträds vid en överlåtelse. Om andelen har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal, skall om inte annat anges i avtalet tillträdet respektive frånträdet anses ha skett när avtalet ingicks.

18 §

Om andelar av samma slag och sort som andelen tidigare har avyttrats av företaget, skall vid beräkning av innehavstid en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad.

Om aktier har erhållits genom ny- eller fondemission, skall de nya aktierna anses ha förvärvats samtidigt med de aktier som förvärvet grundats på (moderaktierna). Har i fråga om en aktie moderaktierna förvärvats vid olika tidpunkter, skall den anses ha förvärvats samtidigt som den sist förvärvade moderaktien.

Utdelning från ett investmentföretag

19 §

(nuvarande 17 §)

Bestämmelserna i 15 § gäller inte för utdelning från ett *förvaltningsföretag* eller investmentföretag om det utdelande företaget, direkt eller indirekt

Bestämmelserna i 16 § gäller inte för utdelning från ett investmentföretag om det utdelande företaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera

genom ett eller flera andra *förvaltningsföretag eller* investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i *förvaltningsföretaget eller* investmentföretaget.

andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget.

Utdelning av förvärvade vinstmedel

20 §

(nuvarande 18 §)

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, gäller inte *15 §* för utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, gäller inte *16 §* för utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Utdelning på förlagsinsatser

21 §

(nuvarande 19 §⁴)

Om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 § gäller inte bestämmelserna i 15 § för utdelning på förlagsinsatser eller utdelning som den medlemsfrämjande föreningen får från den kooperativa föreningen.

Om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 § gäller inte bestämmelserna i 16 § för utdelning på förlagsinsatser eller utdelning som den medlemsfrämjande föreningen får från den kooperativa föreningen.

25 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i 3–5 §§,

– uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar i 6–27 §§, och

– avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap med säljaren i 28–32 §§.

– fiktiv anskaffningsutgift för portföljandelar m.m. som hos samme innehavare ändrat karaktär i 6 §, och

– avyttringar med kapitalförlust till ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget i 7–11 §§.

2 a §

I 25 a kap. finns det särskilda bestämmelser avseende inkomstslaget näringsverksamhet om kapitalvinst och kapitalförlust på andelar m.m. samt om kapitalförlust på vissa andra tillgångar.

⁴ Senaste lydelse 2000:494.

Fiktiv anskaffningsutgift**6 §**

En portföljandel eller aktiehärledd portföljdelägarrätt som tidigare har varit en näringsandel respektive en aktiehärledd näringsdelägarrätt hos samma innehavare skall anses ha anskaffats för marknadsvärdet vid karaktärsbytet.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte, om, för det fall att tillgången hade avyttrats vid karaktärsbytet, villkoret om innehavstid i 25 a kap. 11 § andra stycket respektive 12 § andra stycket inte skulle ha varit uppfyllt.

Vad som avses med portföljandel, aktiehärledd portföljdelägarrätt, näringsandel och aktiehärledd näringsdelägarrätt framgår av 24 kap. 13–15 §§ och 25 a kap. 5 §.

7 §

(nuvarande 28 §)

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 29–32 §§ tillämpas.

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 8–11 §§ tillämpas.

8 §

(nuvarande 29 §)

Kapitalförlusten får inte dras av om

1. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärs-
mässigt motiverat, *eller*

2. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas.

Kapitalförlusten får inte dras av, om

1. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärs-
mässigt motiverat,

2. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas, *eller*

3. den avyttrade tillgången är en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt och avdrag inte hindras redan av bestämmelserna i 25 a kap. 24 §.

Vad som avses med aktiehärledd näringsdelägarrätt framgår av 25 a kap. 5 §.

9 §

(nuvarande 30 §)

Kapitalförlusten får dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som anges i 28 § eller av det säljande företaget.

Kapitalförlusten får dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som anges i 7 § eller av det säljande företaget.

10 §

(nuvarande 31 §)

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i 28 §, får kapitalförlusten inte dras av.

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i 7 §, får kapitalförlusten inte dras av.

11 §

(nuvarande 32 §)

Om det är andelar i ett företag som avyttras (avyttrade andelar), gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 28 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

Om det är andelar i ett företag som avyttras (avyttrade andelar), gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 7 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelserna skall tillämpas också i fråga om andra tillgångar som inte kan särskiljas från varandra.

25 a kap.***Vissa kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet******Innehåll*****1 §**

I detta kapitel finns det särskilda bestämmelser avseende inkomstslaget näringsverksamhet om kapitalvinst och kapitalförlust på andelar m.m. samt om kapitalförlust på vissa andra tillgångar.

Hänvisningar**2 §**

I 25 kap. finns det grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet.

Definitioner och tillämpningsområde**3 §**

Med det avyttrade företaget avses det företag som den avyttrade tillgången hänför sig till.

4 §

Med en aktiehärledd delägar rätt avses en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option

avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier (moderaktierna) i det företag som rätten hänför sig till och rätten är en kapitaltillgång.

5 §

Med en aktiehärledd näringsdelägarrätt avses en aktiehärledd delägarrätt, om innehavaren innehar näringsaktier i det företag som rätten hänför sig till.

6 §

Med en aktiehärledd portföljdelägarrätt avses annan aktiehärledd delägarrätt än näringsdelägarrätt.

7 §

Vid tillämpning av detta kapitel skall bestämmelserna i 6 a kap. 4 § om när två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra tillämpas.

8 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller när det avyttrande företaget är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom det

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

9 §

Bestämmelserna i 24–26 och 28 §§ gäller även när det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, om juridiska personer som anges i 8 § är delägare vid tidpunkten för avyttringen. Bestämmelserna gäller för sådana delägare. Har skattskyldigheten för en sådan delägars andel övergått på annan, gäller bestämmelserna i stället för denne. Har i fall som avses i 28 § skattskyldigheten övergått på en fysisk person, medges inte avdrag.

Med en delägare avses en person som direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag innehar del i handelsbolaget.

Grundläggande regler

Skattefri kapitalvinst på näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter

10 §

En kapitalvinst på en näringsandel eller aktiehärledd näringsdelägarätt skall inte tas upp, om villkoren i 17–19 §§ är uppfyllda eller någon av bestämmelserna i

20–22 §§ är tillämplig.

Vad som avses med näringsandel framgår av 24 kap. 13–15 §§.

I fall som avses i 24 kap. 14 § gäller bestämmelsen i första stycket inte om andelen är en lagertillgång.

11 §

I fråga om marknadsnoterade näringsandelar gäller följande.

Bestämmelsen i 10 § första stycket gäller bara om det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft andelen under en sammanhängande tid under vilken andelen varit en näringsandel av minst ett år. Innehavstiden skall räknas från den tidpunkt då andelen tillträdde vid förvärvet. Har andelen förvärvats genom ett avtal, skall om inte annat anges i avtalet tillträdet anses ha skett när avtalet ingicks. Bestämmelserna i 24 kap. 18 § andra stycket skall tillämpas.

12 §

I fråga om marknadsnoterade aktiehärledda näringsdelägar rättigheter gäller följande.

Bestämmelsen i 10 § första stycket gäller bara om vid avyttringstillfället minst ett år har förflutit från det att den sist förvärvade moderaktien förvärvades. Under den senaste perioden om ett år av denna tid skall moderaktierna ha varit närings-

aktier respektive rätten ha varit en aktiehärledd näringsdelägar rätt.

13 §

Vid tillämpning av villkoret i 11 § andra stycket eller 12 § andra stycket skall en senare förvärvad tillgång anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad tillgång av samma slag och sort. Detta gäller även i fråga om tidigare avyttringar.

Villkoren är inte uppfyllda

14 §

Om inte villkoren i 17–19 §§ är uppfyllda eller någon av bestämmelserna i 20–22 §§ är tillämplig, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte i fall som avses i 11 § andra stycket eller 12 § andra stycket om inte det tillämpliga av de villkor som anges där är uppfyllt.

Villkor

Inledande bestämmelser

15 §

I 17–19 §§ anges villkor för att en kapitalvinst på en andel eller en aktiehärledd delägar rätt inte skall tas upp.

I 20–22 §§ finns det bestämmelser om att villkoren inte är tillämpliga i vissa fall.

16 §

Om det avyttrade företaget är moderföretag i en svensk koncern eller en utländsk motsvarighet, avser det som sägs i 17–19 §§ angående det företaget i stället koncernen.

Skalbolag**17 §**

Summan av kontanta medel samt marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget får inte överstiga ett jämförelsebelopp. Näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter skall inte räknas till värdepapper eller liknande tillgångar och inte heller värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt 1 kap. 2 § 1 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Detsamma gäller i fråga om motsvarigheter till sådana tillgångar som anges i andra meningen och som innehas av ett utländskt företag, om detta hör hemma och är skattskyldigt till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Om samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter i det

avyttrade företaget har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna.

18 §

Till den i 17 § första stycket angivna summan skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen, om

- tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen,*
- tillgångarna saknar affärs-
mässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och*
- det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.*

Återköp

19 §

Inom två år efter avyttringen får inte den övervägande delen av andra tillgångar än kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget direkt eller indirekt förvärvas av det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med detta (återköp). Bestämmelserna i 17 §

första stycket andra och tredje meningarna skall tillämpas.

Vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket första meningen skall marknadsvärdet av sådana tillgångar som avses i 18 § behandlas som kontanta medel.

Om villkoret i första stycket inte är uppfyllt, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då återköpet sker.

När villkoren inte är tillämpliga

Marknadsnotering

20 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt inte tas upp, om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade.

Likvidation m.m.

21 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt inte tas upp, om vinsten uppkommit på grund av sådan avyttring som anges i 44 kap. 7 § första stycket eller 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2.

Särskilda skäl

22 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdeläggarrätt inte tas upp, om särskilda skäl talar mot det.

Bostad som innehas av fåmansföretag

23 §

Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget eller ett dotterföretag till detta innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en delägare, skall det företag som innehar fastigheten genom andelsavyttringen anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde. Det som sägs om fastighet gäller även andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna lägenheten till huvudsaklig del har använts på angivet sätt.

Bestämmelserna i första stycket gäller endast om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. De gäller

*inte om ersättningen vid andels-
avyttringen skall tas upp som
kapitalvinst på grund av bestäm-
melserna i 14 §.*

Kapitalförluster

Andelar m.m.

24 §

En kapitalförlust på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdeläggarrätt får inte dras av, om, för det fall att en kapitalvinst uppkommit vid avyttringen, denna inte skulle ha tagits upp. Har tillgången avyttrats av ett svenskt handelsbolag, får förlusten inte dras av, om, för det fall att handelsbolaget hade varit ett aktiebolag som inte är ett investmentföretag och en kapitalvinst uppkommit vid avyttringen, denna inte skulle ha tagits upp.

Vid bedömning av om en kapitalvinst skulle ha tagits upp skall det bortses från villkoren i 17–19 §§.

25 §

En kapitalförlust får inte dras av om förlusten avser

1. en fordran på ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget,

2. en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget, eller

3. en rätt att till visst pris eller

ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiehärledda delägarrätter i ett företag i intresse-gemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag.

26 §

En kapitalförlust får inte dras av om förlusten avser en andel i ett svenskt handelsbolag och bolaget vid avyttringen, direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehade någon tillgång i fråga om vilken gällde att, för det fall att delägaren i stället hade ägt tillgången och avyttrat denna med kapitalförlust, avdrag inte skulle ha fått göras för förlusten på grund av bestämmelserna i 24 eller 25 §.

En kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag, A, får inte heller dras av om A under den tid då delägaren innehaft andelen i A avyttrat en tillgång med kapitalförlust, för vilken avdrag inte har fått göras på grund av bestämmelserna i 24 eller 25 §. Detsamma gäller om ett svenskt handelsbolag, B, i vilket A direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag innehade en andel vid avyttringen, gjort en sådan avyttring under tid då delägaren indirekt innehaft andelen i B.

Bestämmelserna i andra

stycket gäller endast om avyttringen av tillgången har skett inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget. Har tillgången innehafts den 1 januari 2001, gäller bestämmelserna i andra stycket inte om avyttringen har skett under år 2002.

27 §

Förvärvar en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag, i vilket en fysisk person direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare, en andel i ett svenskt handelsbolag från ett sådant företag som anges i 8 § och innehar handelsbolaget, direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, en tillgång, som skulle ha utgjort en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt om den innehafts av ett aktiebolag, eller en sådan tillgång som anges i 25 § som har nedgått i värde under den tid handelsbolaget har innehaft tillgången, skall tillgången såvitt avser personen anses ha anskaffats för dess marknadsvärde vid tidpunkten för förvärvet av andelen.

Bestämmelsen i första stycket gäller även om förvärvet sker från ett svenskt handelsbolag i vilket ett sådant företag som anges i 8 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehar en andel.

Fastigheter

28 §

En kapitalförlust på en fastighet får dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Till den del en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster behandlas förlusten som en ny kapitalförlust på fastighet det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om fastigheten i avsevärd omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap med detta. Intressegemenskap skall ha den innebörd som anges i 6 a kap. 4 §.

30 kap.1 §⁵

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till periodiseringsfond.

Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, invest- Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, invest- mentföretag, *förvaltningsföretag* och värdepappersfonder. mentföretag och värdepappersfonder.

31 kap.25 a §⁶

Vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § skall *ett utländskt bolag* som hör hemma Vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i

⁵ Senaste lydelse 2000:1354.

⁶ Senaste lydelse 2000:1341.

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

en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om

– *den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, och*

– *den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om bolaget är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här på grund av ett skatteavtal.*

35 kap.

2 a §⁷

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser be-

⁷ Senaste lydelse 2000:1341.

som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

handlas som ett sådant företag, om

– *den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, och*

– mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

3 §⁸

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

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, investmentföretag *eller förvaltningsföretag*, 1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag *eller* investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

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

36 kap.

2 a §⁹

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

Om *det utländska bolaget* eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärverksamheten skall tas upp i den näringsverksamhet som *det utländska bolaget* eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige.

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag* och som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening behandlas som ett sådant företag om *den utländska juridiska personen* är *skattskyldig* för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige.

Om *den utländska juridiska personen* eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärverksamheten skall tas upp i den näringsverksamhet som *den utländska juridiska personen* eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige.

⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

3 §¹⁰

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

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

Om kommissionärsföretaget är *ett sådant utländskt bolag* eller svenskt företag som avses i 2 a §, skall vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla *det* utländska *bolagets* eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige. Vid prövning av förutsättningen i första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

Om kommissionärsföretaget är *en sådan utländsk juridisk person* eller *sådant* svenskt företag som avses i 2 a §, skall vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla *den* utländska *juridiska personens* eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige. Vid prövning av förutsättningen i första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

¹⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

37 kap.**9 §**

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. *utländskt bolag*, och

2. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte utländskt skadeförsäkringsföretag.

31 §

Bestämmelser om fusioner och fissioner finns också i fråga om

– utgifter i samband med fusion eller fission i 16 kap. 7 §,

– *koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 9, 20, 24 och 25 §§,*

– avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap i 25 kap. 31 §,

– avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap i 25 kap. 10 §,

– periodiseringsfonder i 30 kap. 8 §,

– ersättningsfonder i 31 kap. 20 §, och

– andelsbyten i 49 kap. 4 och 22 §§.

38 kap.

3 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. *utländskt bolag*, och

2. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag, invest- mentföretag *eller utländskt skadeförsäkringsföretag.*

Som företag räknas inte privatbostadsföretag *eller investmentföretag.*

39 kap.

6 §

För *svenska* skadeförsäkringsföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, att

För skadeförsäkringsföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, att

följande skall tas upp:

1. minskning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning,

2. minskning av säkerhetsreserv,

3. minskning av regleringsfond för trafikförsäkring, och

4. minskning av utjämningsfond,

följande skall dras av:

5. sådana avgifter och bidrag till kommuner, föreningar och sammanslutningar som avser att stödja verksamhet med syfte att förebygga skador som faller inom ramen för den försäkringsrörelse som företaget bedriver,
6. ökning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning,
7. ökning av säkerhetsreserv,
8. utbetald återbäring, och
9. verkställd premieåterbetalning.

23 §¹¹

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 13–18 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 16–18 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, skall utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

¹¹ Senaste lydelse 2000:494.

6 §¹³

Med koncern avses i detta kapitel

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
- när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget *hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.*

7 §

Med moderföretag avses i detta kapitel

- ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
 - en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
 - *ett utländskt bolag* som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.
1. ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
 2. en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
 3. *en utländsk juridisk person* som skulle ha varit moderbolag om *den* hade varit ett svenskt aktiebolag, *om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat*
 - *som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller*
 - *med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.*

¹³ Senaste lydelse 2000:1341.

11 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag erhålls av

1. en fysisk person,
2. ett dödsbo,
3. *en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller*
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en *sådan person som anges i 2 eller 3* är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.
2. ett dödsbo, *eller*
3. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller *ett dödsbo* är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

40 a kap.***Beräkning av ingångsvärden i vissa fall***

1 §

Om skattskyldighet inträder för en fysisk eller juridisk person i fråga om inkomst av en redan pågående näringsverksamhet som personen bedriver och för vilken personen inte tidigare har varit skattskyldig, gäller bestämmelserna i 2-5 §§, såvida inkomsten inte skall undantas från beskattning genom ett skatteavtal.

2 §

Lager och pågående arbeten skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Bestämelsen i 17 kap. 2 § om anskaffningsvärde och verkligt värde skall tillämpas.

3 §

Inventarier, byggnader och markanläggningar skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för den faktiska anskaffningsutgiften minskad – dock lägst till noll – med följande andel av denna för varje räkenskapsår som den skattskyldige innehaft tillgången:

- inventarier: 20 procent,*
- byggnader: 4 procent, och*
- markanläggningar: 5 procent (täckdiken och skogsvägar) eller 10 procent (övriga markanläggningar).*

4 §

Övriga tillgångar skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för anskaffningsutgiften minskad med av- eller nedskrivningar som kan ha gjorts i räkenskaper hos den skattskyldige, dock inte för högre belopp än marknadsvärdet vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten.

5 §

En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten enligt en marknadsmässig bedömning. Förpliktelsen får dock inte tas upp till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper för den skattskyldige.

6 §

Bestämmelserna i 2-5 §§ har motsvarande tillämpning om inkomst av en pågående näringsverksamhet, för vilken skattskyldighet föreligger men undantag från beskattning gäller enligt ett skatteavtal, upphör att vara undantagen.

7 §

Om en tillgång överförs från en näringsverksamhet för vars inkomst skattskyldighet inte föreligger till en näringsverksamhet hos samma person för vars inkomst skattskyldighet föreligger och undantag från beskattning inte gäller enligt ett skatteavtal, skall det belopp som tillgången skall anses ha anskaffats för och tidpunkten för anskaffningen bestämmas med tillämpning av 2-4 §§. Härvid skall anses som om skattskyldighet för inkomst av den näringsverksamhet som tillgången överförs till inträder vid tidpunkten för överföringen.

8 §

Bestämmelserna i 7 § har motsvarande tillämpning om en tillgång överförs från en näringsverksamhet, för vars inkomst skattskyldighet föreligger men undantag från beskattning gäller enligt ett skatteavtal, till en näringsverksamhet hos samma person, för vars inkomst skattskyldighet föreligger och undantag från beskattning inte gäller enligt ett skatteavtal.

9 §

Om i fall som avses i 7 eller 8 § överföringen har medfört att ett belopp som skall motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, skall dock tillgången anses ha anskaffats för samma belopp. Detta gäller dock bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal.

10 §

Det som anges i 1–9 §§ har motsvarande tillämpning om verksamheten bedrivs genom ett svenskt handelsbolag.

42 kap.**16 §**

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

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

2. aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade,
 3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,
 4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget,
 5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller *ett utländskt bolag*, och
5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller *en utländsk motsvarighet som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat*
 – *som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller*
 – *med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och*

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

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

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

16 a §¹⁴

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

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 16 § första stycket skall *en utländsk juridisk person* som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant om *den utländska juridiska personen* hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal

¹⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

artikel om informationsutbyte. som innehåller en artikel om informationsutbyte *och personen i staten är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.*

20 a §¹⁵

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

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag* och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom EES, *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag* och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant.

22 §

Utdelning från *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag* skall inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt *6 kap. 13–16 §§.*

Utdelning från utländska juridiska personer skall inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt *5 kap. 3 § eller 6 a kap.*

¹⁵ Senaste lydelse 2000:1341.

43 kap.

2 §

Bestämmelserna tillämpas inte på utdelning från ett företag, om

- | | |
|---|---|
| <p>1. företaget är marknadsnoterat,</p> <p>2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,</p> <p>3. företaget, om det är ett förvaltningsföretag och under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller</p> <p>4. företaget är ett privatbostadsföretag.</p> | <p>2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller</p> <p>3. företaget är ett privatbostadsföretag.</p> |
|---|---|

44 kap.

27 §

Det finns bestämmelser om

- | | |
|---|---|
| <p>- uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6-27 §§,</p> <p>- att kapitalförluster skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intressegemenskap med säljaren i 25 kap. 28-32 §§,</p> <p>- uppskavsavdrag vid avyttring av privatbostäder i 47 kap., och</p> <p>- uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.</p> | <p>- att kapitalförluster skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intressegemenskap med säljaren eller inte alls i 25 kap. 7-11 §§,</p> |
|---|---|

45 kap.

31 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28-30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

Bestämmelserna i 25 kap. 7-9 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle *eller inte alls* skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

46 kap.

16 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28-30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

Bestämmelserna i 25 kap. 7-9 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle *eller inte alls* skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

48 kap.7 §¹⁶

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. *Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet skall beräknas med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.*

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas.

Näringsandelar som vid en faktisk eller tänkt avyttring vid den tidpunkt som bedömningen

¹⁶ Senaste lydelse 2000:1341.

avser uppfyller villkoret i 25 kap. 11 § skall vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket anses inte vara av samma slag och sort som övriga näringsandelar som faktiskt är av samma slag och sort. Aktiehärledda näringsdelägarrätter som vid en faktisk eller tänkt avyttring vid den tidpunkt som bedömningen avser uppfyller villkoret i 25 a kap. 12 § skall vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket anses inte vara av samma slag och sort som övriga delägarrätter som faktiskt är av samma slag och sort.

I 49 kap. 29 § finns ett undantag från *denna bestämmelse* vid andelsbyten.

I 49 kap. 29 § finns ett undantag från *bestämmelserna i första stycket* vid andelsbyten.

25 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall kapitalförluster dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall *avdragsgilla* kapitalförluster dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas

Juridiska personers *avdragsgilla* kapitalförluster på delägarrätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapital-

den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

vinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

27 §¹⁷

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19-21, 23 och 24 §§. *Kapitalförluster* på sådana delägarätter och fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall

I fråga om *avdragsgilla* kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19-21, 23 och 24 §§. *Avdragsgilla kapitalförluster* på sådana delägarätter och fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses

¹⁷ Senaste lydelse 2000:540.

dock alltid dras av i sin helhet. stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

49 kap.

5 §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, eller

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om bestämmelserna i 38 kap. om

undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

9 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,
2. ett utländskt bolag, eller

2. en utländsk motsvarighet till ett svenskt aktiebolag som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är

skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Skalbolags- och återköpsvillkoren är inte uppfyllda

13 a §

Om den avyttrade andelen är en näringsandel och ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §, skall andelen under tre år efter avyttringen innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma svenska koncern eller utländska motsvarighet som det köpande företaget.

Om villkoret i första stycket inte uppfylls, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls.

Bestämmelserna i första och andra styckena skall inte tillämpas om särskilda skäl talar mot detta.

19 a §

Ett uppskovsbelopp avseende en mottagen andel skall inte tas upp vid avyttring av andelen om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap. Har en kapitalvinst inte uppkommit, gäller detsamma om, för det fall att en sådan vinst uppkommit, denna inte skulle ha beskattats enligt de nämnda bestämmelserna.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om den avyttring som uppskovet avser har skett under år 2001 och, om bestämmelserna i 25 a kap. hade varit tillämpliga då, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §. Bestämmelserna i första stycket gäller inte heller om avyttringen gjorts av ett handelsbolag.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lager-tillgång hos säljaren.

23 §

Om en mottagen andel avyttras genom en sådan avyttring med kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 28–32 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

Om en mottagen andel avyttras genom en sådan avyttring med kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 7–11 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

50 kap.

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en *avdragsgill* kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

11 §

En kapitalförlust som upp-
kommer när ett svenskt
handelsbolag avyttrar en andel i
ett annat svenskt handelsbolag
skall dras av med 70 procent av
förlusten. En kapitalförlust på
en andel vars innehav betingats
av rörelse som bedrivs av
handelsbolaget eller av någon
som med hänsyn till ägande-
rättsförhållanden eller organisa-
toriska förhållanden kan anses
stå handelsbolaget nära, skall
dock alltid dras av i sin helhet.

En *avdragsgill* kapitalförlust
som uppkommer när ett svenskt
handelsbolag avyttrar en andel i
ett annat svenskt handelsbolag
skall dras av med 70 procent av
förlusten. En *avdragsgill* kapital-
förlust på en andel vars innehav
betingats av rörelse som bedrivs
av handelsbolaget eller av någon
som med hänsyn till ägande-
rättsförhållanden eller organisa-
toriska förhållanden kan anses
stå handelsbolaget nära, skall
dock alltid dras av i sin helhet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Om inte annat följer av bestämmelserna i punkterna 2–8 skall följande gälla. Lagen skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare. Äldre bestämmelser skall tillämpas på beskattningsår som påbörjats före utgången av år 2001.

2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 2 § tredje strecksatsen, 4 kap. 3 §, 6 kap. 2 § tredje strecksatsen samt 8 och 9 §§, 6 a kap. och 42 kap. 22 § skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Äldre bestämmelser i 3 kap. 2 § tredje strecksatsen, 4 kap. 3 §, 6 kap. 2 § tredje strecksatsen samt 8–10 och 12 §§, 13 § utom såvitt avser hänvisningarna till 14 §, 15 och 16 §§ och 42 kap. 22 § skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas före utgången av år 2002.

3. De nya bestämmelserna avseende mottagna utdelningar skall tillämpas på utdelningar som tagits upp i räkenskaperna efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser avseende mottagna utdelningar skall tillämpas på utdelningar som tagits upp i räkenskaperna före ikraftträdandet.

4. De nya bestämmelserna avseende kapitalvinster och kapitalförluster skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser avseende kapitalvinster och kapitalförluster skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar före

ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel medgetts enligt äldre bestämmelser i 25 kap. 6–27 §§, skall dock kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om avyttringen har skett under år 2001 och, om de nya reglerna skulle ha varit tillämpliga då, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §. Det gäller inte heller om avyttringen har skett under år 2001 och det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag.

5. För utländska skadeförsäkringsföretag som bedrivit verksamhet från ett fast driftställe i Sverige före ingången av det första beskattningsår på vilket de nya bestämmelserna skall tillämpas gäller följande, om överskott av verksamheten beräknats enligt 39 kap. 10 § i lagens äldre lydelse.

Som ingående skattemässiga värden för det beskattningsår som anges i första stycket skall anses, för tillgångar marknadsvärdena vid ingången av räkenskapsåret och för förpliktelser de belopp varmed förpliktelserna belastat verksamheten vid den angivna tidpunkten vid en marknadsmässig bedömning. Förpliktelser med anledning av ingångna försäkringsavtal skall dock beräknas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar enligt bestämmelserna i 7 kap. 1 § samt 2 § första och femte styckena försäkringsrörelselagen (1982:713).

6. Överlåter ett företag som omedelbart före ikraftträdandet var ett förvaltningsföretag enligt den äldre lydelsen av 24 kap. 14 § inom två år efter ikraftträdandet en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening för ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet och understiger marknadsvärdet till en fysisk person som är delägare i företaget, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat andelen för det skattemässiga värdet hos företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren, skall anskaffningsvärdet för andelen anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst.

7. Om ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett fåmansföretag inom två år efter ikraftträdandet överlåter en fastighet, som någon gång under tre år före överlåtelsen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en

delägare i fåmansföretaget, till en fysisk person som är delägare i fåmansföretaget för ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet och understiger marknadsvärdet, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske. Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 skall inte tillämpas på utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som hafts före utgången av år 2000.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat fastigheten för det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren, skall anskaffningsvärdet för fastigheten anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst.

Det som sägs om fastighet gäller även andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna lägenheten har använts på angivet sätt.

8. En sådan kapitalförlust som avses i den bestämmelse som i den äldre lydelsen av lagen var intagen i 25 kap. 30 §, vilken har gjorts före ikraftträdandet och som inte skulle ha varit avdragsgill enligt den nya lydelsen av lagen, får inte dras av om en sådan omständighet som anges i bestämmelsen inträffar efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen att 4 kap. 86 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 86 §

I fråga om sådana internationella andelsbyten som avses i den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG och som har skett under åren 1995–1998, tillämpas den upphävda lagen och bestämmelsen i 6 § 1 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 1 januari 1999 av lagen (1998:1606) om ändring i sistnämnda lag.

Följer av bestämmelsen i första stycket att vid en avyttring av andel belopp som avser realisationsvinst på grund av avyttring av andelar i det förvärvade bolaget vid ett internationellt andelsbyte skall tas upp, gäller följande. Beloppet skall inte tas upp om en kapitalvinst på grund av avyttringen av andelen inte skall tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Har en kapitalvinst inte uppkommit, gäller detsamma om, för det fall att en sådan vinst uppkommit, denna inte skulle ha beskattats enligt de nämnda bestämmelserna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser skall tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet.

3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624) att 4 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹⁸

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *utdelning som delägarna är skattskyldiga för enligt 6 kap. 13–15 §§* inkomstskattelagen (1999:1229).

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *del av utdelningen som motsvarar belopp som skall beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 3 § eller 6 a kap.* inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

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

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

¹⁸ Senaste lydelse 2000:1348.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § första stycket och 10 § inkomstskattelagen för utdelning på aktier och andelar, om det utländska bolaget innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en utländsk juridisk person om utdelningen enligt 24 kap. 16–18 §§ inkomstskattelagen inte skulle ha tagits upp som intäkt eller enligt 25 a kap. 10, 11 och 13 §§ samma lag inte kunnat medföra att en kapitalvinst skulle ha tagits upp för det fall att personen varit ett svenskt aktiebolag. Som förutsättning gäller

1. att personen motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 24 kap. 15 § 1–4 inkomstskattelagen, och

2. att personen

– i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, eller

– hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som anges i 6 a kap. 13 § inkomstskattelagen, omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Vid tillämpning av bestämmelserna i sjätte stycket skall bestämmelsen i 24 kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen inte tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

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

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

dels att 1 och 3 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 18–22 §§, av följande lydelse,

dels att det närmast före 18 § skall införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹⁹

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

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

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

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

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

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

Om ett företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag

¹⁹ Senaste lydelse 2000:1349.

med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

3 §

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet:

Med utländsk skatt avses i denna lag, *om inte annat följer av 18 §*, följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 5 § b och c.

Nedsättning av inkomstskatt till följd av beskattning enligt 6 a kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)

18 §

En delägare i en utländsk juridisk person som med tillämpning av bestämmelserna i 6 a kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) tar upp en andel av ett överskott hos personen som intäkt har rätt att genom avräkning av utländsk skatt hos personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.

Avräkning skall ske med samma andel av den utländska skatten som den andel av överskottet som tagits upp som intäkt.

Med utländsk skatt hos personen avses allmän slutlig skatt på inkomst under beräkningsperioden och källskatter i andra stater än den stat där personen hör hemma på inkomst som personen erhållit under perioden. Beräkningsperiod har den innebörd som anges i 6 a kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229).

19 §

Avräkning skall ske från kvarstående svensk skatt på grund av taxering det är då överskottet tas upp som intäkt.

Med kvarstående svensk skatt avses den statliga och kommunala inkomstskatt som återstår sedan avräkning enligt bestämmelserna

i 1–13 §§ har skett.

20 §

För annan delägare än fysisk person eller dödsbo får avräkning inte ske med större belopp än 28 procent av det belopp som tas upp som intäkt.

21 §

Till den del avräkning inte kan ske på grund av att den kvarstående svenska skatten är lägre än det belopp som sammanlagt skall avräknas, skall skillnaden anses som sådan utländsk skatt som anges i 18 § tredje stycket och som skall avräknas från den kvarstående svenska skatt som tas ut på grund av taxering det följande taxeringsåret.

22 §

Bestämmelsen i 13 § första stycket skall tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

5 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) att 4 kap. 17 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §²⁰

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring av taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–4,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet.

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, *eller*

5. om ett sådant beslut om utländsk beskattning som avses i 6 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) undanröjts eller ändrats.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare.

²⁰ Senaste lydelse 1999:1261.

6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

dels att 2 kap. 13 och 20 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 2 kap. 27 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 2 kap. 18 a och 27 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

13 §²¹

Särskild självdeklaration skall lämnas om

- | | |
|--|--|
| <p>1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,</p> <p>2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,</p> <p>3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag som enligt 3 § 12 a mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört vara sådant företag,</p> <p>4. den skattskyldige enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483) skall redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,</p> <p>5. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, <i>eller</i></p> <p>6. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.</p> | <p>5. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret,</p> <p>6. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret, <i>eller</i></p> <p>7. den skattskyldige är delägare</p> |
|--|--|

²¹ Senaste lydelse 1999:1056.

i en utländsk juridisk person i den mening som avses i 6 a kap. 3, 5 och 6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

18 a §

Om den skattskyldige är delägare i en utländsk juridisk person i den mening som avses i 6 a kap. 3–6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), skall han lämna identifikationsuppgifter för personen. Är den skattskyldige skyldig att ta upp en intäkt enligt 18 § det nämnda kapitlet, skall han lämna de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten.

Om den skattskyldige inte kan avgöra om skyldighet att ta upp en intäkt föreligger eller om han inte har tillgång till de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten, skall det anges. I sådant fall skall de uppgifter lämnas som behövs för att tillämpa bestämmelsen i 6 a kap. 20 § första stycket inkomstskattelagen, om det inte är obehövt på grund av bestämmelserna i 6 a kap. 20 § tredje stycket 2–4 inkomstskattelagen.

20 §²²

Företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall, i stället för att lämna sådana uppgifter som anges i 19 § första stycket, till sin självdeklaration foga sin årsredovisning.

Utländskt skadeförsäkringsföretag som drivit försäkrings- Utländskt försäkringsföretag som bedrivit verksamhet avse-

²² Senaste lydelse 1996:1210.

rörelse i Sverige, skall i stället för vad som anges i 19 § i självdeklarationen lämna uppgift om premieinkomsten i Sverige.

ende skadeförsäkring vid ett fast driftställe i Sverige skall, i stället för att lämna sådana uppgifter som anges i 19 § första stycket, till sin självdeklaration foga sitt årsbokslut.

Den som enligt 39 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall schablonbeskattas för intäkt av fastighet skall, såvitt avser fastighetsinnehavet, i stället för vad som anges i 19 § i självdeklarationen lämna uppgift om de intäkter och omkostnader som anges i förstnämnda lagrum.

Anmälningsskyldighet om nedsättning av utländsk skatt **Anmälningsskyldighet om nedsättning av utländsk skatt, m.m.**

27 a §

Om ett sådant beslut om utländsk beskattning som avses i 6 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) undanröjs eller ändras, skall delägaren anmäla detta till skattemyndigheten inom tre månader från det att delägaren fick del av det nya beslutet. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

2. De nya bestämmelserna i 2 kap. 13 och 18 a §§ skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare.

3. Äldre bestämmelser i 2 kap. 20 § skall tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

7 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. att det i lagen skall införas en ny paragraf, 26 a §, samt närmast före 26 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Bokföring och revision för verksamhet genom generalagent eller generalrepresentation i vissa fall

26 a §

Bestämmelserna i 11–14 a §§ om bokföring och revision gäller även för verksamhet avseende skadeförsäkring som bedrivs i Sverige av en utländsk försäkringsgivare genom en sådan generalagent eller generalrepresentation som avses i 1 kap. 9 respektive 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige. En förutsättning är att verksamheten utgör ett sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket första meningen skall

- det bortses från 1 kap. 2 § första stycket första meningen lagen om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige,*
- verksamheten anses som filial,*

- försäkringsgivaren, oberoende av det faktiska förhållandet, anses lyda under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och*
- den som är företrädare för verksamheten enligt 1 kap. 8 § andra stycket lagen om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige eller som på motsvarande sätt företräder återförsäkringsrörelse anses som verkställande direktör.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser tillämpas på räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige att 1 kap. 9 och 12 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

9 §

Med generalagent avses i denna lag en fysisk eller juridisk person som har till uppgift att leda och sköta en utländsk försäkringsgivares försäkringsrörelse i Sverige. En utländsk försäkringsgivare får i Sverige inte representeras av mer än en generalagent.

Generalagenten skall vara bosatt eller ha sitt säte i Sverige.

Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara generalagent.

Den utländska försäkringsgivaren skall utfärda fullmakt för generalagenten att ingå för försäkringsgivaren bindande rättshandlingar med tredje man samt att ta emot stämning för den utländska försäkringsgivaren och själv eller genom annan tala och svara för denna.

Om den utländska försäkringsgivaren använder en juridisk person som generalagent skall den juridiska personen utse en fysisk person som ombud. Denne skall uppfylla de krav som ställs i andra stycket. I ett sådant fall skall den fullmakt som avses i tredje stycket ställas till ombudet.

För verksamhet som drivs genom generalagent gäller, förutom bestämmelserna i denna lag, 26 a § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

12 §

Med generalrepresentation avses en utländsk försäkrings-sammanslutnings representation i Sverige. Generalrepresentationen skall förestås av ett ombud som ansvarar för den verksamhet som försäkringsgivaren i sammanslutningen driver enligt denna lag.

Ett ombud för en försäkringsgivare i en sammanslutning skall vara bosatt i Sverige. Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara ombud.

De försäkringsgivare som hör till sammanslutningen skall utfärda fullmakt för ombudet att vid tvister som rör ingångna försäkringsavtal ingå för försäkringsgivarna bindande rätts-handlingar och att för deras räkning ta emot stämning samt själv eller genom annan tala och svara för dem.

För verksamhet som drivs genom generalrepresentation gäller, förutom bestämmelserna i denna lag, 26 a § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Äldre bestämmelser tillämpas på räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

9 Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteregisterlagen (1980:343) att 7 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §²³

För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 57 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall behandlas som fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, uppgift om företagsledare i dessa företag samt uppgift om delägare i enkelt bolag och partrederi.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt enligt skattebetalningslagen, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter och mervärdesskattelagen (1994:200) samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

4. Uppgift om maskinellt framställt förslag till beslut om beskattning.

²³ Senaste lydelse 2000:1381.

5. Uppgift om ansökan om anstånd med att lämna deklaration, uppgift om beslut om anstånd med att lämna deklaration och med att betala skatt, dock ej skälen för ansökningarna eller besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

7. Uppgifter som skall lämnas i förenklad självdeklaration, särskild självdeklaration enligt 2 kap. 10 § första stycket punkterna 2-4 och andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgifter som skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet och uppgift om utmätning enligt 18 kap. 9 § skattebetalningslagen.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofogdemyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om att en person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för en juridisk person, uppgift om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattse-
delsförsändelse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från sådan särskild uppgift som avses i 2 kap. 19 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

13. Uppgift om beteckning, köpeskilling, basvärde, delvärde, taxeringsvärde, omräknat delvärde, beskattningsnatur, typ av fäng och tidpunkt för fångat för fastighet som ägs eller innehas av personen, andelens storlek om fastigheten har flera ägare och övriga uppgifter som behövs för beräkning av statlig fastighetsskatt samt uppgift som behövs för värdering av bostad på fastighet.

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen.

15. Uppgift om postgiro- och bankgiro-nummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro

att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal dagar för vilka den skattskyldige uppburit sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

18. Uppgifter angående resultat av bruttovinstberäkning, annan beräkning av relationstal eller liknande, skönsmässig beräkning och belopp som under beskattningsåret ställt till förfogande för levnadskostnader.

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell samt tillstånd enligt yrkestrafiklagen (1998:490) och lagen (1998:492) om biluthyrning.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, uppgifter enligt 7 § lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt nämnda lagar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion, uppgifter för bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion, uppgifter enligt 12 § första stycket lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

21. Uppgift om bosättningsland och tidpunkt för byte av bosättningsland.

22. Uppgifter om antal årsanställda i en koncern i fall som avses i 2 kap. 16 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, totalt respektive i Sverige, koncernomsättning och koncernbalansomslutning för koncernmoderföretag.

23. Uppgift om beteckning på ersättningsbostad som avses i 47 kap. 5 § inkomstskattelagen, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 47 kap. 11 § nämnda lag skall minska anskaffningsutgiften samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 47 kap. 5 § andra stycket nämnda lag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

24. Uppgift som skall lämnas enligt 10 kap. 17 § första stycket 5 och andra stycket samt 33 § skattebetalningslagen.

25. Uppgifter från aktiebolagsregistret om styrelseledamöter, verkställande direktör, firmatecknare och revisor, om att styrelsen inte är fulltalig eller att årsredovisning inte har lämnats i tid, om företagsrekonstruktion och fusion samt uppgifter från handels- och föreningsregistret om firmatecknare, revisor och företagsrekonstruktion.

26. Uppgifter från Alkoholinspektionen om tillstånd enligt alkohollagen (1994:1738) och om omsättning enligt restaurangrapport.

27. Uppgifter från länsarbetsnämnder om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt utbetalat belopp och datum för utbetalningen.

28. Uppgifter från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen.

29. Uppgifter från Riksförsäkringsverket om försäkring mot kostnader för sjuklön såvitt avser arbetsgivarens organisations- eller personnummer, beräknad lönesumma, datum då försäkringen börjat gälla och datum för förändring av lönesumma, om sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete såvitt avser den försäkrades personnummer och datum för inkomstanmälan samt om utsänd person såvitt avser uppgifter från intyg om tillämplig lagstiftning och intyg om utsändning.

30. Uppgift om att en näringsidkare ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen.

31. Uppgift om uppskovsbelopp vid andelsbyte enligt 49 kap. inkomstskattelagen, namn och organisationsnummer på det överlättna företaget, antal andelar som lämnats som ersättning vid andelsbytet samt namn och organisationsnummer på det köpande företaget samt de övriga uppgifter som behövs för beskattning av uppskovsbelopp.

32. Uppgift om
uppskovsbelopp vid
koncerninterna andelsavyttringar
enligt 25 kap. 6–27 §§
inkomstskattelagen, namn och
organisationsnummer på det

överlättna företaget, antalet överlättna andelar samt de övriga uppgifter som behövs för beskattning av vinsten.

33. Uppgift om avgiftsskyldighet till annat registrerat trossamfund än Svenska kyrkan och uppgift om tillhörighet till icke-territoriell församling inom Svenska kyrkan.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas då eller senare.

1 Frågan om ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar

Mitt förslag: Under förutsättning att EU:s uppförandekod för företagsbeskattning inte lägger hinder i vägen skall beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar avskaffas i kombination med att de s.k. cfc-reglerna ändras. Ändringarna skall innebära dels att cfc-beskattning kan ske även av inkomst hos utländska företag som en svensk fysisk eller juridisk person äger indirekt genom ett eller flera andra utländska företag, dels att inriktningen av cfc-regleringen i huvudsak begränsas till inkomster av passiv verksamhet.

Den statsfinansiella nettokostnaden för dessa och övriga förslag har beräknats till 0,2 miljarder kr. Kostnaden skall finansieras genom att procenttalet för beräkning av det största belopp med vilket juridiska personer får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond sänks. Kostnaden motsvarar en sänkning av procenttalet med 1,45 enheter.

I detta kapitel behandlas frågor om ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar i förening med åtgärder mot visst skattearbitrage. Beträffande bakgrunden till att dessa frågor tas upp av utredningarna, se skrivelsen till statsrådet Bosse Ringholm.

Redogörelser för utländsk rätt avseende främst den skattemässiga behandlingen av utdelningar och kapitalvinster på andelar samt regler avseende s.k. cfc-beskattning finns i *Bilaga 1*. I *Bilaga 2* finns det en redogörelse av professor Leif Mutén för en skattereform i Tyskland som har trätt i kraft den 1 januari 2001. I *Bilaga 3* redovisas en enkätundersökning om svenska företags dotter- och intresseföretag i främst stater med vilka Sverige saknar skatteavtal. Den innehåller i huvudsak uppgifter om finansiella och totala intäkter hos företagen samt verksamhetsinriktningar. Enligt undersökningen utgjorde de totala intäkterna under år 1998 hos

dessa företag 55,3 miljarder kr, varav 2,7 miljarder kr finansiella intäkter. Särskilt det senare beloppet är dock behäftat med en betydande osäkerhet. De fem jurisdiktionerna med de största icke-finansiella intäkterna var Hong Kong, Portugal, Taiwan, Chile och Ghana. Motsvarande i fråga om finansiella intäkter var Luxemburg, Estland, Guernsey, Jamaica och Liberia. Undersökningen har tjänat som en allmän bakgrund i arbetet och har också gett viss konkret vägledning (avsnitt 3.2.3).

1.1 Näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar

I fråga om andelar som är kapitaltillgångar skiljer man mellan näringsbetingade andelar och övriga andelar. Andelar som tillhör den senare gruppen brukar kallas *kapitalplaceringsandelar*.

Med en *näringsbetingad andel* avses enligt 24 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), *IL*, en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget om någon av följande förutsättningar är uppfylld:

1. Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets andelar vid beskattningsårets utgång i det företag som andelen avser motsvarar 25 % eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget (*röstvillkoret*).
2. Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (*betingandevillkoret*).

Ett rörelsedrivande aktiebolag beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar men inte på näringsbetingade andelar. Skälet för skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar är att beskattning av en rörelsevinst i fler än två led – en gång på bolagsnivån och en gång på ägarnivån – skall undvikas. Någon motsvarande reglering för kapitalvinster finns inte. För ett rörelsedrivande aktiebolag är således utdelningar på näringsbetingade andelar skattefria medan kapitalvinster på sådana andelar beskattas. I fråga om kapitalplaceringsandelar beskattas såväl utdelningar som kapitalvinster. Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar kallas i det följande för *BKN*.

1.2 För- och nackdelar med BKN

I sådana fall då en kapitalvinst inte har kunnat undvikas genom skatteplanering leder BKN till en kostnad för överlåtelse med vinst av dotter- och intresseföretag mellan parter som inte ingår i samma koncern. Det beror på att en överlåtelse av andelar i ett företag som stigit i värde under innehavstiden medför att ett skatteled tillkommer som inte skulle finnas förutan överlåtelsen. Det uppkommer en dubbelbeskattning i bolagssektorn. Totalt sett, dvs. om hänsyn tas även till beskattning i ägarledet, blir det en trippelbeskattning.

Detta är tydligt om det överlättna företaget har stigit i värde på grund av att beskattade vinster plöjts ned i rörelsen. Utöver rörelsebeskattning hos det företaget beskattas ju även, hos det avyttrande företaget, den värdestegring på andelarna som vinsterna medfört. Dubbelbeskattning i bolagssektorn uppkommer emellertid även om andelarna stigit i värde på grund av förväntningar om framtida rörelsevinster. Beskattningen av andelsvinsten kommer i detta fall att följas av en senare beskattning hos det överlättna företaget när vinsterna uppkommer. Saken kan uttryckas så att värdestegringen består av nuvärdet av förväntade ökade vinster i företaget jämfört med förväntningarna när andelarna anskaffades. Vinsterna är nettovinster efter bolagsskatt, vilket innebär att även nuvärdet och därmed andelsvinsten är ett bolagsbeskattat värde.

Det anförda behöver nyanseras något. Teoretiskt sett motsvaras en kapitalvinst på andelar i ett företag av en kapitalförlust i ett senare led i ägarkedjan när värdet har delats ut. Denna förlust ligger emellertid normalt i en obestämd framtid, vilket medför att i praktiken nuvärdet av tillhörande skatteavdrag i allmänhet är mer eller mindre försumbart. Dessutom finns det en praxis avseende avdrag för förlust på näringsbetingade andelar som kan medföra att avdrag överhuvudtaget inte medges för en framtida förlust på andelarna i det överlättna företaget. Enligt min uppfattning är det med hänsyn till dessa omständigheter befogat att säga att BKN medför att ett extra skatteled tillkommer.

Skattekostnaden för företagsöverlåtelse i sådana fall då den inte kan undvikas genom skatteplanering motverkar omstruktureringar i näringslivet.

Nyss talades om fall då *en kapitalvinst inte kunnat undvikas genom skatteplanering*. Denna precisering har gjorts därför att det tycks förhålla sig så att koncernerna genom skatteplanering i

betydande utsträckning kan undvika att behålla vinster och förväntningsvärden hos ett företag som skall säljas leder till en kapitalvinst på andelarna. Samtidigt finns det ett incitament att ta fram kapitalförluster. En grundläggande svårighet är att förhindra att ett värde, som fanns vid förvärvet av det ägda företaget, förs bort från detta utan att omkostnadsbeloppet sänks. Detsamma gäller i fråga om ett tillskjutet värde, som höjt omkostnadsbeloppet på andelarna. Det är här fråga om en komplicerad problematik. Även om man kunde hitta teoretiskt korrekta lösningar skulle sannolikt tillämpningen bli svår.

Nederländerna har länge haft skattefrihet för kapitalvinster på s.k. *participating holdings*, den nederländska motsvarigheten till näringsbetingade andelar. Detta har lett till det välkända förhållandet att många svenska internationella koncerner helt eller delvis äger den utländska delen av koncernen genom företag i Nederländerna. Också svenska dotterföretag till ett svenskt koncernmoderföretag kan ägas genom ett nederländskt holdingföretag. Även i Danmark är kapitalvinster av denna typ skattefria, dock först om andelarna har innehafts i tre år. Tyskland införde den 1 januari 2001 skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på samtliga andelar i bolagssektorn. Skattefriheten för kapitalvinster på motsvarigheten till näringsbetingade andelar i dessa stater skapar ett skattekonkurrenstryck mot Sverige.

Vidare medför skattefriheten i vissa andra stater att ägarstrukturer kan skapas där vinster och förluster behandlas asymmetriskt. Ett svenskt eller utländskt rörelsedrivande företag som skall avyttras, C, kan t.ex. ägas av ett nederländskt holdingföretag, B, som ägs av det svenska koncernmoderföretaget, A. Om andelarna i ägarkedjan har stigit i värde, kan avyttringen ske utan att vinsten beskattas genom att B säljer andelarna i C. Har andelarna sjunkit i värde, kan A sälja andelarna i B med avdragsrätt för förlusten.

BKN är således förenad med betydande nackdelar men har även fördelar. Den omständigheten att en kapitalvinst vid en försäljning av näringsbetingade andelar i ett företag med obeskattade vinster beskattas medför att handel med s.k. skalbolag inte aktualiseras inom bolagssektorn. Problematiken med skalbolag kan emellertid bemästras genom att ett avskaffande av BKN begränsas på lämpligt sätt (se avsnitt 2.7). Vidare motverkar BKN ränteavdragsarbitrage (se avsnitt 3.1).

Ett avskaffande av BKN kan leda till att dyrbarare tillgångar som producerats inom en koncern inför försäljning läggs in i dotterföretag i koncernen varefter dessa säljs i stället för själva tillgångarna. Tillgången kan även produceras hos det dotterföretag som avses säljas. Förfarandet, som kan kallas *förpackning*, medför att säljaren inte behöver skatta för vinsten. I gengäld förlorar köparen avdrag för värdeminskning. Parterna uppnår härigenom en räntefördel vid beskattningen jämfört med att själva tillgången överläts. Det kan diskuteras om möjligheten till förpackningar skall ses som en fördel eller en nackdel med ett avskaffande av BKN. Ekonomiskt innebär den att i begränsad utsträckning hela näringslivet behandlas som en enhet vid beskattningen. Effekten påminner om hur mervärdesskatten fungerar. Min uppfattning är att mycket talar för att effekten är positiv för svensk ekonomi. Det skall nämnas att, för det fall att en motsatt bedömning görs, det är tekniskt problematiskt att motverka förpackningar. (Förpackningar behandlas i avsnitt 2.7.3.)

Vidare kan ett avskaffande av BKN antas leda till att det blir vanligt att den legala strukturen för rörelse som bedrivs av en eller ett fåtal fysiska personer i bolagsform anordnas så att personerna innehar andelarna i ett holdingföretag som i sin tur innehar andelarna i det rörelsedrivande företaget. Vid en avveckling av verksamheten kan då holdingföretaget utan beskattning sälja det rörelsedrivande företaget om andelarna i detta har stigit i värde. Vid motsatt utfall kan de fysiska personerna sälja andelarna i holdingföretaget med avdragsrätt för förlusten. Visserligen kommer i det förra fallet vinsten att vara skattemässigt inlåst i holdingföretaget i den meningen att de fysiska personerna inte kan tillgodogöra sig vinsten utan beskattning. Eftersom beskattningen kan skjutas upp behandlas emellertid vinst- och förlustfallet asymmetriskt.

Det är inte givet att detta är negativt. I de fall som diskuteras här är normalt andelarna i holdingföretaget kvalificerade, vilket medför att lyckade utfall leder till att utdelning eller kapitalvinst på andelarna i viss utsträckning tjänstebeskattas enligt de s.k. 3:12-reglerna. Någon motsvarighet (avdrag i inkomstslaget tjänst) finns inte för förlustfall. Beskattningen är därför asymmetrisk på så sätt att riskfyllda investeringar missgynnas i förhållande till investeringar med lägre risk (jfr SOU 1996:119, Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster, s. 111 ff.). Den nu

aktuella asymmetrin kan minska 3:12-reglernas riskdiskriminerande effekt.

Den nämnda strukturen har en anknytning till 3:12-reglerna även i ett annat hänseende, nämligen det inslag i dessa som kan kallas upphöranderegeln. Enligt denna upphör en andel att vara kvalificerad om den skattskyldige eller närstående inte har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Det får antas att vid avvägningen av tidsperioden hänsyn har tagits till att verksamheten inte kunnat avyttras utan beskattning vare sig den innehafts direkt eller indirekt av det företag som de kvalificerade andelarna hänför sig till. Om BKN avskaffas, kommer som nämnts holdingföretaget i en struktur av det diskuterade slaget att kunna avyttra andelarna i dotterföretaget utan beskattning. Inte heller i detta sammanhang kan jag se att detta talar mot att avskaffa BKN. Möjligen kan 3:12-reglerna behöva justeras. Med hänsyn till att 3:12-reglerna ses över av Utredningen om reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag, m.m., Fi 1999:12, har jag emellertid inte gått in på om ett avskaffande av BKN bör medföra konsekvenser för dessa regler.

1.3 Rän-teavdragsarbitrage

Tidigare har ett avskaffande av BKN inte ansetts möjligt på grund av risken för vissa förfaranden i syfte att undgå skatt, ränteavdragsarbitrage (*r-arbitrage*). R-arbitrage genom utdelning går till på i princip följande sätt. Ett svenskt företag, som förväntar sig att gå med vinst på rörelsen de närmaste åren, lånar upp ett i förhållande till de förväntade årsvinsterna stort belopp. Rantan dras av mot vinsterna. Pengarna skjuts till som kapitaltillskott till ett lågbeskattat dotterföretag i utlandet, där de förräntas. Avkastningen delas ut till moderföretaget. Om moderföretaget inte beskattas för den mottagna utdelningen, blir resultatet att svensk bolagsskatt på hela eller en del av rörelsevinsten växlats ut mot den låga eller obefintliga skatten hos dotterföretaget.

R-arbitrage genom utdelning motverkas av det s.k. jämförlighetsvillkoret i reglerna om skattefrihet för utdelningar på näringsbetingade andelar i utländska företag. Dessa regler finns i 24 kap. 12–22 §§ IL. Villkoret innebär i huvudsak att mottagen utdelning på näringsbetingade andelar i ett utländskt företag beskattas, om

beskattningen hos det utländska företaget understiger cirka 15 % av ett underlag beräknat enligt svenska regler. Avräkning mot den svenska skatten medges för schablonmässigt beräknad utländskt skatt.

Man kan tänka sig r-arbitrage även genom avyttring. I stället för att avkastningen hos det utländska dotterföretaget förs över till moderföretaget genom utdelning avyttras andelarna i dotterföretaget. BKN motverkar denna form av r-arbitrage. Om BKN avskaffas, försvinner således skyddet mot r-arbitrage genom avyttring.

Valutarisker, räntespreader och andra transaktionskostnader medför att det är tveksamt om r-arbitrage på marknadsmässig grund lönar sig (se *Bilaga 4*, Ränteavdragsarbitrage, som utarbetats av fil. dr Krister Andersson). R-arbitrage genom utdelning har tidigare varit möjliga genom dotterföretag i Irland till följd av utformningen av det svensk-irländska skatteavtalet. Jag har förstått att arbitragen åtminstone i viss utsträckning saknade förankring i en affärsmässig verklighet, att det mer var fråga om att upprätta handlingar som skulle ge ett underlag för de skattemässiga yrkandena.

En förutsättning för att en rättslig prövning av sådana förfaranden skall komma till stånd är att de upptäcks och att den bristande förankringen i verkliga ekonomiska förhållanden kan klarläggas. Detta kan vara svårt. Min uppfattning är att ett avskaffande av BKN utan att r-arbitrage genom avyttring systemmässigt motverkas på något annat sätt skulle kunna skapa problem för skatteadministrationen som inte kan lösas inom en rimlig resursram. Det föreligger också en påtaglig risk för att en sådan lösning skulle visa sig oförenlig med EU:s s.k. uppförandekod för företagsbeskattning, jfr avsnitt 4.3. Jag anser därför att ett avskaffande av BKN bör förenas med någon annan mekanism för att motverka r-arbitrage genom avyttring.

1.4 Tänkbara åtgärder mot r-arbitrage

En möjlighet kunde tänkas vara att begränsa avdragsrätten för finansieringskostnader avseende näringsbetingade andelar i utländska företag. Detta alternativ, liksom de som strax skall nämnas, motverkar r-arbitrage både genom utdelning och avyttring. Lösningen är emellertid dålig både av näringspolitiska och

taxeringstekniska skäl. Näringspolitiskt därför att den skulle innebära en försämring av förutsättningarna för sverigebaserat internationellt företagande. Taxeringstekniskt därför att det inte går att på ett rättvisande sätt allokera lån till specifika investeringar. Regler som knyter lån till investeringar som har ett visst tidsmässigt samband med lånet kan lätt kringgås och får nyckfulla verkningar i stora koncerner med självständigt opererande finansförvaltningar. Proportionering av lånen med ledning av tillgångsvärden är svårtolkat ur r-arbitragesynpunkt och möter mätproblem.

Ett annat uppslag för att motverka r-arbitrage har varit att vidtaga någon beskattningsåtgärd om soliditeten i den utländska delen av en koncern är högre än i den svenska delen. Ytterligare ett uppslag har varit att svenska företag skulle beskattas för en försiktigt beräknad schablonmässig avkastning av utländskt kapital, som det kommer till uttryck i omkostnadsbeloppet för näringsbetingade andelar i utländska företag, och från skatten få avräkna skatt som betalats i utlandet. Lösningar av detta slag bör emellertid avföras redan på grund av att de internationellt är alltför udda. De är även i övrigt förenade med svårigheter och nackdelar av olika slag.

I 6 kap. 7 – 16 utom 12 och 14 §§ IL finns det bestämmelser som innehåller de s.k. cfc-reglerna (*cfc* står för *controlled foreign company*). Dessa regler går i sina grunddrag tillbaka på lagstiftning år 1989 (prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040). Regleringen är uppbyggd kring en distinktion mellan *utländskt bolag* och *annan utländsk juridisk person än utländskt bolag*. Med *utländskt bolag* avses enligt en huvudregel en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Huvudregeln kompletteras av en schablonregel. Enligt denna anses som utländskt bolag alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av vissa uppräknade stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal (de avtalsstater som har uteslutits är Australien, Cypern, Malaysia, Spanien och Thailand). Förutsättningar är att personen har hemvist i staten enligt avtalet och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

Cfc-beskattningsregler kan ske hos en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag och som, förenklat uttryckt, innehar

andelar med minst 10 % av kapitalet eller rösterna i personen. Andelar med minst hälften av kapitalet eller rösterna skall innehas av obegränsat skattskyldiga. Beskattningen innebär att delägaren beskattas för sin andel av ett överskott hos personen oberoende av om beloppet tas ut ur denna eller ej. Ett underskott hos personen får däremot inte dras av mot andra intäkter hos delägaren utan endast vid beräkningen av personens resultat det följande beskattningsåret (14 kap. 11 § IL).

Av cfc-regleringen följer att ett aktiebolag som innehar näringsbetingade andelar i ett lågbeskattat utländskt företag normalt skall beskattas för sin andel av dettas resultat. Det innebär att något problem med r-arbitrage normalt inte uppkommer, eftersom arbitraget motverkas av cfc-beskattning. Cfc-reglerna är emellertid, av skäl som inte framgår av förarbetena, inte tillämpliga vid indirekt ägande genom utländska företag (se avsnitt 3.1). Detta medför att cfc-beskattning inte kan ske av inkomster hos sådana utländska företag i en svensk koncern som är dotterföretag till ett utländskt företag. I praktiken skulle därför cfc-regleringen i dess nuvarande utformning inte effektivt motverka r-arbitrage.

Min uppfattning är att det enda verkliga alternativet till BKN för att motverka r-arbitrage genom avyttring är att cfc-reglerna ändras. Lösningen tar hand även om r-arbitrage genom utdelning varför, om denna lösning väljs, jämförlighetsvillkoret i reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar i utländska företag kan tas bort. Detta är en betydande fördel. Villkoret får till stor del sitt innehåll genom uttalanden i förarbetena och till viss del även i praxis. En utförlig lagreglering skulle bli komplicerad, eftersom den måste hantera förhållanden under flera år för de olika nivåer av utländska dotterföretag som kan förekomma. Att villkoret inte redan skapat allvarliga tillämpningsproblem torde främst bero på att utredningssvårigheter i förening med lagregleringens vaga utformning gjort det problematiskt för skatteförvaltningen att ifrågasätta företagens deklARATIONER på denna punkt.

1.5 Ändring av cfc-reglerna

Två alternativ för ändring av cfc-reglerna kan ställas mot varandra. Gemensamt för dessa är att räckvidden utsträcks till att omfatta även indirekt ägande. Också inkomster hos ett utländskt företag som ägs av en svensk fysisk eller juridisk person genom ett eller

flera andra utländska företag skall således kunna beskattas. Det ena alternativet (*Alt. 1*) anknyter till de gällande cfc-reglerna på så sätt att den utländska beskattningen av hela inkomsten hos det utländska företaget avgör om cfc-beskattning skall kunna ske. Om cfc-beskattning skall ske är det också hela inkomsten som beskattas hos delägaren. I det andra alternativet (*Alt. 2*) inriktas regleringen på intäkter av passiv verksamhet hos det utländska företaget, t.ex. ränteintäkter. Detta begränsar den administrativa bördan för företagen och skatteförvaltningen av att cfc-regleringen utvidgas till att omfatta även indirekt ägda utländska företag och ökar inte skattekostnaden för företag med producerande verksamhet i lågskattestater. I vissa fall av skadlig skattekonkurrens skall dock cfc-beskattning kunna ske även av aktiv verksamhet.

Från fiskal synpunkt har *Alt. 1* fördelen att det begränsar utbytet av att genom felaktiga internpriser föra över inkomst till koncernföretag i lågskattestater. Den kvantitativa betydelsen av detta är emellertid oklar. Fokus bör enligt min mening i stället sättas på frågan om företagens syn på Sverige som hemland för moderföretaget och huvudkontoret. En del företag, inte minst stora svenska internationella koncerner, skulle kunna uppfatta saken så att avskaffandet av BKN inte betyder så mycket för dem, därför att de redan innehar sin internationella organisation genom nederländska holdingföretag eller därför att de ser möjligheten att i framtiden etablera holdingföretag t.ex. i Danmark, Nederländerna eller Tyskland. Samtidigt ökar *Alt. 1* skattebelastningen på koncerner som har rörelsedrivande dotterföretag i lågskattestater. Det torde också vara ofrånkomligt att *Alt. 1* leder till en besvärlig tillämpning både för företagen och skatteförvaltningen. Internationellt är cfc-system med endast något enstaka undantag, bortsett från tekniska aspekter, utformade i huvudsak enligt *Alt. 2*.

Min bedömning är att *Alt. 1* inte bör införas. En modell för *Alt. 2* utvecklas i kap. 3. Alternativet benämns i fortsättningen *CfcN*. Modellen innebär i huvudsak följande.

CfcN

Personer hos vilka cfc-beskattning skall kunna ske

Cfc-beskattning skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, A, som tillsammans med personer i intresse-

gemenskap med A direkt eller indirekt genom en eller flera utländska juridiska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst 10 % av kapitalet.

Vid ett indirekt deläggande i en utländsk juridisk person skall delägarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

Intäkter av passiv verksamhet

Som intäkter av passiv verksamhet skall anses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhöles av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,
3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag.

Lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet

Intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

Som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet skall anses den tillämpliga nominella skattesatsen multiplicerad med ett belopp som, normalt, motsvarar intäkten.

Presumtionsregel

Intäkter av passiv verksamhet skall inte anses lågbeskattade, om

den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista,

intäkterna har uppkommit i verksamhet i den staten, vid ett fast driftställe i en annan stat på den vita listan vars inkomster beskattas i den stat där personen hör hemma eller vid ett fast driftställe i Sverige, och

intäkterna har beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga.

Intäkterna av passiv verksamhet skall stå i en viss relation till de totala intäkterna

Cfc-beskattning skall ske endast om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden överstiger 10 % såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under denna och den föregående beräkningsperioden.

Innebörden av cfc-beskattning

Delägaren skall som intäkt av näringsverksamhet ta upp sin andel av 70 % av lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beskattningsåret för den utländska juridiska personen till den del de överstiger 10 % såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under denna och den föregående beräkningsperioden.

Delägaren skall ha rätt att i stället ta upp sin andel av resultatet av hela verksamheten hos den utländska juridiska personen, om detta kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott skall inte medföra rätt till avdrag. När ett överskott tas upp, skall delägaren få avräkna skatt hos den utländska juridiska personen.

En särskild lösning skall gälla vid oklarhet.

Skadlig skattekonkurrens

Skadlig skattekonkurrens skall motverkas genom cfc-beskattnings även av inkomst av aktiv verksamhet under vissa förutsättningar. Vissa resultat av ett arbete som bedrivs inom OECD avseende åtgärder mot skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt skall avvaktas innan regler utformas.

1.6 Överväganden

I kap. 2 utvecklas en modell för avskaffande av BKN. Om BKN avskaffas enligt denna modell behöver vinster och förluster bestämmas endast i en speciell situation (ett villkor om innehavstid för marknadsnoterade andelar på ett år uppfylls inte) och problematiken med värdeöverföringar försvinner därmed nästan helt. Samtidigt tillkommer emellertid ett ganska omfattande regelsystem för att lösa gränsdragningsfrågor m.m. och motverka oönskade effekter. Det är därför klart att regelsystemet blir mer omfattande. Det är svårt att avgöra i vilken utsträckning detta leder till en besvärlig tillämpning, men man kan inte med säkerhet hävda att ett avskaffande av BKN medför ett system som är lättare att tillämpa än det nuvarande.

Även CfcN består av ett ganska omfattande regelsystem. Jag menar emellertid att detta inte bör påverka bedömningen av om BKN bör avskaffas. Med hänsyn bl.a. till den internationella tendensen kan rimligen den befintliga cfc-lagstiftningen inte gärna kvarstå i den nuvarande ineffektiva och outvecklade formen. En utförlig reglering torde därför under alla förhållanden behöva övervägas.

Enligt min uppfattning är CfcN tillräcklig för att motverka r-arbitrage om BKN avskaffas. En kompletterande åtgärd behövs dock. CfcN tar inte hand om fallet att tillskottet till det utländska företaget placeras i värdepapper med låg direktavkastning och det svenska företaget tillgodogör sig avkastningen genom att avyttra andelarna i det utländska företaget. I avsnitt 2.6.1 föreslås att beskattning av en kapitalvinst på en näringsbetingad andel skall ske om summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsetal. I det enkla fallet att avyttringen avser samtliga andelar i det avyttrade företaget skall jämförelsetalet utgöras av halva ersättningen. Grunden för förslaget i det avsnittet

är att det motverkar skalbolagsaffärer. Det motverkar emellertid även r-arbitrage med värdepapper med låg direktavkastning.

Ett av motiven för de gällande cfc-reglerna får antas ha varit att motverka att fysiska personer använder lågbeskattade utländska juridiska personer som "skattefria sparbössor". CfcN i förening med den nämnda kompletterande åtgärden är enligt min bedömning tillräcklig för att motverka även detta.

Ett paket bestående av ett avskaffande av BKN i kombination med CfcN är i sig enligt min uppfattning sammantaget klart att föredra framför den nuvarande ordningen. BKN är i huvudsak systemstridig samt av skattekonkurrensskäl och skatteplaneringsskäl svår att förena med skattefriheten för motsvarigheten till näringsbetingade andelar i Tyskland och en del andra stater. Jämförlighetsvillkoret för skattefrihet för utdelningar från utländska dotterföretag ger företagen ett incitament att inte ta hem vinster i utländska dotterföretag till Sverige, eftersom mottagna utdelningar beskattas om dotterbolaget är lågbeskattat. Det nuvarande systemet kan med andra ord sägas ha en uteläsningsseffekt avseende finansiellt kapital.

Även om jag för egen del inte kan se att paketet innebär skadlig eller otillbörlig skattekonkurrens kan det emellertid inte tas för givet att paketet – så långt kan bedömas på grundval av den s.k. Primarolorapporten – skulle godtas i en eventuell kommande mer detaljerad utformning av EU:s uppförandekod för företagsbeskattning (se avsnitt 4.3). Jag kan därför inte lämna någon ovillkorlig rekommendation. Under förutsättning att uppförandekoden inte lägger hinder i vägen föreslår jag emellertid att BKN avskaffas enligt modellen i kap. 2 och att de gällande cfc-reglerna ändras enligt modellen för CfcN i kap. 3.

Den statsfinansiella nettokostnaden för dessa och övriga förslag har beräknats till 0,2 miljarder kr, se *Bilaga 8*. Jag föreslår att kostnaden finansieras genom att procenttalet för beräkning av det största belopp med vilket juridiska personer får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond sänks. Som framgår av bilagan motsvarar kostnaden en sänkning av procenttalet med 1,45 enheter.

2 Modell för behandling av utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på andelar

I kap. 1 föreslås att beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar (BKN) skall avskaffas i kombination med att de s.k. cfc-reglerna ändras, under förutsättning att EU:s uppförandekod för företagsbeskattning inte lägger hinder i vägen. Vid ett avskaffande av BKN bör även göras vissa förändringar avseende behandlingen av utdelningar på andelar som innehas av företag. I det föreliggande kapitlet redovisas en modell för ett avskaffande av BKN.

I avsnitt 2.1 behandlas vad som i huvudsak bör gälla enligt modellen i fråga om utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på svenska aktier som innehas resp. har avyttrats av ett svenskt aktiebolag. Det som sägs beträffande svenska aktiebolag och svenska aktier har motsvarande tillämpning på svenska ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar. Framställningen vidgas sedan i avsnitten 2.2 och 2.3 till att avse andelar i utländska företag resp. kapitalvinster och kapitalförluster på teckningsrätter m.m. I avsnitten 2.4 och 2.5 behandlas andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag och ekonomiska föreningar resp. utländska ägare eller säljare. I avsnitt 2.6 tas upp frågor om handelsbolag. I avsnitt 2.7 kompletteras förslagen i de föregående avsnitten med förslag om bestämmelser som syftar till att motverka omotiverade skatteförmåner som ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på andelar m.m. skulle kunna leda till. I avsnitt 2.8 tas upp konsekvenser av förslagen i tidigare avsnitt för olika regelsystem, t.ex. det avseende koncerninterna andelsavyttringar.

Förslag till övergångsbestämmelser lämnas i anslutning till vissa förslag till lösningar. Dessa har utformats från förutsättningarna

att lagstiftning enligt förslagen skall träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

att äldre bestämmelser avseende mottagna utdelningar skall tillämpas på utdelningar som har tagits upp i räkenskaperna före ikraftträdandet, och
att äldre bestämmelser avseende kapitalvinster och kapitalförluster skall tillämpas på grund av avyttringar före ikraftträdandet.

2.1 Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på svenska aktier

I detta avsnitt behandlas vad som i huvudsak bör gälla enligt modellen i fråga om utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på svenska aktier som innehas resp. har avyttrats av ett svenskt aktiebolag. Det som sägs beträffande svenska aktiebolag och svenska aktier har motsvarande tillämpning på svenska ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar. Utgångspunkten är att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade aktier skall vara skattefria (jfr ingressen till kapitlet).

Skattemässigt finns det tre kategorier av aktiebolag: investmentföretag, förvaltningsföretag och övriga företag.

Investmentföretag definieras i 39 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Med ett investmentföretag avses (såvitt gäller aktiebolag) ett svensk aktiebolag

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
- vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägaren riskfördelning, och
- som ett stort antal fysiska personer äger aktier i.

Med *förvaltningsföretag* avses enligt 24 kap. 14 § IL (såvitt avser aktiebolag) ett sådant svenskt aktiebolag som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Investmentföretag anses inte som förvaltningsföretag.

Ett aktiebolag som hör till gruppen *övriga* företag benämns här *rörelsedrivande aktiebolag*.

När det gäller behandlingen av utdelningar på aktier som ett rörelsedrivande aktiebolag tar emot skiljer man till att börja med mellan aktier som är kapitaltillgångar och aktier som är lagertill-

gångar. Att en aktie är kapitaltillgång innebär att vinst eller förlust vid en avyttring av aktien skall beräknas enligt reglerna för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust. Den skattemässiga behandlingen av aktier som är lagertillgångar tas inte upp här.

Man skiljer enligt gällande rätt också mellan näringsbetingade aktier och kapitalplacersaktier. Innebörden av dessa begrepp framgår i avsnitt 1.1. Terminologin är inte alldeles lyckad, eftersom "betingad" återkommer i betinganderekvisitets "betingas av rörelse". Jag föreslår att den förstnämnda gruppen av aktier i stället benämns *näringsaktier* (generellt *näringsandelar*). Övriga aktier kan lämpligen kallas *portföljaktier* (generellt *portföljandelar*), vilket ansluter till den internationellt vanliga benämningen. I det följande används denna terminologi även när redogörelsen griper tillbaka på gällande förhållanden.

Den skattemässiga behandlingen av närings- och portföljaktier samt gränsdragningen mellan dem hänger samman. Jag väljer att behandla den förra frågan först. För sammanhangets skull skall dock redan nu nämnas att enligt förslaget i avsnitt 2.1.4 en aktie skall anses som en näringsaktie om

aktien är onoterad,
ägarföretaget innehar aktier med minst 10 % av rösterna i det ägda företaget, eller
det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av närstående företag.

2.1.1 Innehavstid för näringsaktier

Mitt förslag: Om aktien är marknadsnoterad och har innehafts som näringsaktie kortare tid än ett år när en utdelning tas upp i räkenskaperna skall följande gälla. Avyttras aktien innan den har innehafts ett år eller upphör den inom denna tid att vara en näringsaktie, skall utdelningen tas upp som intäkt det beskattningsår då händelsen inträffar.

I fråga om en kapitalvinst på en marknadsnoterad näringsaktie skall det för skattefrihet krävas att det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft aktien under en sammanhängande tid under vilken aktien varit en näringsaktie av minst ett år.

En aktie skall anses innehas från tillträdet vid förvärvet till, såvitt avser utdelningar, frånträdet vid en överlåtelse. Vid bedömningen av innehavstid skall en senare anskaffad aktie anses ha avyttrats före en tidigare anskaffad av samma slag och sort.

Om aktier har förvärvats genom ny- eller fondemission med företrädesrätt för aktieägarna, skall de nya aktierna anses ha förvärvats samtidigt med de aktier som förvärvet grundats på.

Vid tillämpning av genomsnittsmetoden skall näringsaktier som uppfyller villkoret om innehavstid skall anses inte vara av samma slag och sort som övriga näringsaktier.

Ett företag som redan äger näringsaktier i ett annat företag, A, skulle förutan någon motverkande regel kunna före utdelning köpa aktier i A, ta emot utdelningen skattefritt och sedan sälja aktierna igen. Detta skulle kunna utnyttjas av utländska ägare i A för att undgå kupongskatt. Det finns vidare skäl att minska incitamentet för ett företag som har portföljaktier med t.ex. 7 % av rösterna i ett annat företag att inför en avyttring av dessa köpa ytterligare aktier för att komma över gränsen 10 % av rösterna.

Detta aktualiserar något krav på permanens i ägandet för att utdelning och kapitalvinst på aktier som är näringsaktier på grund av att de uppfyller röstvillkoret skall vara skattefria. Om ett permanenskrav begränsas till sådana aktier, får emellertid företagen anledning att i sådana fall då kravet inte är uppfyllt i stället åberopa betingandevillkoret. Detta villkor förutsätter att en bedömning görs av sambandet mellan innehavet av aktien och rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller närstående företag, vilket gör att

villkoret kan vara svårt att tillämpa. Permanenskravet bör därför omfatta även aktier som uppfyller betingandevillkoret, således sammantaget marknadsnoterade aktier.

Likformighetsskäl talar i viss mån för att även onoterade aktier skall omfattas av permanenskravet. Detta skulle också ha fördelen att motverka handel på marknadsplatser med otillfredsställande stabilitet i kurssättningen (enligt 48 kap. 5 § IL krävs det för att en icke börsnoterad aktie skall anses marknadsnoterad att den är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning). Lösningen har emellertid nackdelen att avdrag för förlust kan göras om aktien avyttras inom ett år efter förvärvet. Detta gäller visserligen även för noterade aktier, men där är risken för att aktiens värde jämfört med omkostnadsbeloppet påverkas genom värdeöverföringar mindre. Min bedömning är att det är bäst att onoterade aktier inte omfattas av permanenskravet.

Ett permanenskrav skulle kunna utformas som ett särskilt villkor för att en marknadsnoterad aktie skall anses näringsbetingad. Kravet bör emellertid utformas delvis olika i fråga om utdelningar och kapitalvinster. Med hänsyn härtill är det lämpligare att utforma kravet som ett villkor för att utdelningar resp. kapitalvinster på marknadsnoterade näringsaktier skall kunna vara skattefria.

Enligt gällande rätt skall röstvillkoret för att en aktie skall vara en näringsaktie vara uppfyllt vid utgången av beskattningsåret. Förhållandena vid utdelningstillfället saknar betydelse. Konstruktionen av röstvillkoret innebär ett krav på en viss minsta tid för innehav av aktien efter utdelningen (utom i fallet att utdelningen erhålls den sista dagen på beskattningsåret). Hur lång tid det blir i det enskilda fallet beror av när under beskattningsåret utdelningen erhålls.

Ett villkor som anknyter till förhållandena vid utgången av beskattningsåret är naturligtvis inte användbart i fråga om kapitalvinster. Mitt förslag är att det för skattefrihet såväl för utdelning som kapitalvinst på en marknadsnoterad näringsaktie skall krävas en innehavstid på minst ett år. Närmare bestämt bör i fråga om utdelning gälla att aktien skall innehas en sammanhängande tid av minst ett år som omfattar den tidpunkt när utdelningen tas upp i räkenskaperna. Tekniskt sett bör detta lösas så att utdelning på en näringsaktie alltid är skattefri såvitt avser själva mottagandet av utdelningen. Om emellertid en marknadsnoterad aktie, som vid utdelningen innehafts kortare tid än ett år som näringsaktie,

avyttras innan en innehavstid av ett år uppnås, bör utdelningen tas upp som intäkt när detta sker. Det innebär att utdelningen kan komma att beskattas ett senare beskattningsår än det när utdelningen erhöles.

Materiellt sett skulle det vara befogat att, om aktier på vilka utdelning erhållits ersätts av aktier i ett annat företag på grund av en fusion eller ett andelsbyte, innehavstiderna fick läggas ihop. Detta skulle emellertid dra med sig regler som skulle komplicera systemet mer än vad som uppvägs av den materiella fördelen.

I fråga om kapitalvinst bör gälla att en marknadsnoterad aktie skall ha innehafts av det avyttrande företaget under en sammanhängande tid av minst ett år före avyttringen.

Innehav som näringsaktie

Antag att aktier med 9 % av rösterna har innehafts mer än ett år när aktier med 1 % av rösterna köps till. Detta innebär att samtliga aktier blir näringsaktier. Omedelbart efter tillköpet säljs samtliga aktier. Om innehavstid fick räknas oberoende av om aktien är en näringsaktie, skulle en kapitalvinst på det äldre innehavet inte beskattas. Tröskeeffekter av detta slag är inte lämpliga. Innehavstid bör därför få räknas endast när aktien är en näringsaktie. Av enhetlighetsskäl bör detsamma gälla i utdelningshänseende. Om innehavstid skulle få räknas även för portföljinnehav kunde för övrigt ett företag åstadkomma att utdelning på ett innehav av t.ex. 9 % blir skattefritt genom att före utdelning köpa aktier med minst 1 % av rösterna (t.ex. från en utländsk ägare som vill undgå kupongskatt) och efter utdelningen avyttra dem.

Innebörden av att "inneha"

Innebörden av att "inneha" bör preciseras för att problem i tillämpningen skall undvikas i möjligaste mån. I kapitalvinsthänseende anses en aktie avyttrad när avtalet om försäljning ingås även om köparen skall tillträda aktien först senare. I detta hänseende kunde det därför vara naturligt att räkna innehavstid från tidpunkten för avtalet om förvärvet till tidpunkten för avtalet om försäljningen. När det gäller utdelning ställer sig saken något annorlunda, eftersom vid uppskjutet tillträde säljaren om inte annat avtalats har rätt

till utdelning under tiden mellan avtalstidpunkten och tillträdestidpunkten.

I fråga om utdelning föreslår jag därför att innehavstid skall räknas från den tidpunkt då aktien har tillträtts vid förvärvet till den tidpunkt då den frånträds vid en överlåtelse. Situationer kan tänkas där tid förflyter från det ett avtal ingås till dess köparen faktiskt kommer i besittning av aktien utan att för den skull en överenskommelse om uppskjutet tillträde har gjorts. För att oklarheter skall undvikas i avtalsfall bör därför, om aktien har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal, såvida inte annat anges i avtalet tillträdet resp. frånträdet anses ha skett när avtalet ingicks. I övriga fall, t.ex. när aktien förvärvas eller överläts genom utdelning eller kapitaltillskott, bör som princip gälla att tillträdet resp. frånträdet sker när företaget erhåller resp. förlorar rådigheten över aktien. Dessa fall lämpar sig emellertid inte för lagreglering.

Av enhetlighetsskäl bör samma lösning gälla i fråga om när innehavstid börjar löpa i kapitalvinsthänseende.

Ny- eller fondemission

Om aktier har förvärvats genom ny- eller fondemission med företrädesrätt för aktieägarna, bör de nya aktierna anses ha förvärvats samtidigt med de aktier som förvärvet grundats på. Antag t.ex. att ett företag innehar tio aktier i ett annat företag (*gamla aktier*) vilka har förvärvats, sex vid tidpunkt 1 och fyra vid tidpunkt 2. En fondemission görs genom vilken två aktier berättigar till en ny aktie. De fem nya aktier som företaget erhåller kommer att vara grundade, tre på vardera två gamla aktier som förvärvats vid tidpunkt 1 och två på vardera två gamla aktier som förvärvats vid tidpunkt 2. Av den nya aktierna skall således tre anses anskaffade vid tidpunkt 1 och två vid tidpunkt 2.

Om exemplet förändras så att företaget har sju gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 1 och tre gamla aktier som har anskaffats vid tidpunkt 2, kommer de nya aktierna att vara grundade, tre på vardera två gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 1, en på två gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 2 och en på två gamla aktier varav den ena anskaffats vid tidpunkt 1 och den andra vid tidpunkt 2. I fall som illustreras av den sistnämnda nya aktien, dvs. fall när moderaktierna anskaffats vid olika tidpunkter, bör den nya aktien anses ha anskaffats vid den senaste av dessa.

Koncerninterna aktieöverlåtelse

Det kan framstå som rimligt att innehavstid inte skall förloras på grund av en koncernintern överlåtelse av en aktie. Detta skulle emellertid öka komplexiteten. Den materiella vinningen framstår som blygsam med hänsyn till att, om aktien blir näringsaktie hos det köpande företaget, mottagen utdelning inom ett år från förvärvet blir skattefri om bara aktien behålls så länge att ettårsvillkoret uppfylls. Jag föreslår således inte någon särskild reglering för koncerninterna överlåtelse.

Turordning

För bedömningen av innehavstiden behövs en turordningsregel. Antag att

- 10 aktier förvärvas den första mars år 1,
- 7 aktier förvärvas den 1 september samma år,
- 7 aktier avyttras den 1 februari år 2, och
- utdelning på kvarvarande 10 aktier sker den 1 april år 2.

Om en tidigare förvärvad aktie skall anses ha avyttrats före en senare förvärvad (*först in, först ut*), skulle utdelningen anses avse 3 av de först förvärvade aktierna och de 7 senast förvärvade aktierna. Endast utdelning på 3 av aktierna skulle vara skattefri. Den omvända turordningen (*sist in, först ut*) innebär att utdelningen skall anses avse de först förvärvade 10 aktierna och därmed vara skattefri (om aktierna är näringsaktier och inte något undantag är tillämpligt). Det är enligt min uppfattning motiverat att för utdelningar tillämpa *sist in, först ut*.

I motsats till vad som gäller i fråga om utdelningar är i kapitalvinsthänseende *sist in, först ut* oförmånligare för företagen än *först in, först ut*, eftersom om det finns såväl ettårsaktier som korttidsaktier det är de senare som i första hand anses ha avyttrats. Enhetlighetsskäl talar emellertid för att lösningen bör vara *sist in, först ut* i både utdelnings- och kapitalvinsthänseende. Dessutom faller det sig enligt min mening naturligt att uppfatta innehav som innehafts längre tid som stabilare än innehav som innehafts kortare tid.

Genomsnittsmetoden

Enligt 48 kap. 7 § IL skall vid beräkning av ett omkostnadsbelopp det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Beräkningen skall ske med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet. Antag att ett företag sedan länge innehar tio noterade näringsaktier. Företaget köper ytterligare en aktie i samma företag och säljer denna kort därefter. Det skattemässiga resultatet av de transaktionerna blir godtyckligt om vid beräkningen av omkostnadsbeloppet hänsyn skulle tas till det äldre innehavet. Det bör därför göras ett tillägg till paragrafen av innebörd att näringsaktier som uppfyller villkoret om innehavstid skall anses inte vara av samma slag och sort som övriga näringsaktier.

Lagförslaget

Ändrade bestämmelser om skattefrihet för utdelning på näringsandelar har tagits in i 24 kap. 16–18 §§ IL. Grundläggande regler om skattefrihet för kapitalvinst på näringsandelar har tagits in i 25 a kap. 6, 10, 11 och 13 §§ IL. Dessutom har som framgått 48 kap. 7 § IL ändrats

2.1.2 Kapitalförluster på näringsaktier

Mitt förslag: Avdrag skall inte medges för kapitalförluster på onoterade aktier eller på marknadsnoterade näringsaktier som innehafts minst ett år eller för en motsvarande förlust hos ett handelsbolag såvitt avser delägare som är aktiebolag.

Avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsaktier inom en intressegemenskap skall inte medges oberoende av den tid som aktien har innehafts.

Av symmetriskäl bör avdrag inte medges för en kapitalförlust på onoterade aktier eller på marknadsnoterade näringsaktier som innehafts minst ett år eller för en motsvarande förlust hos ett handelsbolag såvitt avser delägare som är aktiebolag.

Om ett företag med underskott upplöses genom konkurs eller likvidation går rätten till avdrag för underskottet förlorad. Vid ägarförändringar inträffar detsamma (beloppsspärren) eller

inträder en begränsning i avdragsrätten (koncernbidragsspärren). När ett företag, A, förvärvar näringsaktier i ett annat företag, B, eller skjuter till eget kapital till företaget uppkommer det därför en osymmetrisk kalkylsituation om inte koncernbidragsförhållande föreligger. Om B går med vinst, beskattas denna hos B. Om B går med förlust, ger denna inte upphov till avdragsrätt eller endast en begränsad avdragsrätt.

Olikbehandlingen av vinster och förluster skulle negativt påverka kalkylen för joint ventures o.d. Problemet skulle kunna tänkas lösas genom att A får göra avdrag för en kapitalförlust om möjligheten för B till underskottsavdrag går förlorad på grund av att B likvideras eller går i konkurs. En regel av detta slag måste emellertid för att icke avsedda effekter skall motverkas förses med begränsningar för att hindra att avdrag medges i fall när A förvärvat andelen från en säljare som har gjort en kapitalvinst. Hänsyn måste även tas till kapitalvinster i tidigare led i en ägarkedja. Det förefaller svårt att utforma en ändamålsenlig lösning på denna väg. Vidare skulle en formellt asymmetrisk behandling av vinster och förluster kunna vara en belastning när det skall bedömas om förslagen i betänkandet är förenliga med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning, även om den är materiellt berättigad. Med hänsyn till det anförda bör enligt min mening utredas om inte möjligheten att ge koncernbidrag skulle kunna utsträckas till joint venture-fall. En möjlig utgångspunkt för ett sådant arbete kunde vara att avdrag skall medges endast om samtliga delägare i ett gemensamt ägt företag lämnar koncernbidrag med i förhållande till storleken av det egna aktieinnehavet motsvarande belopp.

I 25 kap. 28–32 §§ IL finns det bestämmelser om att avdrag inte får göras eller att avdrag skjuts upp vid avyttringar med kapitalförlust i sådana fall då ett köpande företag är moder- eller dotterföretag till det avyttrande företaget eller står under i huvudsak samma ledning som detta. Av dessa regler – och att ingen begränsning i avdragsrätten föreslås i fråga om näringsaktier som innehafts kortare tid än ett år – följer att avdrag för en kapitalförlust vid avyttring av en sådan aktie till en företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget får göras när aktien senare säljs vidare externt. Detta i förening med skattefriheten för kapitalvinster på näringsaktier som innehafts längre tid än ett år skapar en asymmetri, eftersom en senare värdestegring inom intressegemenskapen på aktien inte beskattas om det företag som avyttrar aktien externt

har innehaft den minst ett år. Avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsaktier inom en intressegemenskap bör därför överhuvudtaget inte medges.

Förslaget har föranlett bestämmelser som tagits in i 25 kap. 8 § (nuvarande 29 §), 25 a kap. 9 och 24 §§.

2.1.3 Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på portföljaktier

Mitt förslag: Utdelningar och kapitalvinster på portföljaktier skall beskattas även i fortsättningen.

Innebörden av beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på portföljaktier kan belysas genom en jämförelse mellan två fysiska personers, F och G, innehav av en aktieportfölj. F innehar portföljen direkt medan G innehar portföljen indirekt genom ett aktiebolag, A. Både F och G sparar utdelningarna på portföljen, G genom att hålla kvar dem i A. Om A inte beskattas för utdelningarna kommer dessa att beskattas först när de i en framtid delas ut av A eller G säljer aktier i A. F beskattas däremot omedelbart för de utdelningar som han tar emot. G erhåller därigenom en räntefördel i beskattningen jämfört med F. Exemplet illustrerar vad som brukar kallas en *sparbösseffekt*. Motsvarande sparbösseffekt uppkommer om F men inte A beskattas för kapitalvinster på portföljen.

Bolagsbeskattning av utdelningar och kapitalvinster på portföljaktier kan motiveras med sparbösseffekten. Full bolagsskatt överkompenserar emellertid denna och leder till dubbelbeskattning i bolagssektorn. Det är därför motiverat att ställa frågan om inte också sådana inkomster bör vara skattefria i likhet med vad som gäller enligt de nya tyska regler som har trätt i kraft den 1 januari 2001 eller åtminstone beskattas lindrigare än i dag. Ett alternativ för lindrigare beskattning är att endast en viss kvotdel av utdelningar och kapitalvinster beskattas. Ett annat är någon form av schablonbeskattning. Min bedömning av frågan om behandlingen av portföljaktier är emellertid att den har sådan koppling till beskattningen av investmentföretag och värdepappersfonder och till kapitalbeskattningen av fysiska personer att den inte bör behandlas vidare i detta utredningsärende. Frågor rörande beskattningen av portföljaktier behandlas i *Bilaga 5, Effekter av att avskaffa*

beskattningen av portföljandelar och Bilaga 6, Schablonbeskattning av portföljandelar.

2.1.4 Gränsdragningen mellan närings- och portföljaktier

Mitt förslag: En onoterad aktie skall alltid vara en näringsaktie. En marknadsnoterad aktie skall vara en näringsaktie om ägarföretaget innehar aktier med minst 10 % av rösterna i det ägda företaget, eller det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag.

I det föregående har föreslagits att utdelningar och kapitalvinster på näringsaktier men inte på portföljaktier skall vara skattefria. Syftet med beskattningen avseende portföljaktier är att motverka sparbösseffekten.

Tyngden av sparbösseargumentet i ett enskilt fall beror av hur närallgande det är att jämföra ett indirekt innehav genom aktiebolag med ett direkt innehav i kapitalplaceringssyfte av en fysisk person. Det finns här anledning att fokusera på graden av det engagemang i det ägda bolaget som kan antas vara förknippat med aktieinnehavet. Med *engagemang* avser jag här koncentration av risk till och möjlighet att utöva inflytande i det ägda företaget. En kapitalplacerande fysisk person har normalt en låg grad av engagemang i de företag som han äger aktier i. Ju högre engagemang som kan antas vara förenat med det enskilda innehavet av aktier hos ett bolag desto mindre bärkraft har därför sparbösseargumentet.

Onoterade aktier lämpar sig normalt inte som objekt för kapitalplaceringar med lågt engagemang. Aktierna är inte likvida och företagen är ofta beroende av en eller ett fåtal produkter eller tjänster. Båda dessa omständigheter medför normalt hög risk. Onoterade aktier bör därför anses som näringsaktier oberoende av röstandel. Med *onoterad* avses att aktien inte är marknadsnoterad i den mening som anges i 48 kap. 5 § IL. Där sägs att en delägarrätt eller fordringsrätt skall anses marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.

När det gäller marknadsnoterade aktier ger *röstetalet* en indikation på engagemanget. I likhet med vad som är fallet enligt

gällande rätt bör därför i första hand detta användas som särskiljande kriterium. Jag anser emellertid att den nuvarande 25 %-gränsen ligger onödigt högt. Enligt min uppfattning får redan 10 % av rösterna normalt anses innebära ett så starkt engagemang i det ägda företaget att sparbösseargumentet kommer i bakgrunden. Jag föreslår därför att ett marknadsnoterat aktieinnehav skall anses avse näringsaktier om det representerar minst denna röstandel. För det fall att ägarföretaget innehar onoterade aktier i det ägda företaget som representerar t.ex. 6 % av rösterna bör det vara tillräckligt att ett marknadsnoterat innehav av aktier av ett annat slag i samma företag representerar minst 4 % av rösterna.

Röstvillkoret i definitionen av näringsbetingade aktier i 24 kap. 16 § IL tar ingen hänsyn till aktieinnehavet i den koncern som ett företag kan tillhöra utan tar sikte endast på förhållandena hos det enskilda företaget. Ett villkor för uppskov i reglerna om koncern-interna andelsavyttringar är att det säljande företaget tillsammans med andra företag i den svenska koncernen skall äga andelar i det avyttrade företaget med minst 25 % av rösterna. Frågan kan med hänsyn härtill ställas om inte även röstvillkoret i den nya definitionen av näringsaktier borde avse koncernen.

Min inställning är följande. Den samlade reglering som följer av ett avskaffande av BKN i kombination med ändrade cfc-regler är redan i fråga om den grundläggande strukturen omfattande och ställer krav på tillämpningen. När det gäller tillkommande regler som i och för sig medför en materiell förbättring bör det noga prövas om denna har sådan betydelse att den motiverar den administrativa belastning som kan följa. En bedömning på koncernnivå är uppenbart mer resurskrävande att göra och kontrollera än en bedömning som begränsar sig till förhållandena hos det enskilda företaget. Samtidigt framstår den materiella vinningen som blygsam bl.a. med hänsyn till att företagen normalt kan genom underprisöverlåtelser samla ihop ett splittrat innehav till ett företag. Min slutsats är att bedömningen även i fortsättningen bör ske med hänsyn endast till förhållandena hos det enskilda företaget.

Av 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att ett ägande bolag kan vara moderbolag och ett ägt företag vara dotterföretag t.ex. på grund av avtal trots att röstandelen inte uppgår till mer än 50 %. Röstandelen kan även understiga 10 %. Det skulle ligga i linje med resonemanget om engagemang att aktierna ansågs som näringsaktier i det sistnämnda fallet även om de är marknads-

noterade. Situationen torde emellertid vara så ovanlig att det inte framstår som motiverat att belasta systemet med en särskild reglering av den.

Enligt det gällande *betingandevillkoret* anses en aktie som näringsaktie om det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Betingandevillkoret har varit föremål för bedömning i ett antal rättsfall: RÅ 1968 Fi 2036 (rederibolags aktier i SCA); RÅ 1969 ref. 1 (slakteriförenings aktier i Jordbrukets bank); RÅ 1970 ref. 52 (rederibolags aktier i hotellbolag); RÅ 1971 Fi 160 (rederibolags aktier i varvsbolag); RÅ 1972 Fi 940 (LRF:s aktier i två varuhuskedjor). I samtliga dessa fall ansågs aktierna vara rörelsebetingsade (i en äldre mening).

Den närmare innebörden av *betingas av rörelse* framstår som en smula diffus. Jag har övervägt om det bör tas bort av förklaringskäl men funnit att detta skulle medföra att utdelningar och kapitalvinster beskattades i vissa fall där beskattning framstår som materiellt felaktigt. Ett borttagande av villkoret framstår därför som mindre lämpligt. Jag har även övervägt om innebörden av rekvisitet kan förtydligas t.ex. genom att "betingas av rörelse" ersätts med "har väsentlig betydelse för rörelse" och "görs sannolikt" ersätts med "av omständigheterna klart framgår". Det är emellertid tveksamt om ändringar av detta slag skulle underlätta tillämpningen, eftersom värdet av befintlig praxis då skulle urholkas. Med hänsyn till det anförda har jag stannat för att betinganderekvisitet bör behållas.

Ändrade bestämmelser om när en aktie (andel) är en näringsaktie (näringsandel) har tagits in i 24 kap. 13 § IL.

2.1.5 Karaktärsbyten

Mitt förslag: Avskattning skall inte ske när en aktie ändrar karaktär från portfölj till näring. Anskaffningsvärdet för en aktie som ändrat karaktär från näring till portfölj skall utgöras av marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. Detta skall dock inte gälla om aktien innehafts kortare tid än ett år.

En portföljandel som upphör att vara marknadsnoterad under ett förfarande om tvångsinlösen eller annan inlösen, fusion, likvidation eller konkurs skall behålla karaktären av portföljandel tills förfarandet avslutas.

Från portfölj till näring

Det kan diskuteras om avskattning bör ske när en aktie ändrar karaktär från portfölj till näring t.ex. genom att det ägande företaget köper fler aktier så att röstvillkoret uppfylls. För att inte olämpliga effekter i så fall skall uppkomma bör avskattningen förenas med ett uppskov så att beskattningen av en avskattningsvinst sker först när aktier säljs.

En sådan mekanism innebär att systemet kompliceras betydligt. Till bilden hör även att beskattning av utdelningar och kapitalvinster på portföljinnehav inte i sig är önskvärd utan endast syftar till att motverka den sparbösseffekt som annars skulle uppkomma. Min bedömning är att möjligheten till manipulationer i syfte att få kapitalvinster på portföljaktier skattefria motverkas tillräckligt av kravet att en aktie skall ha innehafts minst ett år som näringsaktie för att en kapitalvinst skall vara skattefri. Jag föreslår därför inte något avskattningsförfarande.

Det är vanligt att marknadsnoterade aktier avnoteras i samband med ett tvångsförfarande efter ett offentligt erbjudande om uppköp, när det uppköpande företaget uppnått ett innehav med mer än 90 % av kapitalet och rösterna i det företag som köps upp (se 14 kap. 31–35 §§ aktiebolagslagen, 1975:1385). Det är inte motiverat att portföljaktier på grund av en sådan avnotering skall kunna säljas eller lösas in utan beskattning av en kapitalvinst. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker under ett förfarande om inlösen i andra fall, likvidation, konkurs eller fusion. Jag föreslår därför att portföljaktier i sådana fall skall behålla sin

karaktär tills förfarandet avslutas. Förslaget avser även utländska företeelser.

En bestämmelse med anledning av förslaget har tagits in i 24 kap. 13 § IL.

Från näring till portfölj

När en aktie byter karaktär från näring till portfölj uppkommer frågan om ingångsvärde. Det finns två alternativ. Antingen går man på omkostnadsbeloppet vid karaktärsbytet eller på marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Den förra lösningen skulle tynga tillämpningen genom att företagen skulle behöva hålla reda på anskaffningsvärden på näringsaktier samt senare kapitaltillskott och värdeöverföringar. Det finns inte heller något fiskalt intresse av att beskatta värdestegring under den tid en aktie är en näringsaktie. Jag föreslår därför att anskaffningsvärdet skall utgöras av marknadsvärdet vid karaktärsbytet. Eftersom det av villkoren för att en aktie skall vara en näringsaktie följer att en aktie som byter karaktär måste ha varit noterad antingen endast efter karaktärsbytet eller både före och efter, kan normalt marknadsvärdet bestämmas med ledning av noteringar.

I avsnitt 2.1.1 har det föreslagits att en kapitalvinst på en näringsaktie skall vara skattefri bara om det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har ägt aktien under en sammanhängande tid under vilken aktien varit en näringsaktie av minst ett år. Den omständigheten att en näringsaktie, som inte uppfyller detta villkor om innehavstid, ändrar karaktär till portföljaktie bör inte medföra att aktien får ett nytt anskaffningsvärde. Avyttras en sådan aktie bör man i stället bortse från att aktien har varit en näringsaktie.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 25 kap. 6 § IL.

2.1.6 Aktieförvaltande företag, riskkapitalföretag

Mitt förslag: För aktieförvaltande företag skall gälla samma regler som för rörelsedrivande företag. Den skattemässiga kategorin förvaltningsföretag utmönstras. Under en övergångstid på två år skall aktier i förvaltningsföretag få föras över till ägare som är fysisk person till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning.

Med den skatterättsliga termen förvaltningsföretag avses enligt 24 kap. 14 § IL ett sådant svenskt aktiebolag (eller en sådan svensk ekonomisk förening) som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Investmentföretag anses inte som förvaltningsföretag. I ordet "indirekt" ligger att hänsyn tas även till verksamhet i dotterföretag. Ett holdingbolag med minst ett rörelsedrivande dotterföretag är således normalt inte ett förvaltningsföretag.

För förvaltningsföretag gäller en del särregler. För det första beskattas sådana företag enligt 24 kap. 13 § IL inte för mottagen utdelning som vidareutdelas. Beslut om lämnad utdelning skall avse det beskattningsår under vilket utdelning tagits emot. För det andra får enligt 35 kap. 3 § IL varken givare eller mottagare vara ett förvaltningsföretag om ett koncernbidrag skall kunna ha verkan vid beskattningen. För det tredje får förvaltningsföretag enligt 30 kap. 1 § IL inte göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

I fråga om utdelning som ett rörelsedrivande företag erhåller på aktier i ett förvaltningsföretag gäller vanliga regler om skattefrihet på näringsbetingade aktier. Ett undantag finns dock. Enligt 24 kap. 17 § IL beskattas utdelning från ett förvaltningsföretag om detta – direkt eller indirekt genom ett eller flera andra förvaltningsföretag eller investmentföretag – äger mer än enstaka aktier i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om aktierna hade ägts direkt av det företag som äger aktierna i förvaltningsföretaget.

Enligt 43 kap. 2 § 3 IL tillämpas inte de s.k. lättnadsreglerna avseende aktier i onoterade företag på utdelning från ett företag om detta är ett förvaltningsföretag och under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon aktie i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk person.

Den praktiska betydelsen av reglerna om förvaltningsföretag torde i stort sett vara begränsad till att göra det möjligt för privatpersoner att indirekt placera i värdepapper utan att utdelning på dessa utsätts för kedjebeskattnings. Detta förutsätter som nämnts att vidareutdelning sker. Kapitalvinster beskattas däremot hos förvaltningsföretaget oberoende av om vinsterna delas ut eller ej.

En särskild aspekt på beskattningen av förvaltningsföretag avser riskkapitalverksamhet. Riskkapitalbolag kan fylla en betydelsefull uppgift avseende finansiering och utveckling av nya och expanderande företag genom att gå in som ägare i sådana företag. Om riskkapitalbolaget inte är moderföretag till något rörelsedrivande företag kan bolaget vara ett förvaltningsföretag i skattehänseende. Det får – om särreglerna för förvaltningsföretag fortsätter att gälla – till konsekvens att mina förslag om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsaktier inte blir tillämpliga. Mottagna utdelningar kan då inte reinvesteras utan beskattning. Kapitalvinster beskattas under alla förhållanden. Detta är naturligtvis negativt för verksamheten.

För att främja utvecklingen av riskkapitalverksamhet bör därför de föreslagna reglerna för rörelsedrivande företags innehav av näringsaktier göras tillämpliga även på förvaltningsföretag. Så snart ett förvaltningsföretags aktieinnehav motsvarar minst 10 % av rösterna blir då utdelningar och kapitalvinster på aktierna skattefria. Är aktierna onoterade föreligger skattefrihet oberoende av röstetal.

Vad gäller portföljaktier är det en möjlighet att behålla den nuvarande ordningen. Denna innebär som nämnts att beskattning sker av utdelning som hålls kvar i företaget men inte av utdelning som vidareutdelas. Kapitalvinster beskattas. Systemet skulle emellertid förenklas om även i detta hänseende samma reglering som för rörelsedrivande företag kunde tillämpas.

Genom det utvecklade fondväsendet kan i dag indirekta placeringar i värdepapper göras genom värdepappersfonder med olika placerings- och riskprofiler utan att kedjebeskattnings sker. Värdepappersfonderna är därtill befriade från skatt på kapitalvinster (i gengäld tas en schablonintäkt på 1,5 % av värdet av portföljen upp). Vidare kan fysiska personer som i mindre skala önskar gemensamt placera i värdepapper utan att utsätta sig för kedjebeskattnings av utdelningar göra detta genom ett konsortium (enkelt bolag). Min bedömning är att en fortsatt skattefrihet för

mottagna utdelningar på portföljaktier som vidareutdelas inte skulle fylla någon viktig funktion.

Slutsatsen är att även företag som förvaltar värdepapper bör beskattas för mottagen utdelning på portföljaktier oberoende av om vidareutdelning sker och att den särskilda kategorin förvaltningsföretag bör utmönstras.

Förslagen medför att 24 kap. 13 och 14 §§ utgår samt ändringar i 2 kap. 1 §, 24 kap. 17 § (omnumrerad till 19 §), 30 kap. 1 §, 35 kap. 3 § och 43 kap. 2 §, allt IL.

Förslagen innebär till viss del att de skattemässiga villkoren för aktieinnehav genom sådana företag ändras i oförmånlig riktning. Aktier hos förvaltningsföretag bör därför under en övergångstid, som lämpligen kan sättas till två år, få föras över till en ägare som är fysisk person till skattemässiga värden utan att företaget uttagsbeskattas. I konsekvens härmed bör förvärvarens anskaffningsvärde utgöras av det skattemässiga värdet hos företaget. Till den del förvärvaren enligt reglerna om utdelning på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL skall ta upp övervärdet i inkomstslaget tjänst bör dock anskaffningsvärdet utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos företaget och det tjänstebeskattningsbeloppet. Däremot bör uttagsbeskattning underlåtas även i detta fall. Bestämmelser om detta har tagits in i punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i IL.

2.1.7 Investmentföretag och värdepappersfonder

Bestämmelser om investmentföretag finns i 39 kap. 14–19 §§ IL. Med *investmentföretag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

För ett investmentföretag gäller enligt 39 kap. 14 § IL följande särregler:

Kapitalvinster på delägar rättigheter skall inte tas upp och kapitalförluster på delägar rättigheter får inte dras av.

En schablonintäkt som för helt år motsvarar 2 % av värdet på företagets delägarätter vid beskattningsårets ingång skall tas upp.

Utdelning som företaget lämnar skall dras av, dock inte med så högt belopp att det uppkommer ett underskott. Utdelningen skall dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

För värdepappersfonder gäller i allt väsentligt samma skatteregler som för investmentföretag. En skillnad i förhållande till investmentföretagen är att schablonintäkten beräknas efter 1,5 %.

Reglerna för investmentföretag och värdepappersfonder fick materiellt sett i huvudsak sin nuvarande utformning genom 1990 års skattereform. Syftet med de ändringar som gjordes då var att å ena sidan aktieäggande genom ett investmentföretag eller en värdepappersfond och å andra sidan direktäggande av fysiska personer skulle kunna ske på ungefär samma skattevillkor.

Frågan kan ställas om förslagen avseende näringsaktier (samt övriga näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter, jfr avsnitten 2.2 och 2.3) bör tillämpas även i fråga om investmentföretag. I så fall skulle schablonintäkt beräknas endast för portföljandelar (och aktiehärledda portföljdelägarätter). Med en sådan lösning skulle, förutom särskilda regler, avdrag mot schablonintäkten kunna göras med skattefria mottagna utdelningar och kapitalvinster på näringsandelar som delas ut av investmentföretaget. Eventuella särskilda regler skulle innebära att ett investmentföretag fick avdrag endast för utdelning av uppburna skattepliktiga utdelningar och kapitalvinster på portföljandelar. En sådan lösning kräver någon reglering av i vilken ordning mottagna intäkter skall anses delas ut. Möjligen krävs även ett system med korgar för överföring av icke utdelade belopp till det följande beskattningsåret.

Frågan om ändrade regler även för investmentföretagen förefaller således inte enkel, och eventuella åtgärder tycks kunna innebära att regelsystemet kompliceras. Den kräver en fördjupad analys som inte kan göras nu. Med hänsyn till detta måste jag lämna frågan om en eventuell ändring av reglerna för beskattning av investmentföretag öppen. Även frågan om avskattningsintäkt kan behöva analyseras i ljuset av de generella förslagen.

2.2 Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på andelar i utländska företag

Mitt förslag: Definitionen av näringsandelar skall omfatta även andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Utdelningar och kapitalvinster på utländska näringsandelar skall vara skattefria under samma förutsättningar som utdelningar och kapitalvinster på svenska aktier. Detta skall dock inte gälla för kapitalvinst på en andel som är en näringsandel på grund av den särskilda bestämmelsen om att andelar i ett utländskt företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU är näringsandelar i vissa fall, om andelen är en lagertillgång.

Den gällande skattefriheten för utdelningar på näringsandelar gäller i princip även utdelningar på andelar i utländska företag. För att skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage (*r-arbitrage*) har emellertid uppställts ett särskilt krav som i huvudsak innebär att skattefrihet medges endast under förutsättning att den utländska inkomstbeskattningen av det utdelande utländska företaget är jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Skäl avseende svenska företags skattemässiga förutsättningar för att med god konkurrenskraft verka internationellt samt gemenskapsrättens förbud mot etableringshinder och hinder för fria kapitalrörelser talar för att principen om skattefrihet för utdelningar på utländska näringsandelar upprätthålls. Även utdelningar på utländska näringsandelar bör således vara skattefria. Detsamma gäller kapitalvinster på sådana andelar. Någon anordning som skyddar den svenska skattebasen mot *r-arbitrage* inte bara såvitt avser utdelningar utan även i fråga om kapitalvinster behövs dock. Min uppfattning är att de ändrade cfc-regler, CfcN, som utvecklas i kap. 3 utgör ett tillräckligt skydd.

Med hänsyn till detta föreslår jag att definitionen av näringsandelar skall omfatta även andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den ändrade definitionen har tagits in i 24 kap. 13 § IL. Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på utländska andelar bör behandlas på samma sätt som utdelningar samt kapitalvinster och

kapitalförluster på svenska aktier. Det innebär att jämförlighetsvillkoret skall utgå.

Enligt 24 kap. 22 § IL anses andelar i ett utländskt företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som näringsbetingade också om innehavet motsvarar 25 % eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar. I ett andra stycke i paragrafen preciseras vad som avses med ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU. Bestämmelserna har sin grund i EG:s moder- dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG). Av enhetlighetsskäl bör räckvidden av bestämmelserna i 24 kap. 22 § (14 § i lagförslaget) IL utsträckas så att de får verkan även i kapitalvinsthänseende. Detta bör dock inte gälla om andelen är lagertillgång.

2.3 Kapitalvinster och kapitalförluster hos svenska aktiebolag på teckningsrätter m.m.

Mitt förslag: Med en *aktiehärledd delägar rätt* skall avses en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier (*moderaktierna*) i det företag som rätten hänför sig till.

Med en *aktiehärledd näringsdelägarrätt* skall avses en aktiehärledd delägarrätt, om innehavaren innehar näringsaktier i det företag som rätten hänför sig till. För en aktiehärledd näringsdelägarrätt skall gälla i huvudsak samma regler som för näringsandelar.

Ett villkor om innehavstid skall finnas för marknadsnoterade aktiehärledda delägarrätter. Detta skall i huvudsak innebära att vid avyttringen minst ett år skall ha förflutit från det att moderaktierna förvärvades. Under den senaste perioden om ett år av denna tid skall moderaktierna ha varit näringsaktier respektive rätten ha varit en aktiehärledd näringsdelägarrätt.

Med *delägarrätt* avses enligt 48 kap. 2 § första stycket IL

aktie,
rätt på grund av teckning av aktier,
teckningsrätt,
delrätt,

andel i en svensk värdepappersfond,
andel i en ekonomisk förening, och
annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Enligt andra stycket i samma paragraf skall bestämmelserna om delägar rätt tillämpas också på

vinstandelsbevis som avser lån i svenska kronor,
konvertibelt skuldebrev i svenska kronor,
termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier
eller termin och option som avser aktieindex, och
annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Enligt tredje stycket i paragrafen anses andel i privatbostadsföretag inte som delägar rätt.

Av 2 kap. 2 § IL framgår att definitionerna av delägar rätt och sådana rättigheter som bestämmelserna om delägar rätt skall tillämpas på avser både svenska och utländska företeelser om inte annat särskilt anges. T.ex. en andel i en utländsk motsvarighet till ett svenskt aktiebolag är således en delägar rätt. Definitionerna är givetvis tillämpliga oberoende av om innehavaren är ett svenskt eller utländskt subjekt.

I tidigare avsnitt har föreslagits att en kapitalvinst på en näringsandel (som kan avse ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening eller en utländsk motsvarighet till någon av dessa associationer) skall vara skattefri och en kapitalförlust inte vara avdragsgill. I fråga om marknadsnoterade andelar skall det för skattefrihet krävas att andelen innehafts minst ett år som näringsandel.

Förslagen syftar till att underlätta omstruktureringar inom näringslivet genom överlåtelser av företag. Det är därför inte motiverat att generellt utsträcka skattefriheten till delägar rätt och tillgångar som skall behandlas som delägar rätt. Däremot måste tillses att olikbehandlingen av sådana tillgångar, t.ex. konvertibla skuldebrev, och andelar inte öppnar möjligheter till skattearbitrage. Detta behandlas i avsnitt 2.7.6.

En rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt eller en delrätt (*aktiehärledd delägar rätt*) intar emellertid en särställning, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till, genom att tillgången endast är ett av tekniska skäl betingat led mellan moderaktierna och de nya aktier som helt eller delvis är ett utflöde av dessa. En sådan tillgång bör

därför behandlas på samma sätt som moderaktierna och de nya aktier som emissionen resulterar i.

Vid förfaranden då ett aktiebolag löser in aktier genom nedläggning av aktiekapitalet eller då ett publikt aktiebolag genom ett erbjudande till aktieägarna förvärvar egna aktier förekommer det att aktieägarna erhåller s.k. inlösenrätter resp. säljrätter. Dessa kan dels avyttras på marknaden av den som inte vill delta i förfarandet, dels utnyttjas för deltagande i inlösen- resp. återköpsförfarandet (RÅ 1997 ref. 43 II och en dom av Regeringsrätten den 22 december 2000). Det är här fråga om rättigheter för innehavaren att avyttra aktier som utgör en form av säljoptioner (jfr 44 kap. 12 § IL). Säljrätter och inlösenrätter skiljer sig dock från säljoptioner i allmänhet på så sätt att de förra direkt härrör ur aktieinnehavet och genom att det skattemässiga omkostnadsbeloppet skall fördelas mellan moderaktierna och rättigheterna. Detta gäller dock inte när sälj- eller inköpsrätterna har förvärvats på marknaden. Även sälj- och inlösenrätter bör anses som aktiehärledda delägarätter i sådana fall då de har förvärvats på grund av innehav av aktier.

Jag föreslår att en aktiehärledd delägar rätt skall anses som en aktiehärledd *näringsdelägar rätt* om innehavaren innehar näringsaktier i det företag som rätten hänför sig till och att en sådan rätt skall behandlas i huvudsak som en näringsandel i kapitalvinsthänseende.

Ett villkor om innehavstid bör finnas. Detta bör innebära att vid avyttringen minst ett år skall ha förflutit från det att moderaktierna förvärvades eller, om de förvärvades vid olika tidpunkter, den sista tidpunkten. Under den senaste perioden om ett år av denna tid skall moderaktierna ha varit näringsaktier respektive rätten ha varit en aktiehärledd näringsdelägar rätt.

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i 25 a kap. 4, 5, 10, 12 och 13 §§ IL.

2.4 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag

Mitt förslag: Den gällande kretsen av svenska juridiska personer som inte beskattas för utdelning på näringsandelar skall inte ändras. Förslagen avseende skattefrihet för kapitalvinster och ej avdragsrätt för kapitalförluster på andelar och aktiehärledda delägarätter skall tillämpas på säljare som ingår i samma krets.

I det föregående har behandlats utdelningar på andelar samt kapitalvinster och kapitalförluster på andelar och aktiehärledda delägarätter i fall där ägaren eller säljaren är ett svenskt aktiebolag. Det som sagts beträffande svenska aktiebolag har även gällt svenska ekonomiska föreningar.

Enligt 24 kap. 15 § IL skall en utdelning på svenska aktier inte tas upp, om den tas emot – utöver av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening – av

- en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL,
- en svensk sparbank, eller
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Det saknas i fråga om utdelningar anledning att göra ändringar i denna ägarkrets såvitt avser svenska ägare. Samma ägarkrets bör gälla även i kapitalvinsthänseende.

Fallet att tillgången innehas av ett handelsbolag behandlas i avsnitt 2.6.

Bestämmelserna i 24 kap. 15 § och 25 a kap. 8 § IL har utformats enligt det anförda.

2.5 Utländska ägare eller säljare

Mitt förslag: Förslagen avseende skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster skall tillämpas även för utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag m.fl. som hör hemma i en EES-stat och som beskattas likartat med svenska aktiebolag.

Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga. Av 6 kap. 11 § IL framgår att den som är begränsat

skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt andra stycket i samma paragraf innefattar uttrycket fast driftställe särskilt

plats för företagsledning,
filial,
kontor,
fabrik,
verkstad,
gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, och
fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamheten.

Enligt tredje stycket i paragrafen anses fast driftställe också finnas i Sverige om någon är verksam för en näringsverksamhet här och fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare.

En utländsk juridisk person torde enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL vara skattskyldig för utdelning på en andel som i någon mening är knuten till ett fast driftställe för näringsverksamhet här. Exakt vad som krävs för att skattskyldighet skall föreligga synes oklart. Det är dock enligt min uppfattning rimligt att anta att skattskyldighet föreligger om innehavet betingas av den näringsverksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället. *Betingas* av bör härvid kunna uppfattas på samma sätt som i betinganderekvisitet i 24 kap. 16 § 2 IL. Ett exempel där skattskyldighet torde föreligga kan vara att utdelningen sker på aktier som den utländska juridiska personen har i ett dotterföretag, vars verksamhet är integrerad med den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället, t.ex. på så sätt att dotterföretaget köper in varor som levereras till verksamheten vid driftstället och där säljs eller förädlas. Ett tecken, om än inte avgörande, på att aktieinnehavet är betingat av den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället torde vara att det är upptaget i räkenskaperna för driftstället.

Enligt 24 kap. 15 § andra stycket IL skall i fråga om skattefrihet för mottagen utdelning ett utländskt bolag som hör hemma i en

EES-stat och som motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning skattefritt behandlas som ett sådant företag.

I motiven för bestämmelsen anförs följande (prop. 2000/01:22 s. 66):

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

Såsom framgått av ... särskilt EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, ... strider det mot etableringsfriheten i EG-fördraget att behandla ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige oförmånligare vid beskattningen än ett svenskt företag i motsvarande situation.

En utländsk juridisk person torde enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL vara skattskyldig även för en kapitalvinst vid avyttring av en delägar rätt som omedelbart före avyttringen varit knuten till ett fast driftställe i Sverige. Förslagen avseende kapitalvinster och kapitalförluster på andelar och aktiehärledda delägar rätter bör därför tillämpas även för utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag m.fl. när företaget hör hemma i en EES-stat. Med hänsyn till att begreppet *utländskt bolag* i lagtexten byts ut mot *utländsk juridisk person* som en följd av förslagen i kap. 3, bör det krävas att företaget är underkastat en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Beträffande andelar som innehas av ett utländskt delägar beskattnings handelsbolag, se det följande avsnittet.

Bestämmelserna i 24 kap. 15 § och 25 a kap. 8 § IL har utformats enligt det anförda.

2.6 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag

| |
|--|
| <p>Mitt förslag: Reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsandelar skall inte omfatta utdelning på andelar som innehas av ett handelsbolag eller kapitalvinst på sådana andelar eller andelar i ett handelsbolag.</p> |
|--|

De gällande reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsandelar omfattar inte andelar som innehas av ett svenskt handelsbolag (i det följande förutsätts att det är fråga om *aktier*). Jag har övervägt om skattefriheten bör utvidgas till att gälla även utdelning på sådana andelar såvitt avser ägare som är ett aktiebolag (eller annan kvalificerad juridisk person).

En första förutsättning bör i så fall vara att den aktie på vilken utdelning sker är en näringsaktie hos handelsbolaget. Vidare bör i någon mening, som motsvarar villkoren för att en aktie skall vara en näringsaktie, andelen i handelsbolaget vara en näringsandel hos aktiebolaget. Vad gäller det grundläggande röstvillkoret är det dock inte givet vad en sådan motsvarighet skulle kunna vara. Inflytandet i ett handelsbolag regleras i bolagsavtalet som kan vara utformat på olika sätt. Det är inte heller säkert att man i ett bolagsavtal kan finna någon given motsvarighet till andel i kapitalet.

En eventuell lösning för aktier som innehas av ett svenskt handelsbolag torde av gemenskapsrättsskäl behöva omfatta även sådana aktier som innehas av ett delägarbeskattat handelsbolag som hör hemma i en annan EES-stat. Detta skulle skapa kontrollproblem för skatteförvaltningen.

De nämnda problemen aktualiseras även i fråga om en skattefrihet för kapitalvinster för aktiebolag på andelar i handelsbolag och för aktier som innehas av ett handelsbolag. I det förra hänseendet tillkommer att regler, som skulle komplicera systemet, måste skapas som hindrar att en överföring av skattskyldigheten för resultatet i ett handelsbolag från ett avyttrande till ett köpande företag medför möjligheter till resultatujämning som strider mot de principer som ligger till grund för begränsningarna i rätten till avdrag för underskott efter ägarförändringar i 40 kap. IL.

En nackdel med skattefrihet för delägare som är aktiebolag för utdelningar och kapitalvinster på aktier som innehas resp. avyttras av ett handelsbolag är också att man vid beräkningen av resultatet i handelsbolaget måste skilja mellan olika kategorier av delägare. Detta gäller visserligen redan i fråga om kapitalvinster på fastigheter, med det blir en tillkommande komplikation.

Min slutsats är att förslagen om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på näringsandelar inte bör utsträckas till andelar som innehas av ett handelsbolag eller – såvitt avser kapitalvinster – till andelar i ett handelsbolag. Detta gäller i fråga om både svenska handelsbolag och utländska delägarbeskattade handelsbolag.

2.7 Bestämmelser mot omotiverade skatteförmåner

I detta avsnitt tas upp frågor om bestämmelser som skall motverka att förslaget avseende skattefrihet för kapitalvinster på näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter öppnar möjligheter till omotiverade skatteförmåner. Om det avyttrade företaget är moderföretag i en koncern, avses det som sägs om det avyttrade företaget i stället koncernen (25 a kap. 16 § IL i lagförslaget).

2.7.1 Skalbolag

Mitt förslag: Kapitalvinstbeskattning skall ske om summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp.

Om samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter i det avyttrade företaget har avyttrats, skall jämförelsebeloppet utgöras av halva ersättningen. I annat fall skall det utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna.

Till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om

dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Värdepapper som är lager i sådan värdepappersrörelse som avses i 1 kap. 2 § 1 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse samt näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter skall inte räknas till värdepapper och liknande tillgångar. Detsamma skall gälla motsvarigheter hos vissa utländska företag.

Enligt vad som framgår av en skrivelse från Riksskatteverket den 29 september 1998 till regeringen existerar det vad som kan kallas en svartgrå marknad för skalbolag. Med skalbolag avses i skrivelsen ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som inte längre bedriver någon verksamhet, inte har några rörelsetillgångar eller endast i begränsad omfattning har sådana tillgångar men i stället innehåller,

i förhållande till tidigare verksamhet, oproportionerligt stora belopp i kassa och likvida tillgångar. Enligt skrivelsen ligger köpeskillingen för obeskattade vinstmedel i ett skalbolag på den svartgrå marknaden kring 85–95 % av vinstmedlen. Ett skäl för det höga priset kan vara att köparen avser att plundra bolaget efter överlåtelsen.

Skrivelsen från Riksskatteverket har varit föremål för remissbehandling och resulterat i en promemoria från Finansdepartementet, Skatteregler mot handel med skalbolag (Ds 2000:35). I denna föreslås att fysiska personer som avyttrat en andel i ett företag med kapitalvinst under vissa förutsättningar skall ta upp vinsten som överskott av aktiv näringsverksamhet. Bland förutsättningarna ingår att under en viss tidsperiod det avyttrade företaget har gjort en inkrämsöverlåtelse eller att verksamheten under samma period till huvudsaklig del består av annan näringsverksamhet än rörelse. Perioden omfattar det kalenderår då andelen avyttrades samt kalenderåren före och efter detta. Det skall finnas en möjlighet till avskattning hos det avyttrade företaget och även en möjlighet till dispens om särskilda skäl föreligger.

För närvarande består säljarna på den svartgrå marknaden av fysiska personer. Vid ett generellt avskaffande av BKN skulle det emellertid kunna bli intressant även för aktiebolag att sälja företag på denna marknad. Ett avskaffande av BKN får naturligtvis inte öppna nya möjligheter till skalbolagsaffärer. Reglerna bör därför utformas så att detta motverkas.

Förslaget i departementspromemorian kräver att bedömningar görs som kan vara svåra i enskilda fall. Har verksamheten till huvudsaklig del bestått av annan näringsverksamhet än rörelse? Har den huvudsakliga delen av tillgångarna i ett företag avyttrats? Vidare kan förhållandena för säljaren påverkas av åtgärder som köparen vidtar utan att säljaren kan påverka det på annat sätt än genom bestämmelser i köpeavtalet. Konsekvensen enligt förslaget i promemorian av att en överlåtelse bedöms som en skalbolagsaffär – att ett belopp som motsvarar kapitalvinsten skall tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet – går inte att tillämpa på juridiska personer.

I fråga om en avyttrande juridisk person bör den nämnda konsekvensen inte vara att den verkliga kapitalvinsten beskattas utan att ersättningen tas upp som kapitalvinst (se avsnitt 2.7.5). Detta ställer krav på att det avyttrande företaget med stor säkerhet kan planera så att regeln inte blir tillämplig. En skalbolagsregel för

företag bör därför utformas så att bedömningen kan göras på ett mer mekaniskt sätt än enligt förslaget i departementspromemorian.

De företag som kan vara attraktiva på den svartgrå marknaden torde normalt utmärkas av att de till stor del innehåller kontanta medel eller värdepapper och liknande tillgångar. Med hänsyn härtill synes det lämpligt att regeln mot skalbolagsaffärer i första hand riktas mot avyttringar där summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger någon viss andel av köpeskillingen för andelarna. Hänsyn bör dock inte tas till värdepapper som är lager i sådan värdepappersrörelse som avses i 1 kap. 2 § 1 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse (kommissionshandel med fondpapper m.m.). Inte heller bör näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter räknas till värdepapper och liknande tillgångar. Denna lösning bör kunna bli förhållandevis enkel att tillämpa, eftersom rörelsetillgångar inte behöver värderas och omfattningen av olika verksamheter inte behöver ställas i relation till varandra.

Hänsyn bör inte heller tas till motsvarigheter hos ett utländskt företag till lager i sådan värdepappersrörelse som nämnts eller till näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter. En förutsättning bör dock vara att företaget hör hemma i en EES-stat eller en avtalsstat. I det senare fallet bör företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och ha hemvist i staten enligt avtalet.

Tekniskt sett bör kontanta medel m.m. jämföras med ett jämförelsebelopp. Om samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter i det avyttrade företaget har avyttrats, bör jämförelsebeloppet utgöras av halva ersättningen. I annat fall bör det utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna. Om kontanta medel m.m. överstiger jämförelsebeloppet bör regeln mot skalbolagsaffärer vara tillämplig.

För att motverka kringgående av regeln bör till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om

dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Ett exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av regeln mot kringgåenden kan vara ett lagerbevis avseende ett metallager som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget. Man kan även tänka sig att tillgångar av olika slag som redan har sålts på termin – öppet eller dolt – skulle kunna omfattas.

Även andra slag av kringgåenden kan tänkas. Ett exempel är att t.ex. två samarbetande konsulter, F och G, via var sitt helägt aktiebolag, A resp. B, äger hälften var av aktierna i ett faktureringsbolag, C, där obeskattade vinstmedel ansamlas under ett beskattningsår. Innan skatten betalas kan F och G sälja aktierna i A resp. B utan att enligt de föreslagna reglerna hänsyn tas till de likvida medlen i C, eftersom varken A eller B bildar en koncern med C (jfr ingressen till avsnitt 2.7). Det är problematiskt att försöka fånga in olika slag av kringgåenden av detta slag i en lagreglering. Eftersom syftet med en lagstiftning som grundas på förslaget här till bestämmelser mot skalbolagsaffärer kommer att vara tydligt, bör emellertid förfaranden av det exemplifierade slaget normalt kunna angripas genom lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Man skulle kunna tänka sig att, för att mildra skalbolagsvillkoret, ett avyttrande företag fick avdrag för beskattat eget kapital i skalbolaget. Det är emellertid problematiskt att på ett sätt som inte medför problem i tillämpningen uttrycka exakt vad som avses. Hur skall t.ex. hänsyn tas till att skalbolaget kan råka ut för eftertaxering? Det kan också vara så att det bokförda kapitalet inte rättvisande uttrycker det beskattade kapitalet på grund av att uppskrivningar av värdepapper har gjorts eller motiverade nedskrivningar har underlåtit. Av tillämpningsskäl lämnar jag därför inte något förslag om en sådan avdragsrätt.

De bestämmelser som föreslagits här kan benämnas skalbolagsvillkoret. Villkoret har tagits in i 25 a kap. 17 och 18 §§ IL.

Det finns företag som tillhandahåller nybildade aktiebolag mot ersättning. Tillgångarna i sådana bolag torde bestå av ett banktillgodohavande eller annan fordran. En överlåtelse av aktierna i ett sådant bolag från företaget till en kund berörs emellertid inte av skalbolagsvillkoret, eftersom aktierna är lagertillgångar hos företaget.

2.7.2 Återköp

Mitt förslag: Inom två år efter avyttringen skall inte den övervägande delen av de tillgångar som då fanns hos det avyttrade företaget direkt eller indirekt få förvärfas av det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med detta (*återköp*). Kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar skall inte beaktas, inte heller sådana tillgångar som avses i tredje stycket i mitt förslag i det föregående avsnittet. Näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter skall inte räknas till värdepapper och liknande tillgångar och inte heller värdepapper som är lager i sådan värdepappersrörelse som avses i 1 kap. 2 § 1 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Om villkoret inte är uppfyllt, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då återköpet sker.

Genom skalbolagsvillkoret omhändertas typiska fall när en verksamhet i ett företag överförs till någon i intressegemenskap med detta och det rensade företaget säljs. Emellertid kan villkoret kringgås genom att företaget säljs med verksamheten i behåll och ett öppet eller dolt avtal ingås mellan det avyttrande företaget och köparen om överföring av verksamheten till det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med detta först efter avyttringen av andelarna. Kapitalvinstbeskattning bör därför ske om inom viss tid efter avyttringen av andelarna den övervägande delen av tillgångarna – utöver kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar och sådana tillgångar som avses i den regel mot kringgående av skalbolagsvillkoret som nyss föreslagits – i det avyttrade företaget förvärfas av det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med det. Näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter bör inte räknas till värdepapper och liknande tillgångar. Lösningen bör omfatta även fallet att köparen låter föra över tillgångarna till ett annat företag och detta säljer tillgångarna – eller andelarna i detta andra företag avyttras – till det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med detta. Tiden kan lämpligen sättas till två år.

Att vara i intressegemenskap med varandra bör tilläggas den innebörd som föreslås i avsnitt 3.1.

För att vanliga bestämmelser om uppgiftslämnande i deklaration samt skattetillägg vid bristande fullgörande av uppgiftsskyldigheten skall bli tillämpliga bör beskattning av kapitalvinsten

ske det beskattningsår då återköpet sker. I avsnitt 2.7.5 föreslås att ersättningen skall anses som kapitalvinst.

Den bestämmelse som föreslagits här kan benämnas *återköpsvillkoret*. Återköpsvillkoret har tagits in i 25 a kap. 19 § IL.

2.7.3 Förpackningar

Mitt förslag: Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare, skall fastigheten skattas av hos det avyttrade företaget. Fastighetsavskattning skall ske endast om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. Avskattning skall inte ske om ersättningen vid andelsavyttringen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda.

Ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett sådant företag som innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare skall inom två år efter ikraftträdandet kunna utan uttagsbeskattning föra över fastigheten till en delägare i fåmansföretaget till skattemässigt värde. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren, skall anskaffningsvärdet för fastigheten anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 IL om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll skall inte tillämpas.

I fråga om andelar i privatbostadsföretag skall gälla detsamma som beträffande fastigheter, om den till andelen knutna lägenheten har använts på angivet sätt.

I övrigt skall inte några regler mot förpackningar införas.

Lös egendom

Ett avskaffande av BKN kan leda till att dyrbarare tillgångar som producerats inom en koncern inför försäljning läggs in i dotterföretag i koncernen varefter dessa säljs i stället för själva tillgångarna. Tillgången kan även produceras hos det dotterföretag som avses säljas. Förfarandet medför att säljaren inte behöver skatta för vinsten. I gengäld förlorar köparen avdrag för värdeminskning. I fråga om tillgångar som hos köparen skall skattemässigt skrivas av enligt reglerna för inventarier (bl.a. maskiner m.m. samt patent och andra immateriella tillgångar) uppkommer vinsten sammantaget för parterna jämfört med en direkt försäljning av tillgången genom att nuvärdet av värdeminskningsavdragen är lägre än summan av de nominella avdragen. Vid en diskonteringsränta på 5 % uppgår nuvärdet av värdeminskningsavdragen till 92 % av de nominella avdragen. Detta innebär att den indirekta försäljningen skapar en skattecredit som i nuvärdestermerna motsvarar 2,3 % av tillgångens marknadsvärde. Härvid har antagits att köparen förlorar optimala värdeminskningsavdrag som kunnat göras mot ett överskott. Se vidare *Bilaga 7, Skatteeffekter av förpackningar*.

För det fall att man skulle önska motverka *förpackningar* av detta slag är den bästa lösning som jag kunnat finna ett villkor för skattefrihet för en andelsvinst om att innebörden av avyttringen inte får vara att produkter säljs. Ett sådant villkor skulle möjligen kunna fungera godtagbart i fråga om maskiner och andra materiella tillgångar. När det gäller immateriella tillgångar är emellertid gränsen flytande mellan vad som kan betecknas som försäljning av en produkt och försäljning av en verksamhet vars bas är immateriella tillgångar. Ett förpackningsvillkor som endast avser materiella ting ger godtyckliga effekter.

Det är således problematiskt att motverka förpackningar. Det kan också diskuteras om det är önskvärt från ekonomisk utgångspunkt. En parallell kan dras till mervärdesskatten. I denna sker beskattningen tekniskt sett i varje led av produktionskedjan genom att skatt utgår med en procentsats av omsättningen. Skatt i ett led får emellertid dras av omedelbart i nästa led. Till sin effekt innebär detta att hela näringslivet ses som en enhet. Det saknar således betydelse för skatten om uppbyggnaden av värde i en produkt sker inom ett företag eller genom flera företag. Även i inkomstkatten beskattas varje led av en produktionskedja och medges avdrag i

nästa led. Avdrag medges för anskaffningsutgiften och inte för skatten i de föregående leden. Detta saknar dock i sig betydelse. Vad som har betydelse är att avdraget är förskjutet i tiden i förhållande till beskattningen i tidigare led. Om den anskaffade tillgången utgör lager hos förvärvaren är tidsförskjutningen inte så stor. I fråga om maskiner, immateriella rättigheter och andra tillgångar som behandlas som inventarier hos förvärvaren fördelas emellertid avdraget över flera år enligt reglerna för räkningsmässig avskrivning eller restvärdeavskrivning (beträffande fastigheter, se under den följande rubriken). Som redan framgått medför detta en kostnad när en tillgång har producerats av ett företag men skall användas av ett annat företag jämfört med att produktion och användning sker inom samma företag.

När det gäller koncerner innebär de gällande reglerna att en merkostnad på grund av att tillverkning och användning av en tillgång sker hos olika svenska företag inom koncernen kan undvikas genom att tillgången överläts till skattemässigt värde. På grund av att olika nationella skatteintressen står i motsättning till varandra går inte detta om företagen ligger i olika stater. Frågan kan ställas om det inte skulle vara till fördel för svenskt näringsliv och svensk ekonomi om företagsbeskattningen i större utsträckning kunde utformas så att den är neutral med avseende på om ett eller flera företag har del i värdeuppbbyggnaden av en produkt. Enligt min uppfattning talar mycket för detta, om man ser endast till de ekonomiska effekterna.

Även tekniska hänsyn måste tas. Det faller utanför ramen här att undersöka om enstaka tillgångar bör kunna överlåtas mellan oberoende parter, dvs. till marknadspris, utan att avskattning sker. Några tekniska problem är emellertid inte förknippade med att tillåta att tillgångar som producerats av ett företag och som skall användas av ett annat företag får överlåtas mellan företagen förpackade i ett aktiebolag utan att avskattning sker.

Min slutsats är att man bör avstå från ett förpackningsvillkor avseende lös egendom. Till detta kan läggas två saker.

Den ena är att den omständigheten att ett förpackningsbolag säljs till en köpare i utlandet inte medför att tillgången i bolaget lämnar svensk skattejurisdiktion. Detta kan endast ske till marknadsvärde. Den andra är att ett underskott av näringsverksamhet inte medför att företaget får en skatteutbetalning från staten (negativ skatt) på motsvarande sätt som gäller för mervärdesskatten, utan endast medför rätt till avdrag mot framtida överskott.

Detta begränsar effekten av att tillgångar får överlätas förpackade, eftersom det avyttrande företaget måste ha andra inkomster för att kunna dra av produktionskostnaden med skatteeffekt.

Fastigheter

För byggnader är avskrivningstiderna längre än för lös egendom, varför en förpackning får större ekonomisk betydelse.

Enligt 27 kap. 6 § IL gäller följande. Andelar i ett fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller dock bara om

1. det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare eller make till företagsledaren,
2. det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget, eller
3. det fastighetsförvaltande företaget är ett svenskt handelsbolag.

Enligt 27 kap. 8 § IL skall, om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs byggnadsrörelsen, direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, av en fysisk person, skall dock värdet av hans eget arbete tas upp bara om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Av allmänna regler följer att uttagsbeskattning kan ske av ett företag som utan ersättning eller till underpris utför byggnadsarbeten åt ett annat företag.

Bestämmelserna tillkom under tid då beskattningskonsekvenserna kunde bli väsentligt olika – både för juridiska och fysiska personer – beroende av om en avyttrad fastighet var en lagertillgång eller ej. De syftade till att de strängare reglerna för lagerfastigheter skulle tillämpas även på andelar som kunde uppfattas som substitut för sådana fastigheter (prop. 1980/81:68). Bestämmelserna har fått minskad betydelse efter 1990 års skattereform.

Jag gör följande bedömning. Det finns ett regelsystem som såvitt nu är aktuellt i huvudsak innebär att andelar som ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar i ett fastighetsförvaltande

dotterföretag är lagerandelar och som får till konsekvens att andelarna inte omfattas ett avskaffande av BKN. Det finns även allmänna och särskilda regler om uttagsbeskattning när ett sådant företag utför byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar. Ordningen för beskattning av byggnadsföretag skall enligt direktiven för utredningen om vissa företagsskattefrågor ses över i utredningens fortsatta arbete. Eventuella ändringar i dessa regler eller kompletteringar av dem med anledning av förslaget om att avskaffa BKN bör anstå till denna översyn.

Bostäder

Under hand har jag erfarit från Riksskatteverket att det inte är ovanligt att det kan vara skattemässigt förmånligt för en delägare i ett fåmansföretag att lägga in den privata villan i företaget och att detta också förekommer i dag. Om en förpackad villa kunde säljas utan beskattning förbättras skattealkylen. Det finns ingen anledning till att skattemässigt gynna villaförpackningar. Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare, bör därför någon motverkande skattekonsekvens inträda. Bedömningen bör avse om fastigheten någon gång under tre år före avyttringen har använts på angivet sätt. Att ta upp ersättningen som intäkt är i detta fall för drastiskt. Jag föreslår i stället att andelsöverlåtelsen skall medföra att fastigheten skattas av hos det avyttrade företaget. Tekniskt bör detta ske genom att företaget anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Detta bör av tillämpningsskäl gälla hela fastigheten även om inte alla andelar i det avyttrade företaget avyttras eller om inte hela fastigheten har använts som bostad.

Fastighetsavskattning bör ske endast om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. Avskattning bör inte ske om ersättningen vid andelsavyttringen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda. Däremot bör inte den omständigheten att andelsavyttringen skett med förlust medföra att fastighetsavskattning inte skall ske.

Förslaget föranleder att ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett sådant företag som innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare bör kunna inom en viss tid efter ikraftträdandet utan uttagsbeskattning föra över fastigheten till en delägare till skattemässigt värde. Till den del förvärvaren enligt reglerna om utdelning på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL skall ta upp övervärdet i inkomstslaget tjänst bör anskaffningsvärdet utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos företaget och det tjänstebeskattningsbeloppet. Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 IL om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll bör inte tillämpas på utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som hafts före utgången av år 2000.

Tiden kan lämpligen sättas till två år.

I fråga om andelar i privatbostadsföretag bör gälla detsamma som beträffande fastigheter, om den till andelen knutna lägenheten har använts på angivet sätt.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 25 a kap. 23 § IL och i punkt 7 av övergångsbestämmelserna till IL.

2.7.4 När villkoren inte bör vara tillämpliga

Mitt förslag: Skalbolags- och återköpsvillkoren skall inte tillämpas, om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade eller om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs.

Villkoren skall inte heller tillämpas, om särskilda skäl talar mot det.

Även förutan de villkor för skattefrihet som föreslagits i det föregående – skalbolags- och återköpsvillkoren – är det knappast möjligt för ett avyttrade företag att uppnå omotiverade skatteförmåner om åtminstone hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade. (Enligt 48 kap. 6 § IL anses en delägar rätt eller fordringsrätt marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.) Villkoren bör därför inte vara tillämpliga i sådana fall.

Vidare saknas det anledning att tillämpa villkoren om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. Detta skall ses mot bakgrund av bestämmelser i 44 kap. 7 och 8 §§ IL. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt 2 i samma stycke gäller detsamma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Det kan förefalla som om det också saknas anledning att tillämpa skalbolags- och återköpsvillkoren om förvärvaren är ett företag som ingår i samma koncern som det avyttrande företaget. Förutom en motverkande regel skulle en sådan lösning kunna medföra att andelar i t.ex. ett skalbolag avyttras till ett utländskt koncernföretag som sedan kan sälja skalbolaget vidare utan att svenska regler tillämpas. Den möjligheten motverkas om man kräver att det förvärvande företaget skall vara skattskyldigt för en kapitalvinst om det omedelbart efter förvärvet avyttrar andelen och att skattskyldigheten inte är begränsad genom ett skatteavtal. Emellertid kan skalbolaget i stället säljas till ett svenskt dotterföretag till ett utländskt koncernföretag, varvid detta krav uppfylls. Det utländska företaget kan sedan sälja dotterföretaget externt.

Det finns i sammanhanget anledning att beröra modellen i kap. 3 för nya cfc-regler. Enligt denna avses med intäkter av passiv verksamhet bl.a. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga resp. avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag (avsnitt 3.2.1). Det innebär att cfc-beskattning kan ske när ett utländskt företag som ingår i en svensk koncern säljer ett skalbolag. Detta gäller dock inte om presumptionsregeln är tillämplig.

En tanke kan vara att man skulle kunna göra undantag från villkoren om det avyttrade företaget är helt avskattat. Det är emellertid med hänsyn till att skattebetalningar kan släpa efter och till omprövnings- och eftertaxeringsfrister inte så enkelt att avgöra när så är fallet. Någon annan lösning som är förenlig med gemenskapsrätten som motverkar sådana förfaranden kan jag inte finna. Min slutsats är att undantag från villkoren inte bör göras i fråga om koncerninterna överlåtelse.

Allmänt sett borde det inte vara nödvändigt att skalbolags- och återköpsvillkoren tillämpades om det avyttrande företaget saknat kontroll över det avyttrade företaget. Med hänsyn härtill skulle man kunna tänka sig att dessa villkor tillämpades endast om det avyttrande företaget hade ett bestämmande inflytande över det avyttrade företaget. Emellertid måste beaktas möjligheten för samverkande fysiska personer, t.ex. konsulter, att organisera sig på det sätt som beskrivs i slutet av avsnitt 2.7.1. Skatteflyktslagen kan knappast tillämpas om man gör ett undantag för fall när det avyttrande företaget saknat kontroll över det avyttrade företaget.

Skalbolags- och återköpsvillkoren skall motverka att den föreslagna skattefriheten för kapitalvinster på näringsandelar missbrukas för att erhålla icke avsedda skatteförmåner. Det har inte kunnat undvikas att de fått en utformning som medför att de kan bli tillämpliga även när det inte är fråga om sådant missbruk. Det bör därför öppnas en möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att tillämpa dem. Denna bör ges formen att villkoren inte skall tillämpas om särskilda skäl talar mot det. Särskilda skäl normalt bör anses föreligga i följande fall:

Skalbolagsvillkoret. Ett företag med endast likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap. En rörelse påbörjas i företaget inom en kortare tid efter överlåtelsen.

Skalbolagsvillkoret. Ett s.k. namnbolag med endast begränsade likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap.

Skalbolagsvillkoret. Ett utländskt företag med endast likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap. Företaget innehåller inte, och har aldrig innehaft, andelar i ett svenskt företag.

Återköpsvillkoret. Ett rörelsedrivande företag överläts inom en intressegemenskap. Efter överlåtelsen framkommer att det är affärsmässigt lämpligt att viss verksamhet eller vissa tillgångar förs över till andra företag inom intressegemenskapen.

Intressegemenskap bör här kunna ges den innebörd som föreslås i avsnitt 3.1. En situation med en transaktion mellan parter som inte är intressegemenskap där särskilda skäl normalt bör anses föreligga är följande. Ett antal konsulter samverkar på så sätt att varje konsult har ett eget aktiebolag som gemensamt innehåller ett annat aktiebolag, A, som är verksamhetens ansikte utåt. Tillgångarna i A består i huvudsak av kassamedel. En partner utträder och en ny tas in. Härvid avyttras den utträdande partners andelar i A till den nye partnern.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 25 a kap. 20–22 §§ IL.

2.7.5 Beskattningen när villkoren inte uppfylls

Mitt förslag: Hela köpeskillingen skall tas upp till beskattning, om skalbolags- och återköpsvillkoren inte uppfylls och ett undantag från villkoren inte är tillämpligt.

Om t.ex. skalbolagsvillkoret inte är uppfyllt vid en andelsavyttring, skall kapitalvinstbeskattning ske under förutsättning att ett undantag enligt föregående avsnitt inte är tillämpligt. Eftersom avyttringen avser näringsandelar, får man räkna med att det i många fall skulle saknas uppgifter som kan läggas till grund för beräkning av omkostnadsbeloppet. Och även om sådana uppgifter fanns att tillgå skulle problematiken med värdeöverföringar kunna bli besvärande. Jag har övervägt om kapitalvinsten skulle kunna beräknas rättvisande på något annat sätt än det konventionella. Ett alternativ skulle kunna vara att transaktionen behandlades som om det var inkrämet i det avyttrade företaget som hade avyttrats och inte andelarna i företaget. Lösningen är komplicerad men hindrar trots det inte att den beräknade vinsten kan skilja sig helt från den verkliga kapitalvinsten. En bättre lösning är därför den enkla att hela köpeskillingen tas upp som kapitalvinst. Den kan naturligtvis leda till överbeskattning, men jag menar att det inte är ett allvarligt problem. Skälet är att villkoren har utformats så att det bör vara relativt enkelt att undvika att de inte uppfylls.

Mitt förslag är således att hela köpeskillingen skall tas upp till beskattning om skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda i sådana fall när ett undantag enligt föregående avsnitt inte är tillämpligt. Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i 25 a kap. 14 § IL.

2.7.6 Vissa kapitalförluster

Fordringar m.m.

Mitt förslag: En kapitalförlust skall inte få dras av om förlusten avser

- en fordran på ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget,
- en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget, eller
- en rätt att till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar i ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag.

Förslagen gäller – såvitt avser delägare (direkta och indirekta genom handelsbolag) som är aktiebolag m.m. – även kapitalförlust på tillgångar av det aktuella slaget som har avyttrats av ett handelsbolag.

En kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag skall inte få dras av om detta vid avyttringen – direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra handelsbolag – innehade någon tillgång beträffande vilken delägaren inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om delägaren hade innehaft tillgången.

En kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag skall inte heller få dras av om handelsbolaget – eller ett av detta direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra handelsbolag innehaft handelsbolag – avyttrat en tillgång med kapitalförlust, för vilken avdrag inte fått göras på grund av det just lämnade förslaget, under tid då delägaren direkt eller indirekt innehaft andelen i det avyttrande handelsbolaget. Bestämmelserna skall gälla endast om avyttringen av tillgången skett inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget. De skall inte gälla om tillgången har innehafts den 1 januari 2001 och har avyttrats under år 2002.

En fysisk person som förvärvar en andel i ett handelsbolag från ett aktiebolag m.m. skall inte få avdrag för en kapitalförlust på en näringsandel, en aktiehärledd näringsdelägar rätt eller en sådan fordran m.m. som avses i det föregående, vilken vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget redan har nedgått i värde hos detta. I sådana fall skall tillgången såvitt avser

personen anses ha anskaffats av handelsbolaget för tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för personens förvärv av andelen i handelsbolaget. Detsamma skall gälla om förvärvet sker från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag m.m., direkt eller indirekt genom andra handelsbolag, innehar en andel.

Med *handelsbolag* avses här svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska handelsbolag.

I det föregående har föreslagits att kapitalvinster på andelar och aktiehärledda delägarätter skall vara skattefria under vissa förutsättningar och att avdrag aldrig skall medges för motsvarande kapitalförluster. Förutom motverkande regler skulle dessa förslag kunna leda till faktiska asymmetrier i behandlingen av kapitalvinster och kapitalförluster. Ett exempel får illustrera.

Ett aktiebolag, A, har ett helägt dotterbolag, B, som gör en investering som finansieras genom ett lån från A. Det egna kapitalet i B är litet i förhållande till lånet. Faller investeringen väl ut ökar värdet på A:s aktier i B, som kan säljas med vinst utan beskattning. Misslyckas investeringen blir, efter det att B:s lilla egna kapital tagits i anspråk, A:s fordring nödlidande och A kan sälja den med en avdragsgill förlust.

För att denna möjlighet till skattearbitrage skall hindras bör en förlust på fordringen inte vara avdragsgill. Det räcker dock inte att avdrag vägras om det är fråga om moder- och dotterföretag. Man kan t.ex. ersätta A i exemplet nyss med två aktiebolag, B och C, som äger hälften var av ett tredje aktiebolag, D, i vilket investeringen görs. B och C ägs av en fysisk person. Exemplet kan varieras t.ex. så att D ägs endast av C och B är borgenär. För att även sådana fall skall fångas in bör en kapitalförlust på en fordran inte få dras av om gäldenären är ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget.

Att vara i intressegemenskap med varandra bör tilläggas den innebörd som föreslås i avsnitt 3.1.

Samma arbitragemöjlighet finns i ett par liknande fall. En kapitalförlust bör således inte få dras av om förlusten avser en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller en rätt till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiehärledda delägarätter i ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag.

Asymmetrier av det slag som behandlats ovan kan uppkomma även om det är ett handelsbolag som är finansierande företag. Förslagen bör därför – såvitt avser delägare (direkta och indirekta genom handelsbolag) som är aktiebolag m.m. – gälla även kapitalförlust på tillgångar av det aktuella slaget som har avyttrats av ett handelsbolag.

Vidare bör en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag inte få dras av om detta vid avyttringen – direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra handelsbolag – innehade någon tillgång beträffande vilken delägaren inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om delägaren hade innehaft tillgången. En kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag bör inte heller få dras av om handelsbolaget – eller ett av detta direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra handelsbolag innehaft handelsbolag – avyttrat en tillgång med kapitalförlust, för vilken avdrag inte fått göras på grund av det just lämnade förslaget, under tid då delägaren direkt eller indirekt innehaft andelen i det avyttrande handelsbolaget. Förslagen bör gälla endast om avyttringen av tillgången skett inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget. De bör inte gälla om tillgången har innehafts den 1 januari 2001 och har avyttrats under år 2002.

Det bör även tillses att en fysisk person som förvärvar en andel i ett handelsbolag från ett aktiebolag m.m. inte kan få avdrag för en kapitalförlust på en näringsandel, en aktiehärledd näringsdelägarrätt eller en sådan fordran m.m. som avses i det föregående, vilken vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget redan har nedgått i värde hos detta. I sådana fall bör därför tillgången såvitt avser personen anses ha anskaffats av handelsbolaget för tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för personens förvärv av andelen i handelsbolaget. Detsamma bör gälla om förvärvet sker från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag m.m., direkt eller indirekt genom andra handelsbolag, innehar en andel.

Med *handelsbolag* avses här svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska handelsbolag.

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i 25 a kap. 9 och 25–27 §§ IL.

Fastigheter

Mitt förslag: En kapitalförlust på en fastighet skall få dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, skall den behandlas som en ny kapitalförlust på fastighet det följande beskattningsåret. Begränsningen skall inte gälla om fastigheten i avsevärd omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap som detta.

Förslaget avser även – såvitt avser delägare som är aktiebolag m.m. – fallet att det avyttrande företaget är ett handelsbolag.

Ett avskaffande av BKN kan även leda till faktiska asymmetrier enligt följande. Ett aktiebolag, A, har ett dotterbolag, B, med någon viss tillgång. Stiger tillgången i värde kan A sälja aktierna i B utan beskattning, sjunker värdet av tillgången, kan B sälja tillgången med en avdragsgill förlust. För att en asymmetrisk situation skall föreligga är det inte nödvändigt att tillgången ligger i ett dotterföretag, eftersom i fallet att tillgången stigit i värde den kan föras över till ett dotterföretag genom en underprisöverlåtelse.

Min bedömning är att detta inte är ett allvarligt problem utom i fråga om fastigheter, som i viss mån har karaktär av spekulationsobjekt och som kan avse stora värden. Att helt vägra avdrag för fastighetsförluster vore dock att gå för långt. Däremot bör avdragsrätten begränsas på så sätt att en kapitalförlust på en fastighet får dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om ett visst beskattningsår en fastighetsförlust helt eller delvis inte kan dras av på grund av denna begränsning, bör det icke avdragna beloppet få rullas över till nästa beskattningsår. Begränsningen av avdragsrätten bör inte gälla om fastigheten i avsevärd omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap som detta. Med i *avsevärd omfattning* avses ca 30 % av värdet av fastigheten. I fråga om större objekt bör procentandelen kunna vara lägre, dock normalt inte under 20 %. *Intressegemenskap* bör ha den innebörd som föreslås i avsnitt 3.1.

Förslaget avser även – såvitt avser delägare som är aktiebolag etc. – fallet att det avyttrande företaget är ett handelsbolag.

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i 25 a kap. 9 och 28 §§ IL.

2.8 Konsekvenser för olika regelsystem

I detta avsnitt behandlas frågan om vilka konsekvenser förslaget om att avskaffa BKN bör få för olika regelsystem. Det gäller reglerna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, andelsbyten, verksamhetsavyttringar, fusioner och fissioner, Lex ASEA, överlåtelse till underpris.

2.8.1 Koncerninterna andelsavyttringar

Mitt förslag: De gällande bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar skall upphävas. Redan medgivna uppskov skall efterges. Detta skall dock inte gälla i fråga om avyttringar under år 2001 i sådana fall då skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga eller då det säljande företaget är ett handelsbolag.

I 25 kap. 6–27 §§ IL finns det bestämmelser om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar. Bestämmelserna bygger på den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner (KÖL).

Med en koncernintern andelsavyttring avses en avyttring av en andel i ett företag som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag gör med kapitalvinst till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern, om vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att det säljande företaget tillsammans med andra företag inom koncernen skall äga andelar i det avyttrade företaget med minst 25 % av rösterna för samtliga andelar i företaget. Alternativt skall det göras sannolikt att innehavet av den sålda andelen betingats av rörelse som bedrivs av det säljande företaget eller av annat företag inom koncernen.

Uppskov medges endast på begäran av det säljande företaget. Den huvudsakliga innebörden av uppskov är att kapitalvinsten skall tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den avyttrade andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget självt.

En konsekvens av förslaget att avskaffa BKN bör vara att även bestämmelserna om uppskov vid koncerninterna avyttringar avskaffas. Visserligen kan sägas att detta innebär en viss skärpning

så tillvida att beskattning vid en koncernintern avyttring kommer att ske om villkoret avseende innehavstid för en näringsandel inte är uppfyllt eller om skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda. Att behålla de komplicerade reglerna om koncerninterna andelsavyttringar endast för dessa fall kommer emellertid inte i fråga.

En koncern som har erhållit uppskov med stöd av bestämmelserna i KÖL bör inte komma i ett sämre läge än den skulle ha varit i om de överlätna andelarna behållits av det säljande företaget. Sådana uppskov bör därför efterges. För att vissa förfaranden i syfte att undgå skatt inför lagstiftning på grundval av förslagen i betänkandet skall motverkas bör detta dock inte gälla i fråga om avyttringar under år 2001 i sådana fall då skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga. Uppskov avseende avyttringar under år 2001 bör inte heller efterges om det säljande företaget är ett handelsbolag.

Bestämmelser med anledning av det anförda har tagits in i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till IL.

2.8.2 Andelsbyten

Mitt förslag: Uppskovsbelopp skall inte beskattas när de mottagna andelarna avyttras, om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall beskattas. Detta gäller både äldre uppskov och uppskov i det föreslagna systemet. Det skall dock inte gälla om den avyttring som uppskovet avser har skett under år 2001 och skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda vid den avyttringen om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga eller då det avyttrande företaget är ett handelsbolag. Det skall inte heller gälla om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren.

De gällande bestämmelserna avseende fallet att de mottagna andelarna avyttras genom en koncernintern avyttring skall upphävas.

Det skall införas ett särskilt villkor för uppskov i reglerna om andelsbyten avseende fallet att kapitalvinstbeskattning skall ske på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda. Villkoret skall innebära att andelen under tre år efter avyttringen skall innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Om villkoret inte är uppfyllt, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls. Villkoret skall inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det.

I 49 kap. 1 L finns det bestämmelser om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Bestämmelserna bygger på den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.

Med ett andelsbyte avses i huvudsak ett förfarande som innebär att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget (en mindre kontantdel tillåts; från det bortses här). Ett villkor för uppskov är att det köpande företaget vid – enligt huvudregeln – utgången av det beskattningsår då avyttringen sker innehar andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 % av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Uppskov innebär att uppskovsbeloppet beskattas först när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Den skattskyldige har dock

möjlighet att ta upp uppskovsbeloppet tidigare. Bestämmelserna om uppskov får inte tillämpas – såvitt nu är av intresse – om det finns förutsättningar, bortsett kravet på begäran av det säljande företaget, att tillämpa bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar. Uppskov medges bara om säljaren begär det.

De skäl som motiverar att BKN avskaffas talar även för att uppskovsbelopp inte skall beskattas när de mottagna andelarna avyttras, om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall beskattas. Jag föreslår således detta. Förslaget gäller både äldre uppskov och uppskov som medges i det nya systemet, t.ex. avseende portföljandelar. Visserligen innebär detta att portföljandelar kan föras över till ett dotterföretag genom ett andelsbyte och andelarna i detta sedan avyttras utan att uppskovsbeloppet beskattas. Detta förutsätter emellertid att dotterföretaget inte är ett skalbolag när det säljs. För övrigt kan en sådan överföring ske även genom en underprisöverlåtelse. Uppkommer inte en kapitalvinst, bör uppskovsbelopp inte beskattas om, för det fall att en sådan vinst uppkommit, denna inte skulle ha beskattats. För att vissa förfaranden i syfte att undgå skatt inför lagstiftning på grundval av förslagen i betänkandet skall motverkas bör dock ett uppskov inte efterges om den avyttring som uppskovet avser har skett under år 2001 och skalbolags- och återköpsvillkoren inte skulle ha varit uppfyllda vid den avyttringen om förslagen i betänkandet hade varit tillämpliga eller då det avyttrande företaget är ett handelsbolag. Ett uppskov bör inte heller efterges om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren. Bestämmelser med anledning av det anförda har tagits in i 49 kap. 19 a § IL. Liknande bestämmelser, fränsett dem avseende avyttringar under år 2001, avseende uppskov vid internationella andelsbyten enligt den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG har tagits in i 4 kap. 86 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

Det finns en del undantag från regeln om att uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning senast när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Ett sådant regleras i 49 kap. 22 § IL och avser fallet att de mottagna andelarna avyttras genom en koncernintern avyttring. Härvid gäller i huvudsak att om en sådan avyttring sker så skall uppskovsbeloppet beskattas först när kapitalvinsten på grund av

den koncerninterna andelsavyttringen skall tas upp som intäkt. Eftersom enligt vad som föreslagits i avsnitt 2.8.1 reglerna om koncerninterna andelsavyttringar skall avvecklas, måste även bestämmelserna i 49 kap. 22 § IL utgå. Med hänsyn till förslaget nyss om eftergift av uppskovsbelopp i vissa fall behövs enligt min uppfattning inte någon särskild ersättning för dessa bestämmelser.

För tydlighets skull skall nämnas att förslaget – i det fall att en andel som innehafts kortare tid än ett år avyttras genom ett andelsbyte – innebär att innehavstid för de mottagna andelarna börjar löpa från förvärvet (innehavstiden för de avyttrade andelarna förs således inte över på de mottagna andelarna).

Skalbolags- och återköpsvillkoren uppfylls inte

Förutom någon motverkande regel skulle t.ex. ett skalbolag kunna avyttras med skatteuppskov genom ett andelsbyte till ett utländskt företag, som sedan skulle kunna göra skalbolagsaffären. Med hänsyn till fusionsdirektivet (90/434/EEC) bör en motverkande regel vara så lite ingripande som möjligt. Jag föreslår att det skall införas ett särskilt villkor för uppskov i 49 kap. IL, i en ny 13 a §, avseende fallet att kapitalvinstbeskattning skall ske på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda. Villkoret bör innebära att andelen under tre år efter avyttringen skall innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget.

Enligt artikel 11 i fusionsdirektivet får en medlemsstat helt eller delvis avstå från att tillämpa bestämmelserna om andelsbyten om det finns grund för att anta att andelsbytet har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål. Enligt praxis skall det i det enskilda fallet finnas grund för ett sådant antagande. Med hänsyn härtill bör villkoret inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det. Härigenom kan skattemyndigheten underlåta att tillämpa villkoret om omständigheterna tyder på att förfarandet sammantaget inte innebär ett kringgående av skalbolags- och återköpsvillkoren.

För att vanliga bestämmelser om uppgiftslämnande i deklaration samt skattetillägg vid bristande fullgörande av uppgiftsskyldigheten skall bli tillämpliga bör beskattning av kapitalvinsten ske det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls.

2.8.3 Verksamhetsavyttringar

I 38 kap. IL finns det bestämmelser om verksamhetsavyttringar. Bestämmelserna bygger på bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i den upphävda lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (FUL).

Med en verksamhetsavyttring avses i huvudsak en ombildning som innebär att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget, om vissa villkor uppfylls. (Viss annan ersättning än andelar tillåts; från det bortses här.) För det säljande företaget gäller regler som innebär att någon beskattning inte kommer att ske på grund av avyttringen. I gengäld skall de mottagna andelarna anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företags skattemässiga situation. Reglerna om undantag från omedelbar beskattning tillämpas bara om det köpande och det säljande företaget begär det.

Verksamhetsavyttringar aktualiseras vid ett avskaffande av BKN genom att ersättningen skall utgöras av andelar. Vidare kan den avyttrade egendomen utgöras av andelar. Det är då fråga om fall där hela verksamheten eller en verksamhetsgren hos det säljande företaget består av att inneha andelar. I sådana fall har reglerna om verksamhetsavyttringar företräde framför reglerna om andelsbyten (49 kap. 5 § 2 IL).

Den skattemässiga kontinuiteten avseende de mottagna andelarna går genom förslaget att avskaffa BKN förlorad i sådana fall då dessa kan avyttras utan beskattning. Då blir konsekvensen att den ursprungligen avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen kunnat avyttras helt utan några skattekonsekvenser för det säljande företaget. Eftersom emellertid den skattemässiga kontinuiteten avseende de avyttrade tillgångarna upprätthålls hos det köpande företaget (i andra fall än när den avyttrade egendomen utgörs av andelar), blir effekten just den som avskaffandet av BKN syftar till.

I sådana fall då den avyttrade egendomen utgörs av andelar torde dessa regelmässigt vara näringsandelar. Redan av avskaffandet av BKN följer därför normalt att en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall beskattas. Att hos det säljande företaget de mottagna andelarna och hos det förvärvande företaget de av dessa

köpta andelarna typiskt sett kommer att kunna avyttras utan beskattning är därför inte problematiskt. Möjligen skulle dock reglerna om verksamhetsavyttringar kunna utnyttjas så att andelar som innehafts kortare tid än ett år genom en sådan avyttring läggs in i ett vilande företag, som innehafts minst ett år, och därefter andelarna i detta avyttras. I fråga om förfaranden av detta slag torde emellertid omständigheterna i allmänhet vara sådana att lagen (1995:575) mot skatteflykt kan tillämpas.

Vad gäller verksamhetsavyttringar till utländska företag kan det påpekas att enligt 38 kap. 7 § IL ett villkor för undantag från omedelbar beskattning är att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen är skattskyldigt för sådan inkomst av näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för och att inkomsten inte får vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. En vidareavyttring av överlättna andelar är således skattefri endast under de villkor som föreslås i detta kapitel.

2.8.4 Fusioner och fissioner

Mitt förslag: Det som föreslagits beträffande koncerninterna andelsavyttringar och andelsbyten skall gälla.

I 37 kap. IL finns det bestämmelser om fusioner och fissioner. Bestämmelserna bygger på bestämmelserna i FUL.

Med fusion avses en ombildning som innebär att samtliga tillgångar hos ett eller flera företag tas över av ett annat företag. Det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation. Bestämmelserna i 37 kap. IL går ut på att vid fusioner som uppfyller vissa villkor, kvalificerade fusioner, beskattning inte skall ske hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Förslaget att avskaffa BKN har inga särskilda konsekvenser för dessa regler. Av kontinuiteten följer att innehavstid för andelar hos det överlåtande företaget får tillgodoräknas hos det övertagande företaget.

På ägarnivån aktualiseras vid en fusion reglerna om koncerninterna andelsavyttringar och reglerna om andelsbyten (25 kap. 9 § och 49 kap. 4 § IL). Det som sagts beträffande dessa regler i avsnitten 2.8.1 resp. 2.8.2 är tillämpligt även i fråga om fusioner.

Vid en fission finns det flera övertagande företag. Det som sagts beträffande fusioner gäller även fissioner.

2.8.5 Lex ASEA m.m.

I 22 kap. 10 §, 42 kap. 16 § och 48 kap. 8 § IL finns de centrala bestämmelserna i det regelsystem som brukar kallas Lex ASEA. Detta innebär i huvudsak följande. Under vissa förutsättningar skall utdelning från svenska aktiebolag och vissa utländska motsvarigheter i form av andelar i ett dotterbolag inte tas upp till beskattning. För andelar som erhålls genom sådan utdelning skall som anskaffningsutgift anses så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet på dessa aktier som utdelningen medför. Omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget skall minskas i motsvarande mån. Vid en Lex ASEA-utdelning skall uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet (22 kap. 10 § IL). De nämnda reglerna kompletteras av regler i 24 kap. 3 § och 17 kap. 6 § IL som avser situationen att de utdelade andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren.

Förslaget att avskaffa BKN medför att bestämmelsen avseende uttagsbeskattning i 22 kap. 10 § IL blir i stort sett överflödig. Den kan emellertid behövas för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen bör därför stå kvar. Inte heller i övrigt föranleder förslaget om avskaffande av BKN att regler i Lex ASEA bör ändras.

Bestämmelsen i 22 kap. 10 § IL avser även utskiftning av aktier vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag enligt bestämmelser som finns i 42 kap. 20 § och 48 kap. 9 § IL. Av det nyss anförda skälet bör bestämmelsen stå kvar även i detta hänseende.

2.8.6 Överlåtelser till underpris

Mitt förslag: En underprisöverlåtelse skall inte föreligga om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången till marknadspris inte skall tas upp som intäkt eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda.

I 22 kap. IL finns det bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Med uttag avses bl.a. att en tillgång i näringsverksamhet

överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet (3 §). Vid en avyttring av en näringsandel till underpris i sådana fall när avyttringen är skattefri enligt förslagen i det föregående (ett års innehavstid, ej skalbolag m.m.) får uttagsbeskattning naturligtvis ingen effekt. Enligt 23 kap. 3 § IL avses med en underprisöverlåtelse en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, om vissa villkor är uppfyllda. Den huvudsakliga konsekvensen av att en underprisöverlåtelse föreligger är att uttagsbeskattning inte skall ske. För att inte bestämmelserna om underprisöverlåtelser skall vara formellt tillämpliga vid skattefria avyttringar, bör 23 kap. 3 § IL kompletteras med en bestämmelse om att en underprisöverlåtelse inte föreligger om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången till marknadspris inte skall tas upp som intäkt. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser bör inte heller vara tillämpliga när skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda.

Att en överlåtelse av en tillgång mellan företag utgör en underprisöverlåtelse har konsekvenser även vid beskattningen av ägarna. Enligt första styckena i 23 kap. 11 resp. 12 § IL gäller följande. Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Förvärvas tillgången av ett företag, skall i konsekvens härmed en skillnad av samma slag inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i ett företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Frågan om beskattningen av ägarna är aktuell även om det är en skattefri tillgång som avyttras. Detta väcker frågan om vad som gäller när, som nyss föreslagits beträffande överlåtelser av näringsandelar, bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga. Denna fråga behandlades i prop. 1998/99:15, i vilken reglerna om underprisöverlåtelser föreslogs. Där delades bedömningen av 1992 års företagsskatteutredning att beskattning skall ske enligt den ekonomiska innebörden av transaktionen. Som exempel anfördes följande. Två aktiebolag, A och B, helägs båda av den fysiska personen F. En tillgång överläts till underpris från A till B. Beskattning enligt den ekonomiska innebörden innebär enligt propositionen att F beskattas för utdelning för ett belopp motsvarande underpriset och får tillgodoräkna sig samma belopp som förbättringskostnad för aktierna i B.

Bedömningen av 1992 års utredning och i propositionen skall ses mot bakgrund av rättsfallet *RÅ 1992 ref. 56*, det s.k. Sipanomålet (plenimål). Situationen var densamma som i exemplet nyss, att egendom överläts till underpris mellan två aktiebolag med samma ägare. Regeringsrätten (en majoritet) anförde att egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det fanns därför enligt Regeringsrättens uppfattning inte grund för att beskatta aktieägarna som för utdelning på aktier. I propositionen pekades på ett annat rättsfall, *RÅ 1996 not. 177* där Regeringsrätten tycks ha lagt den ekonomiska innebörden till grund för beskattningen. Det framhölls även att det var problematiskt att lagreglera vad som redan fick anses gälla enligt allmänna principer samt att frågan kom i ett annat läge genom de nya bestämmelserna om utdelningsbeskattning och förbättringskostnader, som kan uppfattas som undantag från en princip om beskattning enligt ekonomisk inbörd.

En liknande fråga har behandlats av Skatterättsnämnden i ett icke överklagat förhandsbesked (se Skattenytt 1999 s. 599). För-enklat var där situationen att den fysiska personen F ägde två företag, A och B. A ägde C. A och C var utländska företag, B var ett svenskt aktiebolag. Frågan gällde om F skulle beskattas för utdelning om A överlät C till B till underpris. Nämnden ansåg att så inte skulle ske med följande motivering. Sipanodomen får anses ge ett visst stöd för att inte heller förevarande överlåtelse skall medföra utdelningsbeskattning. Ett allmänt krav för att godta överlåtelsen utan skattekonsekvenser är att någon otillbörlig skatteförmån inte uppkommer. När som i förevarande fall de krav som uppställs i underprislagen (*anmärkning*: föregångaren till 23 kap. IL) är uppfyllda uppkommer det inte någon otillbörlig skatteförmån.

Förhandsbeskedet har inte överklagats. Eftersom skatteförvaltningen har accepterat utgången, kan man räkna med att i praktiken beskattning inte kommer att ske i liknande fall.

Materiellt har jag inget att invända mot utgången i förhandsbeskedsärendet. En lagreglering av frågan enligt grunderna för utgången skulle som jag ser saken gå ut på att en grundläggande regel infördes om beskattning enligt den ekonomiska innebörden och att som undantag härifrån föreskrevs att beskattning inte skulle ske om någon otillbörlig skatteförmån inte uppkom. I det förra hänseendet delar jag bedömningen i propositionen att det är

problematiskt att på ett enskilt område lagreglera vad som redan får anses gälla generellt enligt allmänna principer. I det senare hänseendet skulle innebörden av begreppet otillbörlig skatteförmån behöva konkretiseras ungefär på samma sätt som skett i underprislagstiftningen. Regleringen skulle med andra ord bli tämligen tyngande. För övrigt kommer det väl med hänsyn till skattefriheten normalt saknas anledning att inte ta ut marknadspris även vid överlåtelser inom intressegemenskaper av näringsandelar. Min bedömning är sammantaget att det inte är motiverat att lagreglera frågan.

2.8.7 Kupongskatt

Mitt förslag: Skattskyldighet skall inte föreligga för en utländsk juridisk person, om utdelningen inte skulle ha tagits upp som intäkt eller kunnat medföra att en kapitalvinst skulle ha tagits upp för det fall att personen varit ett svenskt aktiebolag. Betingandevillkoret skall dock inte få åberopas. Som förutsättning skall gälla att personen motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning skattefritt och att det är likartat beskattat med svenska aktiebolag eller hör hemma i en stat på den vita listan (jfr kap. 3).

Enligt 4 § första stycket kupongskattelagen (1970:624), KupL, föreligger skattskyldighet för en utdelningsberättigad utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till verksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige. Detta gäller dock inte till den del utdelningen enligt cfc-reglerna i 6 kap. 13–15 §§ IL har beskattats hos personen.

I samband med att Sverige blev medlem i EU kompletterades 4 § KupL med en bestämmelse i ett nytt femte stycke (prop. 1994/95:52 och 1994/95:91), varigenom den svenska lagstiftningen anpassades till EG:s moder-dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG). Bestämmelsen innebär att skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger för en juridisk person i en EU-stat om utdelningsmottagaren

innehar 25 % eller mer av andelskapitalet i det utdelande företaget, och

- är ett bolag som upprättats i någon av de bolagsformer som angetts i en bilaga till direktivet.

För utdelning som lämnas efter den 1 januari 2000 föreligger skattefrihet också för juridiska personer utanför EU, om personen är ett utländskt bolag och innehar minst 25 % av andelskapitalet i det utdelande företaget. Bestämmelsen finns i 4 § sjätte stycket KupL. Ändringen motiverades med att det är angeläget att utländska företags investeringar i Sverige inte skattemässigt missgynnas när vinstmedel delas ut från Sverige (se prop. 1999/2000:2 s. 200).

Ett flertal svenska skatteavtal innehåller bestämmelser om att en ägarandel på 10 % är tillräcklig för att kupongskatt inte skall tas ut vid utdelning till ett företag i den andra avtalsstaten. Detta gäller t.ex. det nordiska avtalet (SFS 1996:1512) samt avtalen med Frankrike (SFS 1991:673), Luxemburg (SFS 1996:1510) och Malta (SFS 1995:1504).

Fråga uppkommer om förslaget att ändra gränsen i röstvillkoret för att en andel skall vara en näringsandel från 25 % till 10 % bör medföra att villkoret om 25 % av ägandet i 4 § femte och sjätte styckena KupL ändras till 10 % av rösterna.

Det står till att börja med klart att moder-dotterbolagsdirektivet inte hindrar en medlemsstat från att i fråga om inhemska företag ha ett mindre långtgående ägarkrav för att mottagen utdelning skall vara skattefri än direktivets krav på minst 25 % av ägandet. Det följer inte heller av direktivet att ett mindre långtgående ägarkrav eller röstvillkor för utdelning som ett inhemskt företag tar emot från ett annat inhemskt företag eller ett utländskt företag behöver utsträckas till att omfatta källskatt på utdelning som ett företag i medlemsstaten lämnar till ett företag som hör hemma i en annan medlemsstat. Frågan är då om EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt (artikel 43) och fria kapitalrörelser (artikel 56) innefattar en skyldighet av detta slag.

Även förslaget att utdelning till ett företag på onoterade andelar skall vara skattefri väcker frågan om det är förenligt med gemenskapsrätten att inte göra motsvarande ändring i KupL. Vidare kan det noteras att redan de gällande bestämmelserna i KupL innebär en oförmånligare behandling av utländska än svenska ägarföretag, i fyra hänseenden:

1. Kupongskatten tas ut på beloppet av utdelningen, dvs. utan att hänsyn tas till kostnader för exempelvis finansiering hos det utländska företaget.
2. Där ägarandelen understiger 25 % har det utländska företaget inte möjlighet att åberopa betingandevillkoret.
3. Där ägarandelen understiger 25 % har det utländska företaget inte möjlighet att åberopa röstvillkoret.
4. Kupongskatt tas ut på vissa betalningar som behandlas som avyttringar för svenska ägarföretag.

I det följande behandlas först förslaget att sänka andelen i röstvillkoret till 10 %.

Artikel 43 i EG-fördraget är intagen i kap. 2, Etableringsrätt. Enligt första stycket är inskränkningar för en medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat förbjudna. Enligt andra stycket innefattar etableringsrätten bl.a. rätt att starta och driva bolag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för egna medborgare.

En liknande bestämmelse finns i artikel 56, som är intagen i kap. 4, Kapital och betalningar. Enligt denna artikel skall, inom ramen för bestämmelserna i kapitlet, alla restriktioner för kapitalrörelser (punkt 1) eller betalningar (punkt 2) mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje stat vara förbjudna. Beträffande förhållandet mellan artikel 43 och artikel 56, se kap. 4, Förenligheten av lösningarna med internationella åtaganden.

I artikel 58 finns det bestämmelser som begränsar räckvidden av bestämmelserna i artikel 56. Artikel 58 har följande lydelse:

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att
 - a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,
 - b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.
2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.
3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Det som här diskuteras är tillåtligheten av regler som innebär att i sådana fall där ägarandelen understiger 25 % och röstandelen uppgår till minst 10 % utdelning från ett svenskt företag, A, till ett svenskt ägarföretag är skattefri, medan utdelning från samma företag till ett utländskt ägarföretag beskattas. Reglerna innebär att ett positivt netto i form av utdelning på en investering i A genom förvärv av aktier i A eller kapitaltillskott till A blir lägre för det utländska än det svenska ägarföretaget, om hänsyn tas till skatt hos dessa företag. Det förefaller därför klart att det utländska ägarföretaget diskrimineras i förhållande till det svenska. Frågan är om en sådan diskriminering är tillåten eller ej enligt EG-fördraget.

Med hänsyn till de relativt låga ägarandelar som det är fråga om förefaller det naturligt att i första hand uppfatta diskrimineringen som en fråga som avser kapitalrörelser och, alternativt eller, betalningar snarare än etablering. Jag har svårt att se annat än att diskrimineringen utgör en restriktion i detta avseende som är förbjuden enligt artikel 56.

Frågan blir då om denna restriktion är tillåten på grund av bestämmelserna i artikel 58 punkt 1 a jämförd med punkt 3.

En skillnad i behandlingen mellan svenska och utländska ägarföretag, som avser den röst- eller ägarandel som krävs för skattefrihet för mottagen utdelning, behövs inte av administrativa skäl. Det finns därför såvitt jag kan bedöma en uppenbar risk för att vid en prövning av EG-domstolen skillnaden skulle anses utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar.

I en förklaring till Maastrichtfördraget av de dåvarande medlemsstaterna har följande angetts beträffande artikel 58 i EG-fördraget:

Konferensen bekräftar att medlemsstaternas rätt att tillämpa de relevanta bestämmelserna i sin skattelagstiftning enligt artikel 73d(1)(a) i detta fördrag skall endast avse bestämmelser som föreligger vid utgången av 1993. Denna förklaring gäller dock endast kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna.

Artikel 73d(1)(a) betecknas numera artikel 58 punkt 1 a.

En förklaring synes inte utgöra en del av gemenskapsrätten men vara folkrättsligt bindande för parterna (se prop. 1994/95:19 s. 75–77). Av artikel 4 punkt 3 i akten om villkoren för Sveriges m.fl. anslutning till EU framgår att Sverige har samma ställning som äldre medlemsstater i fråga om tidigare tillkomna förklaringar.

Sverige synes således vara folkrättsligt bundet av den aktuella förklaringen.

KupL tillkom genom lagstiftning år 1970. Bestämmelserna i 4 § femte och sjätte styckena härrör visserligen från år 1994 resp. 2000, men innebär endast en inskränkning i skattskyldigheten. Det skulle därför möjligen kunna hävdas att förklaringen inte hindrar att bestämmelserna i artikel 58 får tillämpas. Å andra sidan uppkommer den diskriminerande situationen först om förslaget att gränsandelen i röstvillkoret skall sänkas till 10 % genomförs. Det är enligt min uppfattning rimligt att tolka förklaringen så att den även omfattar fallet att en diskriminerande ändring visserligen inte har skett i en bestämmelse som avser utländska skattebetalare men däremot en ändring i förmånlig riktning har skett av en bestämmelse som avser inhemska skattebetalare, varigenom bestämmelserna sammantaget har fått en diskriminerande innebörd.

Sverige kan således enligt min uppfattning inte åberopa bestämmelserna i artikel 58 i det diskuterade sammanhanget.

Saken är emellertid inte avgjord redan genom detta. Som framgår i kap. 4 kan EG-domstolen i vissa fall godta nationella regler som hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva någon av de fyra friheterna, om reglerna uppfyller fyra förutsättningar:

- de skall tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt,
- de skall motiveras av ett tvingande hänsyn till allmänintresset,
- de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas genom dem, och
- de skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

Det torde vara klart att denna praxis inte kan tillämpas i det diskuterade fallet. Min slutsats är att villkoret i 4 § sjätte stycket KupL bör ändras – såvitt nu har diskuterats – till ett villkor avseende 10 % av rösterna.

Av samma skäl som anförts i fråga om röstvillkoret bör kupongskatt inte tas ut på utdelning på onoterade aktier.

Det gällande betingandevillkoret, som föreslås kvarstå oförändrat, har inte ändrats efter utgången av år 1993. Förklaringen är därför inte tillämplig. En prövning av ett yrkande om att betingandevillkoret skall tillämpas kräver att en bedömning görs av sambandet mellan verksamheter hos olika företag. Detta är problematiskt för en skattemyndighet som av naturliga skäl normalt inte kan ha samma branschkunnskap som företagen själva, men under-

lättas om båda företagen skall taxeras i Sverige. Det förhållandet att betingandevillkoret inte får åberopas i kupongskattehänseende får därför anses motiverat av tvingande administrativa skäl. Detsamma gäller förhållandet att kupongskatt tas ut utan att kostnader hos mottagaren får beaktas. I dessa hänseenden får därför gällande regler anses förenliga med gemenskapsrätten.

Frånsett villkoret om innehavstid innebär det anförda att kupongskatt inte skall utgå om de aktier som utdelningen avser skulle ha varit näringsaktier, om det utländska företaget varit ett svenskt aktiebolag. Villkoret innebär att, för det fall att andelen inte har innehaft ett år som näringsandel när utdelningen tas emot, denna skall tas upp som intäkt om villkoret inte uppfylls senare. Om inte villkoret skulle gälla även i fråga om kupongskatt, skulle detta kunna utnyttjas av andra företag för att undgå kupongskatt på motsvarande sätt som det som pekats på i början av avsnitt 2.1.1. Villkoret bör därför gälla även beträffande kupongskatt, trots att det belastar förfarandet.

För att internationella skatteundandragande förfaranden skall motverkas bör skattefrihet för utdelning begränsas till företag som är likartat beskattade med svenska aktiebolag eller som hör hemma i en stat på den vita listan (jfr kap. 3). I det senare fallet bör företaget omfattas av ett skatteavtals begränsningsregler samt ha hemvist och omfattas av skattskyldighet till inkomstskatt i staten enligt avtalet. Vidare bör krävas att det företag som tar emot utdelningen motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning skattefritt.

Enligt 2 § andra stycket KupL omfattar vid tillämpning av lagen utdelning även vissa utbetalningar som inte är utdelning i civilrättsligt hänseende. Det gäller utbetalning

1. till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden,
2. vid likvidation av aktiebolag och försäkringsaktiebolag,
3. vid ett bolags förvärv av egna aktier genom ett förvärvs-erbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller till samtliga ägare till aktier av ett visst slag, och
4. av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 20 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget.

Utbetalningar som anges vid 1 skall behandlas som utdelning i inkomstskattehänseende enligt 42 kap. 17 § IL utom såvitt avser nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier. Sådana utbetalningar omfattas därför redan av förslaget.

Utbetalningar vid inlösen av aktier och utbetalningar som anges vid 2–4 skall däremot behandlas som avyttringar vid inkomstbeskattningen enligt 44 kap. 17 § IL. Av samma skäl och under samma förutsättningar som anförts i det föregående bör en sådan utbetalning undantas från kupongskatt om en kapitalvinst till följd av utbetalningen skulle ha varit skattefri för ett svenskt aktiebolag.

Förslagen har medfört ändringar i 4 § KupL.

Jag går inte in på vilka ändringar som förslaget bör medföra i administrativt hänseende.

3 Modell för ändrade cfc-regler

I kap. 1 har föreslagits följande. Under förutsättning att EU:s uppförandekod för företagsbeskattning inte lägger hinder i vägen skall beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar (BKN) avskaffas i kombination med att cfc-reglerna ändras. Ändringarna skall innebära dels att cfc-beskattning kan ske även av inkomst hos utländska företag som en svensk fysisk eller juridisk person äger indirekt genom ett eller flera andra utländska företag, dels att inriktningen av cfc-regleringen i huvudsak begränsas till inkomster av passiv verksamhet. En cfc-reglering enligt dessa riktlinjer benämns CfcN. I det föreliggande kapitlet utvecklas CfcN.

Om BKN avskaffas med ikraftträdande den 1 januari 2002 och med verkan för utdelningar som lämnas efter ikraftträdandet samt för kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet, bör även bestämmelser som avser CfcN träda i kraft då. De bör emellertid tillämpas först på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Skälet för detta är att företagen bör få tid på sig för att vid behov anpassa sina internationella strukturer till CfcN. Jag bedömer att en sådan senareläggning inte skapar något större utrymme för ränteavdragsarbitrage (*r-arbitrage*).

3.1 Personer hos vilka cfc-beskattning skall kunna ske

Mitt förslag: Cfc-beskattning skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, A, som tillsammans med skattskyldiga personer i intressegemenskap med A direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juridiska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst 10 % av kapitalet vid utgången av året före taxeringsåret.

Det gällande villkoret om att minst 50 % av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga skall slopas.

Vid ett indirekt deläggande i en utländsk juridisk person skall delägarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

Två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt 1 om båda hade varit juridiska personer, eller
3. personerna är närstående fysiska personer.

Närstående fysiska personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

Om en delägare är begränsat skattskyldig, skall andelar i den utländska juridiska personen som innehas direkt av delägaren vara knutna till ett fast driftställe i Sverige för denne. Ägs andelarna i den utländska juridiska personen indirekt, gäller detsamma beträffande de andelar i ägarkedjan som ägs direkt av delägaren.

Enligt 6 kap. 15 § jämförd med 13 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är en obegränsat skattskyldig delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag skattskyldig för sin andel i dennas inkomst, om vid utgången av året före taxeringsåret

1. minst 10 % av personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i personen innehades av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av
 - närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och

- juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt
1. minst 50 % av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

Enligt en kompletterande bestämmelse gäller att om en delägare är skattskyldig enligt denna reglering, är också övriga delägare som ingår i den krets som anges i punkt 1 skattskyldiga.

Det kan noteras att vid bedömningen av om en person, A, uppfyller kapital- eller röstvillkoret enligt punkt 1 hänsyn tas till såväl direkt innehav i den utländska juridiska personen som indirekta innehav genom juridiska personer – både svenska och utländska (för enkelhets skull bortses här från att hänsyn tas även till innehav hos närstående fysiska personer). Även villkoret i punkt 2 har utformats så att det täcker både direkta och indirekta innehav.

Om villkoren i punkterna 1 och 2 är uppfyllda, är emellertid A skattskyldig endast för "sin andel av dennas inkomst", dvs. den andel av inkomsten hos den utländska juridiska personen som belöper sig på den direkt ägda andelen. Antag att A äger 10 % av aktierna i den utländska juridiska personen direkt och 9 % indirekt genom en juridisk person, B. För det fall att B är svensk, är på grund av den kompletterande bestämmelsen även B skattskyldig. B är däremot inte skattskyldig om B är en utländsk juridisk person.

Den omständigheten att varken A eller B beskattas för B:s andel av inkomsten hos cfc-företaget om B är en utländsk juridisk person medför att cfc-regleringen lätt kan kringgås genom att ett holdingföretag inskjuts mellan den svenska personen och cfc-företaget. Möjligen kan lösningen ha valts för att lagstiftaren velat undvika att cfc-regleringar i olika stater kolliderar. Saken berörs dock inte i förarbetena. Med hänsyn till att många stater saknar cfc-reglering, medför reglernas utformning att regleringen är ineffektiv. Som redan föreslagits i kap. 1 bör den därför ändras så att även indirekt ägande genom andra utländska juridiska personer omfattas.

Enligt min uppfattning bör som utgångspunkt tas att cfc-regleringen riktar sig mot att avkastning på eget kapital som tillskjutits till den utländska juridiska personen beskattas för lågt. Det talar för att villkoret om vilka delägare som skall kunna beskattas begränsas till att avse kapitalandelen. För detta talar även att det synes svårt att utforma villkoret vid indirekt ägande på ett relevant

sätt om man anknyter till rösterna. Antag att en svensk person, A, äger andelar med 60 % av kapitalet och rösterna i det utländska företaget B och att B äger andelar med samma kapital- och röstandel i det utländska företaget C. Det är meningsfullt att säga att A indirekt äger $(0,6 \cdot 0,6 =)$ 36 % av kapitalet i C men inte att säga att A har ett inflytande i C som motsvarar 36 % av rösterna.

När det gäller ägarandelen vid direkt ägande saknas det skäl att avvika från gällande 10 %. Ett högre procenttal ökar möjligheterna till kringgående genom samverkan av oberoende personer. Samma ägarandel bör tillämpas vid indirekt ägande. Ägarandelen bör här anses utgöras av produkten av ägarandelarna i de olika ägarleden på sätt nyss exemplifierats. I fråga om direkta och indirekta delägare som är i intressegemenskap med varandra bör även innehav hos övriga delägare i intressegemenskap med en delägare räknas med.

De gällande reglerna anknyter till innehavet vid utgången av året före taxeringsåret. En fråga är om detta medför en risk för kringgående genom att en ägare nedbringar sitt innehav under 10 % denna dag genom avyttring och återköp av andelar i det utländska företaget. Alternativet skulle vara att man föreskriver flera måttillfällen eller att villkoret om ägarandel skall hänföra sig till innehav under en viss tid. En ändring av detta slag skulle emellertid komplicera tillämpningen. Avyttringar och återköp av det nämnda slaget torde i allmänhet vara att bedöma som skenrättshandlingar eller kunna angripas med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Jag föreslår därför inte någon ändring på denna punkt.

I den gällande intressentkretsen ingår bl.a. juridiska personer som direkt eller indirekt innehas av delägaren. Det är inte alldeles klart vad det innebär att "inneha en juridisk person". Vid direkt innehav ligger det väl närmast till att det skall vara fråga om innehav av mer än hälften av kapitalet, men alternativt mer än hälften av rösterna, mer än hälften av kapitalet eller rösterna samt mer än hälften av både kapitalet och rösterna kan kanske inte uteslutas. Med hänsyn till huvudregeln kan det kanske inte heller uteslutas att gränsvärdet i dessa varianter i stället skall vara 10 %. Det är ännu svårare att bedöma innebörden av "att inneha en juridisk person" vid indirekt ägande.

På grund av dessa oklarheter bör regleringen förtydligas. Jag föreslår att ett nytt begrepp införs, intressegemenskap. Två fysiska eller juridiska personer bör anses vara i *intressegemenskap* med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt punkt 1 om båda hade varit juridiska personer, eller
3. personerna är närstående fysiska personer.

Vid bedömning av om två juridiska personer står under i huvudsak gemensam ledning bör närstående fysiska personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt punkt 2, bör även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

Enligt gällande regler kan cfc-beskattning ske hos en fysisk eller juridisk person endast om personen är obegränsat skattskyldig. Utdelningar och kapitalvinster på andelar beskattas emellertid även hos begränsat skattskyldiga personer, om andelarna är eller, i fråga om kapitalvinster, omedelbart före avyttringen har varit knutna till ett fast driftställe i Sverige. Cfc-beskattning bör därför kunna ske även hos begränsat skattskyldiga om sådan anknytning föreligger.

Vid bedömningen av om intressegemenskap föreligger enligt förslaget saknar det betydelse om personerna är skattskyldiga eller ej. För den lösningen talar att begreppet *intressegemenskap* skall kunna användas även i andra sammanhang. En annan fråga är om kapitalandelsvillkoret skall vara uppfyllt om en skattskyldig delägare med lägre kapitalandel i den utländska juridiska personen än 10 % är i intressegemenskap med en icke skattskyldig delägare och delägarna tillsammans har en kapitalandel på minst 10 %. Detta är knappast nödvändigt av r-arbitrageskäl. Även enkelhetsskäl talar för att man endast tar hänsyn till innehav av skattskyldiga delägare. Är skattskyldigheten begränsad, skall andelarna vara knutna till ett fast driftställe i Sverige.

Förslaget innebär att kapitalandelsvillkoret är uppfyllt t.ex. i följande fall:

1. Två svenska företag som ingår i samma koncern innehar 6 % var av andelarna i den utländska juridiska personen.
2. En svensk fysisk person och ett svenskt företag som han är majoritetsägare i innehar 6 % var av andelarna i den utländska juridiska personen.

3. Två svenska företag innehar 6 % var av andelarna i den utländska juridiska personen. Majoritetsägare i aktiebolagen är, i det ena den svenska fysiska personen F, i det andra den svenska fysiska personen G. F och G är närstående.
4. Ett svenskt företag innehar 6 % av andelarna i en utländsk juridisk person och 100 % av andelarna i ett annat utländskt företag. Detta innehar 6 % av andelarna i den utländska juridiska personen.

Kapitalandelsvillkoret är däremot inte uppfyllt om ett svenskt och ett utländskt företag som det svenska företaget inte innehar andelar i, vilka ingår i samma intressegemenskap, innehar 6 % var av andelarna i den utländska juridiska personen.

Enligt den gällande regleringen skall, utöver att det diskuterade villkoret avseende 10 % av ägandet eller rösterna skall vara uppfyllt, även minst 50 % av kapitalet eller rösterna i det utländska företaget innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer. Cfc-regleringen riktar sig inte minst mot att kapitalförvaltande bolag lokaliseras till skatteparadis från vilka det ofta är svårt för skatteförvaltningen att erhålla uppgifter. Det kan således i ett fall där en svensk delägare äger t.ex. 30 % av andelarna vara omöjligt att få fram uppgifter om andra delägare – även för den svenske delägaren. Effektiviteten av cfc-regleringen begränsas således av 50 %-villkoret. Med hänsyn till att regleringen får en ny och ökad betydelse när kapitalvinster på näringsbetingade andelar (*näringsandelar* enligt förslagen i kap. 2) inte längre skall beskattas, kan enligt min bedömning detta villkor inte behållas.

För investmentföretag och värdepappersfonder gäller enligt 39 kap. 14–20 §§ IL, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i lagen, en särskild reglering som i huvudsak innebär att avdrag medges för lämnad utdelning, att kapitalvinster på andelar är skattefria och att en schablonintäkt skall tas upp. För privatbostadsföretag gäller enligt 39 kap. 25–27 §§ IL att inkomst av fastigheter i Sverige beskattas schablonmässigt. Anledning saknas till att CfcN inte skulle gälla även för dessa skattesubjekt.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 3–6 §§ IL. Det bör observeras att ordet *delägare*, som här har använts i en allmän betydelse, i lagtexten har innebörden att kapitalandelsvillkoret är uppfyllt.

3.2 Förutsättningar för cfc-beskattnig

CfcN innebär bl.a. att regleringen skall inriktas på intäkter av passiv verksamhet hos det utländska företaget, t.ex. ränteintäkter. I vissa fall av skadlig skattekonkurrens skall dock cfc-beskattnig kunna ske även av inkomst av aktiv verksamhet. Innebörden av detta utvecklas i det föreliggande avsnittet.

3.2.1 Intäkter av passiv verksamhet

Mitt förslag: Som intäkter av passiv verksamhet skall anses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhöles av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,
3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag.

Om källskatt har utgått, skall det mottagna nettobeloppet anses som intäkt.

Den passiva verksamheten skall anses ha lämnat ett överskott som är lika stort som intäkterna. I senare avsnitt lämnas förslag som motverkar att detta leder till överbeskattnig.

Som intäkter av passiv verksamhet bör räknas mottagen utdelning, som skulle vara skattepliktig enligt den modell för avskaffande av BKN som föreslås i kap. 2 om utdelningen tagits emot av ett svenskt aktiebolag. Detta bör gälla oberoende av om utdelningen skett på andelar som skulle ha varit kapitaltillgångar eller lagertillgångar hos ett svenskt aktiebolag. Vidare bör som intäkter av passiv verksamhet räknas kapitalvinster på värdepapper efter

avdrag för kapitalförluster på sådana tillgångar som skulle ha varit skattepliktiga resp. avdragsgilla hos ett svenskt aktiebolag enligt modellen i kap. 2. Som sådana intäkter bör också räknas ersättning på grund av överlåtelse av värdepapper, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag. Det är här fråga om tillgångar som skulle ha utgjort lagertillgångar hos ett svenskt företag. I fråga om fordringar bör samma undantag som framställningen strax kommer till beträffande ränta gälla. Skälet för att ersättningen och inte en vinst bör räknas som intäkt av passiv verksamhet är att det i fråga om lagertillgångar enligt gällande regler normalt inte går att urskilja en vinst för en enstaka transaktion.

Även mottagen ränta på fordringar bör anses som intäkt av passiv verksamhet. Detta bör dock inte gälla fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt. En förutsättning för undantaget bör vara att köparen inte är i intresse-gemenskap med personen. Skälet för detta är att koncerninterna fordringar annars skulle kunna byggas upp hos koncernföretag i lågskattestater. Av samma skäl bör undantaget inte omfatta fordringar för varor och tjänster som sålts av ett annat koncern-företag men där fordringen överlätits till den utländska juridiska personen.

Även vissa intäkter som ligger nära dessa intäkter och som kan vara aktuella vid r-arbitrage bör anses som intäkter av passiv verksamhet. Det gäller t.ex. ersättning på grund av upplåtelse av hyresrätt eller arrenderätt till fastighet och ersättning på grund av uthyrning av lös egendom (leasing). Vidare gäller det ersättning på grund av upplåtelse av patent eller annan immateriell tillgång. Generellt sett är det fråga om ersättningar på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar. Även ersättning på grund av överlåtelse av en nyttjanderätt bör räknas som intäkt av passiv verksamhet.

Det kan diskuteras om undantag bör göras för s.k. operationell leasing, där verksamheten i vart fall i viss utsträckning har aktiv karaktär. Detta skulle emellertid kunna avsevärt komplicera tillämpningen, eftersom gränsen mellan finansiell och operationell leasing är flytande. Jag anser därför att ett sådant undantag inte bör göras i vart fall för närvarande. Möjligen kan det vara motiverat att, när erfarenheter har vunnits av CfcN, det övervägs om reglerna kan och bör förfinas genom att skillnad görs mellan upplåtelse där upplåtaren har en betydande aktiv roll avseende handhavandet av

den upplåtna tillgången och upplåtelser där det finansiella inslaget dominerar. En närliggande fråga är om någon dispensmöjlighet bör införas, t.ex. av innebörd att en intäkt inte skall behandlas som en passiv intäkt om det föreligger synnerliga affärsmässiga skäl mot det. I sammanhanget kan nämnas att frågor avseende leasing övervägs inom Regeringskansliet.

Om källskatt har utgått på någon intäkt av det angivna slaget, bör endast det mottagna nettobeloppet anses som intäkt. Alternativet att räkna med bruttobeloppet medför att hänsyn bör tas till källskatten på något annat sätt, vilket blir mer komplicerat.

Jag anser inte att det finns anledning till särbehandling av utländska företag som är dotterföretag till en svensk bank eller ett svenskt försäkringsföretag.

För att man skall få fram det verkliga resultatet av passiv verksamhet måste naturligtvis inte bara intäkterna utan även kostnaderna bestämmas. Detta är problematiskt. Att fördela verkliga kostnader för finansiering, personal, lokaler och annat på den passiva och den övriga verksamheten är inte realistiskt. Med hänsyn till den skilda karaktären av passiv verksamhet och t.ex. industriell verksamhet är det vidare svårt att se någon bas som skulle kunna användas för en rimligt rättvisande proportionell fördelning av kostnaderna.

Med hänsyn till detta är man hänvisad till någon grov schablonmässig beräkning av resultatet av den passiva verksamheten. I ett typiskt fall av r-arbitrage finns det ingen lånefinansiering avseende den passiva verksamheten i det utländska företaget, och övriga kostnader kan vara obetydliga i förhållande till intäkterna av den verksamheten. I ett sådant fall blir överskottet nästan lika stort som intäkterna. Eftersom detta fall måste täckas in, bör schablonen vara att överskottet är lika med intäkterna. I andra fall kan detta naturligtvis innebära att överskottet av den passiva verksamheten överskattas. I senare avsnitt tas hänsyn till detta på två sätt. För det första föreslås i avsnitt 3.4 att endast 70 % av intäkterna av passiv verksamhet hos det utländska företaget skall tas upp till beskattning. Det innebär att någon överbeskattning inte sker om kostnaderna är högst 30 % av intäkterna. För det andra föreslås i samma avsnitt att en delägare skall kunna välja att ta upp ett faktiskt överskott av hela verksamheten i det utländska företaget till beskattning. I ett sådant fall skall avdrag medges för utländskt skatt.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 7 och 8 §§ IL.

3.2.2 Intäkterna skall vara lågbeskattade

Huvudregel

Mitt förslag: Intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

Som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet skall anses den tillämpliga nominella skattesatsen multiplicerad med intäkten. Om flera skattesatser är tillämpliga på intäkten, skall den lägsta av dessa användas.

Om endast en del av intäkten har tagits upp vid beräkning av underlag för utländsk skatt, skall den nominella skattesatsen multipliceras med den delen.

Om vid beräkning av underlag för utländsk skatt ett avdrag, som är avsevärt förmånligare än vad som skulle ha medgetts enligt svenska regler, har fått göras på grund av en investering som har gett upphov till intäkten, skall intäkten anses inte ha beskattats med utländsk skatt. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen har erhållit någon annan förmån från en stat eller kommun eller liknande på grund av en sådan investering.

Intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person, B, skall inte anses lågbeskattade om en annan utländsk juridisk person, A, i ett ägarled mellan delägaren och B cfc-beskattats för inkomst hos B i den stat där A hör hemma. En förutsättning är att denna stat är upptagen på den vita lista som föreslås i det följande.

Ett av villkoren i 24 kap. 20 § IL för att utdelning på andelar i ett utländskt företag inte skall tas upp till beskattning hos ett svenskt företag är att inkomstbeskattningen av det utländska företaget är jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Enligt ett uttalande i förarbetena

innebär detta ett krav på att skatten skall motsvara minst 15 % av ett underlag beräknat enligt svenska regler (prop. 1990/91:107 s. 29). I 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, *avräkningslagen*, finns det en bestämmelse som korresponderar med jämförlighetsvillkoret i reglerna om utdelning. Enligt denna medges, om alla villkor för skattefrihet är uppfyllda utom jämförlighetsvillkoret, avräkning från svensk skatt med – utöver avräkning för eventuell källskatt – ett belopp som motsvarar 13 % av utdelningens bruttobelopp (dvs. inkl. eventuell källskatt). Det innebär att den svenska skatten tas ut efter 15 %, oberoende av om utländsk skatt inte alls utgått eller utgått med t.ex. 14 % av ett underlag beräknat enligt svenska regler.

I cfc-reglerna finns det ett villkor som liknar jämförlighetsvillkoret i reglerna om utdelning. Enligt dessa regler kan cfc-beskattning ske endast av inkomst hos andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Enligt 6 kap. 9 § första stycket IL krävs för att en person skall vara ett utländskt bolag att beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. I förarbetena (prop. 1990/91:107) anförs att när det gäller att avgöra om beskattningen är likartad med den svenska aktiebolagsbeskattningen kan ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas än när det vid förklaring om skattebefrielse är fråga om att avgöra om den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med motsvarande svenska (i början krävdes dispens för skattefrihet). Uttalandet gjordes när den svenska bolagsskattesatsen var betydligt högre än nu, varför det är svårt att dra slutsatser från det. I prop. 2000/01:22 anförs att ”med likartad beskattning brukar ofta uppfattas att den utländska juridiska personen belastas med en skatt på i vart fall 10 % beräknat på ett motsvarande underlag som gäller för svenska aktiebolag” (s. 62).

Ett enkelt exempel kan ge en ungefärlig bild av vad jämförlighetsvillkoret i utdelningsreglerna, om detta uppfattas som ett skattekrav på 15 %, innebär i r-arbitragehänseende. Om räntesatsen för upplåningen hos det svenska företaget och avkastningen hos det utländska företaget båda är 5 % och ingen skatt utgår hos det utländska företaget, blir arbitraget efter skatt bortsett från transaktionskostnader 0,65 % av det omsatta kapitalet. Är räntesatsen och avkastningen i stället 10 %, blir arbitraget 1,3 % av kapitalet.

Det är svårt att bedöma vilket incitament till r-arbitrage detta kan medföra. I ett internationellt perspektiv framstår emellertid skattekraven i jämförelsevillkoret och cfc-reglerna som låga. Enligt min uppfattning är det rimligt att passiva intäkter hos ett utländskt företag anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

Förslaget innebär att man bortser från kostnaderna hos det utländska företaget. Som anføres i avsnitt 3.2.1 är skälet för detta att en rättvisande fördelning av kostnaderna normalt inte låter sig göras. En konsekvens av lösningen är att det inte är aktuellt att fördela den verkliga skatten hos det utländska företaget på intäkter av passiv verksamhet och övriga intäkter. I stället bör skatt på en intäkt av passiv verksamhet beräknas genom att den nominella utländska bolagsskattesatsen multipliceras med intäkten. Finns det flera utländska skattesatser som kan vara tillämpliga, bör den lägsta av dessa användas.

I ett par fall kan denna schablon bli starkt missvisande. Det ena är att endast en del av intäkten har tagits upp vid beräkning av underlag för utländsk skatt. Då bör den nominella skattesatsen multipliceras endast med den delen. Det andra är att vid beräkning av underlag för utländsk skatt ett avdrag, som är avsevärt förmånligare än vad som skulle ha medgetts enligt svenska regler, har fått göras eller någon annan förmån erhållits från en stat eller kommun eller liknande på grund av en investering som har gett upphov till intäkten. I detta fall är det ofta praktiskt inte möjligt att räkna fram den effektiva beskattningen. Intäkten bör därför anses överhuvudtaget inte ha beskattats med utländsk skatt.

Situationen kan tänkas uppkomma att samma inkomst hos ett utländskt företag cfc-beskattas i flera stater i vilka det finns företag i en ägarkedja. Vi kan tänka oss att en delägare i en utländsk juridisk person, B, innehar andelarna i B genom en annan utländsk juridisk person, A. Om A cfc-beskattas i den stat där A hör hemma för B:s inkomster, behöver inte Sverige beskatta delägaren för att r-arbitrage eller användande av B som skattefri sparbössa skall motverkas. Jag föreslår att så inte skall ske. Ett alternativ kan vara att delägaren cfc-beskattas men får avräkning för skatten hos A. Detta är emellertid krångligare och den högre precision som det kan medföra behövs inte. För att inte förslaget skall leda till

missbruk bör det begränsas till fall när A hör hemma i en stat på den vita listan (jfr det följande).

Tekniskt sett bör bestämmelserna utformas så att intäkter av passiv verksamhet hos B i den angivna situationen inte skall anses lågbeskattade. Det kan diskuteras om det bör uppställas något krav på att taxeringen av A skall ha vunnit laga kraft. Det är emellertid oklart vad detta innebär i olika stater, jfr de svenska reglerna för omprövning och eftertaxering. Det bör därför räcka att beskattning har skett genom någon form av taxeringsbeslut. Delägaren har möjlighet att inom femårsfristen i 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324), TL, genom begäran om omprövning få hänsyn tagen till ett beslut om cfc-beskattning hos A som fattas efter det att det grundläggande beslutet om delägarens taxering fattats. En motsvarande möjlighet till eftertaxering bör införas för det fall att ett tidigare beslut om cfc-beskattning av A undanröjs eller ändras efter utgången av året efter taxeringsåret. Vidare bör uppgiftsskyldighet föreskrivas för detta fall.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 9–11 §§ IL, 4 kap. 17 § TL och 2 kap. 27 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Presumtionsregel om tillräcklig beskattning

Mitt förslag: Intäkter av passiv verksamhet skall inte anses lågbeskattade, om

den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista,

intäkterna har uppkommit i verksamhet som bedrivs i den staten, vid ett fast driftställe i en annan stat vars inkomster beskattas i den stat där personen hör hemma eller vid ett fast driftställe i Sverige, och

intäkterna har beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga.

Det skall bortses från obetydliga intäkter av näringsverksamhet i andra stater än Sverige och stater på listan samt av skattemässigt gynnad verksamhet.

Det blir betydligt enklare med den föreslagna huvudregeln att bedöma om intäkter av passiv verksamhet hos ett utländskt företag är lågbeskattade än att enligt huvudregeln i de gällande cfc-reglerna bedöma om beskattningen hos ett utländskt företag är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Inte desto mindre bör undersökas om tillämpningen kan underlättas ytterligare.

Enligt 6 kap. 10 § IL gäller att som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma i någon av de avtalsstater som räknas upp i paragrafen, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

En liknande presumtionsregel finns i reglerna om skattefrihet för utdelning på andelar i utländska juridiska personer i 24 kap. 20–22 §§ IL. Den innebär i huvudsak att jämförlighetsvillkoret alltid skall anses uppfyllt om

den utländska juridiska personen hör hemma i en avtalsstat, personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller någon avtalsstat, och inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater där näringsverksamheten bedrivs.

Presumtionsregeln i de gällande cfc-reglerna har en högre grad av schablonisering än presumtionsregeln i utdelningsreglerna genom att den vita listan obetingat gäller om det utländska företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i den andra staten enligt avtalet. Den innebär därigenom en högre grad av förenkling. På grund av att jämförlighetsvillkoret i utdelningsreglerna föreslås avskaffade bör emellertid i de framtida cfc-reglerna inte utan vidare anknytas till den gällande cfc-regeln. Skälet är att brister i listan får större konsekvenser i framtiden på grund av att de kan utnyttjas för att minska det svenska skatteunderlaget genom r-arbitrage.

Inom utredningarna har med hjälp av tillgänglig litteratur gjorts en genomgång av bolagsskattesystemen i samtliga avtalsstater i syfte att ge en bild av möjligheten till en vit lista som skall ha samma vitsord som listan i cfc-reglerna. En iakttagelse som kunnat göras är att det finns många olika slag av förmånsregler som det är svårt att med ledning av tillgängligt material bilda sig en närmare uppfattning om. Redan detta och risken att materialet är ofullständigt eller föråldrat gör att lösningen med en vit lista utan

särskilda villkor framstår som vansklig. Det torde dessutom vara svårt att hålla en vit lista aktuell. Till detta kommer att det enligt vad jag har erfarit förekommer att företag som överväger att etablera sig i en stat under hand kan komma överens med myndigheterna om förmånsbehandling vid beskattningen. Det skall noteras att det anförda gäller en vit lista avseende passiv verksamhet, där det räcker med ett enda hål för att det skall kunna utnyttjas av lätttröligt finansiellt kapital. Vad gäller en lista i fråga om utländska skatteregimer avseende aktiv verksamhet som innebär skadlig skattekonkurrens behöver andra överväganden göras, se avsnitt 3.3.

Min slutsats är att man bör ta fasta på idén med en vit lista men komplettera denna med särskilda villkor. Dessa kan lämpligen utformas efter förebild av utdelningsreglerna. Jag föreslår följande.

En första förutsättning för att intäkter av passiv verksamhet inte skall anses lågbeskattade enligt presumptionsregeln skall vara att den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på den vita listan. Vidare skall intäkterna ha uppkommit i verksamhet som bedrivs i den staten, vid ett fast driftställe i en annan stat vars inkomster beskattas i den stat där personen hör hemma (jfr avsnitt 3.2.3) eller vid ett fast driftställe i Sverige. Slutligen skall intäkterna ha beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga. I likhet med vad som gäller enligt utdelningsreglerna bör det bortses från obetydliga intäkter av näringsverksamhet i andra stater än Sverige och stater på den vita listan samt av skattemässigt gynnad verksamhet.

På den vita listan bör upptas avtalsstater med undantag av stater som tillämpar en lägre bolagsskattesats än 70 % av den svenska bolagsskattesatsen såvitt avser intäkter av passiv verksamhet, dvs. för närvarande 19,6 %, eller som har förmånliga regler för beräkning av skatteunderlaget, vilka påverkar beskattningen av intäkter av passiv verksamhet på ett sätt som inte är förenligt med att dessa skall beskattas efter minst 19,6 %. Det sagda innebär att för närvarande 18 avtalsstater inte bör tas upp på den vita listan, se kommentaren till 6 a kap. 13 § IL i avsnitt 7.1. Det bör ankomma på Riksskatteverket att följa utvecklingen och vid behov lämna förslag till ändringar av listan.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 12 och 13 §§ IL.

3.2.3 Cfc-beskattning endast om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet står i viss relation till de totala intäkterna

Mitt förslag: Cfc-beskattning skall ske endast om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden överstiger 10 % såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden. En förutsättning för att hänsyn skall få tas till intäkterna under den föregående beräkningsperioden skall vara att delägaren var delägare vid utgången av denna.

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i den senare staten, skall driftstället anses som en juridisk person och dess inkomster anses hänförliga till denna person.

För att inte normala finansiella intäkter m.m. hos t.ex. ett svenskägt utländskt industriföretag skall medföra cfc-beskattning, bör en förutsättning för sådan beskattning vara att lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet överstiger en viss andel av de totala intäkterna hos det utländska företaget under beräkningsperioden (beträffande *beräkningsperioden*, se avsnitt 3.8).

När det gäller storleken av gränsandelen kan ledning hämtas från den statistiska undersökning som tagits in som Bilaga 3. De fem lägskattejurisdiktioner i vilka svenska företags dotter- och intresseföretag hade de största icke-finansiella intäkterna var Hong Kong, Portugal, Taiwan, Chile och Ghana (tabell 4). För företagen i dessa jurisdiktioner utgjorde de finansiella intäkterna i genomsnitt ca 0,46 % av deras totala intäkterna. Andelen avser ett enda räkenskapsår och endast fem jurisdiktioner. Resultatet kan även av andra skäl vara osäkert. Man kan därför inte dra så stora växlar på det. Den slutsatsen bör dock ändå kunna dras att gränsandelen kan sättas till 10 %, utan att normala finansiella intäkter hos ett svenskägt tillverkande företag i utlandet annat än undantagsvis skall medföra cfc-beskattning. För att ytterligare minska risken för cfc-beskattning, t.ex. på grund av variationer i omsättningen, bör lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet ställas i relation även till genomsnittet av de totala intäkterna under beräkningsperioden och den närmast föregående beräkningsperioden. En förutsättning

för att hänsyn skall få tas till intäkterna under den föregående beräkningsperioden bör vara att delägaren var delägare vid utgången av denna.

När det gäller möjligheten till utspridning av kapitaltillskott över flera utländska företag bör det beaktas att ett företag, som bedriver t.ex. tillverkningsverksamhet i en stat, A-stat, med en bolagsbeskattning i nivå med den svenska, kan bedriva finansiell verksamhet i en filial i en stat med låg eller ingen bolagsbeskattning. Detta är inget problem om filialens inkomster beskattas i A-stat. Filialens inkomster kan emellertid vara undantagna från beskattning i A-stat antingen på grund av intern lagstiftning där eller på grund av ett skatteavtal. Om i ett sådant fall filialen och det utländska företaget i övrigt behandlas som en enhet, skapas förutsättningar för utspridning. Filialen och företaget i övrigt bör därför anses som skilda företag i cfc-hänseende.

En koncern som har flera företag i lågskattestater som bedriver t.ex. industriell verksamhet med stor omsättning kan förutan en motverkande regel sprida ut kapitaltillskott över dessa. Det kan därför diskuteras om cfc-beskattning under alla förhållanden bör ske till den del lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet överstiger ett bestämt belopp. För att en sådan regel skall få avsedd verkan måste beloppet sättas relativt lågt, kanske till 10 miljoner kr. Det medför en risk för att cfc-beskattning kan komma att ske i många fall där det inte framstår som motiverat. Min bedömning är därför att man bör nöja sig med filialregeln.

Det kan även diskuteras om tioprocentsregeln bör kompletteras med en regel om att cfc-beskattning aldrig skall ske om de passiva intäkterna understiger ett visst belopp. För att en sådan regel skall få avsedd verkan för svenska industrikoncerner måste emellertid beloppet sättas tämligen högt, vilket medför att ett utrymme skapas för fysiska personer att använda företag i lågskattestater som skattefria sparbössor. Jag anser därför att en regel av detta slag inte bör införas.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 14 och 15 §§ IL.

3.3 Skadlig skattekonkurrens

Mitt förslag: Skadlig skattekonkurrens skall motverkas genom cfc-beskattnings även av inkomst av aktiv verksamhet under vissa förutsättningar. Vissa resultat av ett arbete som bedrivs inom OECD avseende åtgärder mot skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt skall avvaktas innan regler utformas.

Det förekommer att stater eller andra skattejurisdiktioner (områden som i någon övergripande mening är knutna till en viss stat men som har en fristående skattelagstiftning) på vissa villkor erbjuder skatteförmåner som går utöver vad som följer av de allmänna skattereglerna i jurisdiktionen. Syftet är ofta att locka till sig utländskt finansiellt kapital och finansiella verksamheter, men det kan även vara fråga om att locka till sig utländskt realkapital för att skapa arbetstillfällen och inflöde av utländsk valuta. Villkoren brukar vara utformade så att skatteförmånerna inte skall kunna komma fysiska personer som är bosatta i jurisdiktionen till del eller företag som ägs av sådana personer. Det kan också finnas villkor som skall hindra att inhemsk verksamhet utsätts för konkurrens av skattegynnad verksamhet. De skatteförmåner som åsyftas innefattar normalt att företaget i fråga betalar en årlig avgift, skatt efter en mycket låg skattesats eller är helt befriat från skatter och avgifter.

Ofta torde förslaget avseende intäkter av passiv verksamhet innebära att cfc-beskattnings skall ske hos svenska delägare som innehar minst 10 % av andelarna i en juridisk person som bedriver sådan skattegynnad verksamhet som åsyftas här. Detta är emellertid inte fallet i fråga om t.ex. tillverknings- eller försäljningsverksamhet. Det finns normalt inte anledning att reagera med cfc-beskattnings mot att utvecklingsländer erbjuder skatteregimer av det aktuella slaget. Däremot kan sådana regimer innebära skadlig skattekonkurrens som bör motverkas genom cfc-beskattnings när de tillhandahålls av industriellt mer utvecklade stater.

OECD lämnade år 1998 en rapport – *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* – i vilken det bl.a. finns nitton rekommendationer om hur medlemsstaterna bör agera för att motverka skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt. Rapporten presenterades för OECD:s ministerråd, som gav OECD:s skattekommitté i uppdrag att fortsätta arbetet rörande skadlig

skattekonkurrens. Som ett led i detta arbete skapades ett särskilt permanent organ kallat *Forum on Harmful Tax Practises*. Detta har granskat lagstiftningen i medlemsstaterna och i 47 presumtiva skatteparadis.

Under juni år 2000 presenterades en rapport till finansministrarna i OECD-staterna, *Towards Global Tax Co-operation*, i vilken huvuddragen i det av Forum on Harmful Tax Practises dittills utförda arbetet redovisas. I rapporten identifieras 47 potentiellt skadliga skatteregimer inom OECD:s medlemsstater samt 35 jurisdiktioner som skatteparadis. Rapporten beskriver hur det fortsatta arbetet skall bedrivas. All skadlig lagstiftning inom OECD skall ha avskaffats senast i april 2003 (vissa begränsade övergångsregler finns dock). Av rapporten framgår också att ett antal skatteparadis är villiga att samarbeta med OECD och avskaffa de skatteregimer som bedömts medföra skadlig skattekonkurrens. Mot denna bakgrund har OECD:s medlemsstater beslutat att under en ettårsperiod avstå från att vidta motåtgärder mot de jurisdiktioner som klassificerats som skatteparadis i syfte att utröna vilka av dessa jurisdiktioner som är villiga att göra ett åtagande att avskaffa all skadlig lagstiftning senast den 31 december 2005. En lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis skall enligt vad som sägs i punkt 19 i rapporten från år 2000 vara färdigställd till den 31 juli 2001.

Det är lämpligt att resultatet av OECD:s arbete med en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis avvaktas. Jag lämnar därför inte något lagförslag avseende särskilt skattegynnad verksamhet. I ingressen till kap. 3 föreslås följande. För det fall att regeringen finner att BVN bör avskaffas med ikraftträdande den 1 januari 2002, bör även bestämmelser som avser CfcN träda i kraft då. De bör emellertid tillämpas först på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Skälet för detta är att företagen bör få tid på sig för att vid behov anpassa sina internationella strukturer till CfcN. En fördel med en sådan senareläggning är också att OECD:s arbete kan bli klart eller i vart fall ha nått längre innan lagstiftningen behöver kompletteras i det aktuella hänseendet.

Kompletteringen bör innehålla en definition av särskilt skattegynnad verksamhet och bestämmelser om konsekvensen av att en verksamhet är särskilt skattegynnad. Definitionen skulle – så långt kan bedömas i nuvarande kunskapsläge – kunna utformas i huvudsak enligt följande:

En verksamhet som bedrivs av en utländsk juridisk person skall anses särskilt skattegynnad om verksamheten till övervägande del beskattas enligt regler som är förmånligare än de regler som normalt gäller för juridiska personer i den stat där personen hör hemma och som förutsättning för förmånsbehandlingen gäller

1. någon begränsning i personens frihet att avyttra varor eller tillhandahålla tjänster,
2. något krav på att andelar i personen med en viss minsta andel av kapitalet eller rösterna direkt eller indirekt skall innehas av personer som inte är bosatta eller hemmahörande i staten, eller
3. någon begränsning i personens rätt att använda sig av statens valuta.

En begränsning som avses vid 1 kan t.ex. innebära att personen inte får avyttra varor eller tjänster på den lokala marknaden eller att personen får utföra tjänster endast till andra koncernföretag. Det förekommer att jurisdiktioner försöker undvika att villkor som det vid 1 får effekt genom att i stället för att uppställa villkor avseende personen i fråga ger regler som får effekt på andra aktörer. För att fånga in sådana manövrer bör bestämmelserna utformas så att det i den stat där personen hör hemma inte får finnas någon marknadsreglering eller liknande som hindrar inhemska aktörer från att göra affärstransaktioner med personen eller som gör sådana transaktioner ofördelaktiga i skattemässigt eller annat hänseende.

Konsekvensen av ett en verksamhet är särskilt skattegynnad bör vara att en delägare i en utländsk juridisk person som bedriver sådan verksamhet som intäkt skall ta upp den andel av ett överskott hos personen under beräkningsperioden som svarar mot delägarens andel av kapitalet i personen. Ett underskott bör inte medföra rätt till avdrag hos delägaren.

Denna konsekvens bör inträda endast om det förhållandet att verksamheten särskilt skattegynnas innebär skadlig skattekonkurrens. I detta hänseende bör som framgått anknytas till det arbete som bedrivs inom OECD. På grundval av detta bör det upprättas en lista över skatteregimer som skall anses skadliga. Cfc-beskattnings på grund av att det utländska företaget bedriver särskilt skattegynnad verksamhet bör således ske endast om verksamheten faller under en sådan regim. Vidare bör med hänsyn till de särskilda förutsättningar som gäller internationellt för internationell sjö- och luftfart sådana verksamheter undantas från cfc-beskattnings.

3.4 Innebörden av cfc-beskattning

Mitt förslag: Delägaren skall som intäkt av näringsverksamhet ta upp sin andel av 70 % av lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden till den del de överstiger 10 % såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden. Beloppet skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs eller, om detta inte är möjligt eller lämpligt, på lämpligt sätt.

Delägaren skall ha rätt att i stället ta upp sin andel av resultatet av hela verksamheten hos det utländska företaget, om detta kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott skall inte medföra rätt till avdrag. När ett överskott tas upp, skall delägaren få avräkna skatt hos det utländska företaget.

Cfc-beskattning innebär enligt de gällande reglerna att ett belopp som motsvarar delägarens andel av det utländska företagens överskott tas upp som intäkt hos delägaren. (I det följande underförstås att det endast är belopp som belöper sig på delägarens andel som skall beskattas.)

I avsnitt 3.2.3 har föreslagits att cfc-beskattning skall ske, om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden överstiger 10 % såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden.

Att intäkter är lågbeskattade innebär att de inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 % av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

I linje med detta bör cfc-beskattning i första hand innebära att det endast är 70 % av överskjutande lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet som skall tas upp till beskattning hos delägaren. Begränsningen till 70 % av intäkterna innebär ett visst hänsynstagande till att intäkter av passiv verksamhet hos ett utländskt företag schablonmässigt anses generera ett överskott av sådan verksamhet som är lika stort som intäkterna och till att avräkning från svensk skatt av utländsk skatt inte är möjlig. Intäkterna bör räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga

växelkurs, jfr avsnitt 3.6. Om detta inte är möjligt eller lämpligt bör omräkningen ske på lämpligt sätt.

Med hänsyn till att kostnaderna avseende den passiva verksamheten kan överstiga 30 % av intäkterna och till att den övriga verksamheten kan gå med underskott, kan det för en delägare vara förmånligare att ta upp hela resultatet hos det utländska företaget till beskattning. Detta kan även vara motiverat för att erhålla avräkning av utländskt skatt. Denna möjlighet bör därför finnas. En förutsättning bör dock vara att resultatet kan beräknas tillförlitligt. Cfc-beskattning bör ske endast om resultatet är positivt. En delägare bör således inte få avdrag för ett underskott. I det följande avsnittet lämnas förslag om hur resultatberäkningen skall gå till.

En delägare som beskattas för ett överskott hos det utländska företaget bör, som nyss berörts, från den ökade skatt som detta leder till få avräkna skatt hos det utländska företaget. Detta behandlas i avsnitt 3.6.

En intäkt enligt det föregående avseende intäkter av passiv verksamhet eller ett överskott hos ett utländskt företag bör tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta bör gälla även i fråga om fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet. Om intäkten för sådana personer skulle tas upp som intäkt av kapital, kunde det bli förmånligt att lägga in t.ex. ett patent eller en rätt till royalty i ett lågbeskattat utländskt företag.

När en intäkt av det diskuterade slaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet kommer den in i det vanliga systemet för att beräkna resultatet av sådan verksamhet, vilket t.ex. innebär att intäkten grundar rätt till avdrag om avsättning görs till periodiseringsfond.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 18 och 19 §§ IL.

3.5 Beräkning av resultatet

Mitt förslag: När delägaren har begärt att resultatet hos den utländska juridiska personen skall tas upp skall detta beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med de anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning. Vissa bestämmelser i IL skall inte tillämpas. Hänsyn skall få tas till underskott under högst tre tidigare beräkningsperioder. En förutsättning skall vara att delägaren var delägare vid utgången av den tidigare beräkningsperioden. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena då.

Som utgångspunkt för resultatberäkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning i samma valuta som den som räkenskaperna förs i.

Inkomst som omfattas av en bestämmelse i ett skatteavtal om s.k. tax sparing skall inte tas med.

Om en annat stat har tagit ut en källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, skall bruttobeloppet räknas som inkomst.

Ingångsvärden skall bestämmas enligt vad som föreslås i kap. 5.

Resultat- och balansräkningen skall räknas om till kronor enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Som framgår i det föregående avsnittet kan resultatet hos ett utländskt företag behöva beräknas. Det framstår med hänsyn till de skiftande förhållanden som kan förekomma som klart att man inte kan använda sig av vinsten enligt företagets redovisning eller av ett skattemässigt resultat enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma. I stället bör i princip resultatet beräknas enligt reglerna i IL som om det utländska företaget var ett svenskt aktiebolag.

Reglerna om resultatberäkningen i IL baseras på att företagen upprättar årsredovisning eller årsbokslut. En beräkning av resultatet hos en utländsk juridisk person förutsätter därför något sådant underlag. Med hänsyn bl.a. till att en fysisk person kan vara delägare är det lämpligt att anknyta till reglerna om årsbokslut i bokföringslagen (1999:1078), BFL.

Som utgångspunkt för resultatberäkningen bör med hänsyn till det anförda en delägare äläggas att upprätta resultat- och balansräkningar för det utländska företaget enligt 6 kap. 4 § BFL. Dessa bör upprättas i samma valuta som den som det utländska företaget använder i sina räkenskaper. Om cfc-beskattning av ett överskott inte har skett den föregående beräkningsperioden, bör ingående balansvärden för den aktuella beräkningsperioden bestämmas till de värden som skulle ha åsatts om balansräkning den föregående beräkningsperioden faktiskt upprättats. Delägaren bör vara skyldig att lämna sådan tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 6 § BFL (principerna för värdering av tillgångar m.m., principer för omräkning av tillgångar i annan valuta till redovisningsvalutan), 7 § (tillgångars anskaffningsvärden och gjorda avskrivningar, grunderna för avskrivning) och 11 § (specificering av sammandragna poster).

Resultat- och balansräkningarna bör räknas om till svenska kronor enligt vad som föreslås i det följande. De omräknade resultat- och balansräkningarna bör i princip ha samma status i skattehänseende som om de hade avsett ett svenskt företag. Det innebär att de skall ligga till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § första stycket IL). Det redovisade resultatet skall justeras om en intäcks- eller kostnadspost hänförs till en viss beräkningsperiod i strid mot god redovisningssed eller vad som är särskilt föreskrivet (14 kap. 5 § IL).

I fråga om värdeminskningsskatt för inventarier finns det en särskild anknytning till räkenskaperna. Enligt 18 kap. 14 § IL får bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas endast om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Jag finner inte skäl för att detta krav på koppling till räkenskaperna inte skall gälla vid beräkning av resultatet hos ett utländskt företag. Uppfylls inte villkoret om koppling hos detta, får således avdrag för värdeminskning beräknas endast enligt reglerna för restvärdesavskrivning.

För att inkomstberäkningen inte skall bli alltför komplicerad eller olämpliga effekter uppkomma bör en del bestämmelser i IL inte tillämpas. Det gäller bestämmelserna

- om underprisöverlåtelse i 23 kap.,
- om periodiseringsfonder i 30 kap.,

om ersättningsfonder i 31 kap.,
om koncernbidrag i 35 kap.,
om kommissionärsförhållanden i 36 kap.,
om fusioner och fissioner i 37 kap.,
om verksamhetsavyttringar i 38 kap.,
om tidigare års underskott i 40 kap. i vidare mån än framgår i
det följande, och
om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.

Vidare är det så att en del bestämmelser i IL inte kan tillämpas direkt enligt sin ordalydelse. Det gäller t.ex. bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL om värdering av fordringar m.m. i utländsk valuta. När den bestämmelsen tillämpas på ett utländskt företag måste den anpassas till att avse fordringar m.m. i annan valuta än redovisningsvalutan (jfr 11 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (*omräkningslagen*)). Ett annat exempel erbjuder den föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 15 § IL. Enligt denna är det en förutsättning för att en andel skall kunna vara en näringsandel att den innehas av bl.a. ett svenskt aktiebolag. Den bestämmelsen måste när den tillämpas på ett utländskt företag anpassas till att avse ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som hör hemma i samma stat som det utländska företaget. Det skulle onödigt tynga lagtexten att uttryckligt reglera alla sådana fall. Det bör vara tillräckligt att föreskriva att vid beräkningen av det utländska företagens resultat de anpassningar skall göras som föranleds av att företaget är verksamt i en utländsk rättsordning.

En fråga är om vid beräkning av resultatet hos det utländska företaget hänsyn skall tas till ett underskott hos detta från de föregående beräkningsperioden. Med underskott avses här ett underskott beräknat enligt samma regler som föreslås för beräkning av resultatet för den aktuella beräkningsperioden. Å ena sidan framstår detta som materiellt motiverat, å andra sidan skulle det komplicera tillämpningen. Med hänsyn till att det bör bli relativt ovanligt att cfc-beskattning skall ske och än mer ovanligt att en fullständig beräkning av resultatet skall göras anser jag att övervägande skäl talar för att hänsyn skall tas till underskott. Vid beräkning av resultatet för den föregående beräkningsperioden bör vidare hänsyn få tas till ett underskott under beräkningsperioden dessförinnan. Hänsyn bör kunna tas till ytterligare en beräknings-

perioden bakåt, men inte mer. Sammantaget bör således hänsyn få tas till underskott under högst tre tidigare beräkningsperioder.

En förutsättning för att hänsyn skall få tas till underskott från en tidigare beräkningsperiod bör vara att delägaren var delägare vid utgången av denna. Det ankommer givetvis på delägaren att föreläggas erforderlig utredning. Det är av naturliga skäl inte aktuellt att tillämpa koncernbidragsspärren i 40 kap. IL. Av enkelhetsskäl bör inte heller övriga begränsningsregler i det kapitlet tillämpas.

I skatteavtal med utvecklingsländer förekommer det regler av innebörd att utdelning som ett svenskt företag tar emot från ett företag i utvecklingslandet i vissa fall är skattefritt trots att kravet på jämförlig beskattning inte är uppfyllt, s.k. tax sparing. Det är inte lämpligt att en förmån av detta slag som medgetts en stat genom skatteavtal så att säga bakvägen tas tillbaka genom cfc-beskattning. Vid beräkning av inkomsten hos ett utländskt företag bör därför bortses från intäkter och kostnader som omfattas av ett skatteavtals bestämmelser om tax sparing.

Om en annat stat har tagit ut en källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, bör bruttobeloppet anses som inkomst (enligt förslagen i avsnitt 3.6 medges avräkning för källskatten hos delägaren).

När cfc-beskattning av ett överskott hos den utländska juridiska personen inte har skett den föregående beräkningsperioden måste skattemässiga ingångsvärden på tillgångar samt skulder och andra förpliktelser bestämmas. Denna fråga behandlas med ett generellt perspektiv i kap. 5. Det som föreslås där bör ha motsvarande tillämpning i det nämnda fallet. Om cfc-beskattning av ett överskott har skett den föregående beräkningsperioden, blir de utgående värdena då ingående värden för den aktuella beräkningsperioden (14 kap. 3 § IL). Det bör påpekas att den omständigheten att resultatet beräknats den föregående beräkningsperioden och befunnits negativt inte innebär att några utgående värden har fastställts.

Som nämnts innebär förslaget att det som utgångspunkt för resultatberäkningen skall upprättas resultat- och balansräkningar i redovisningsvalutan. Dessa bör räknas om till kronor enligt principerna i omräkningslagen. Det innebär att resultaträkningen och balansposten årets resultat skall räknas om enligt den genomsnittliga växlingskursen för beräkningsperioden och att övriga balansposter skall räknas om enligt växlingskursen vid beräkningsperiodens utgång. Ingående balansposter bör räknas om till

växlingskursen vid beräkningsperiodens ingång, om det inte finns utgående värden från den föregående beräkningsperioden på grund av att ett överskott har beskattats då.

Normalt bör omräkning kunna ske på grundval av de kurser för växling mellan euro och sjutton staters valutor som dagligen fastställs och publiceras av Europeiska centralbanken eller de snittkurser för 44 valutor som dagligen beräknas och publiceras av OM Räntebörsen AB (se Ds 2000:15 Redovisning i utländsk valuta, s. 74–76). Med hänsyn till att det utländska företaget kan höra hemma var som helst i världen är det dock inte säkert att det finns tillgång till växlingskurser eller tillförlitliga sådana. Om det inte är möjligt eller lämpligt att räkna om den utländska valutan enligt förslagen i det föregående, bör omräkning ske på lämpligt sätt.

Bestämmelser med anledning av förslagen i detta avsnitt har tagits in i 6 a kap. 21–33 §§ IL.

3.6 Avräkning av utländsk skatt

Mitt förslag: En delägare i ett utländskt företag som tar upp en andel av ett överskott hos detta som intäkt har rätt att genom avräkning av samma andel av utländsk skatt hos företaget erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt. Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt på inkomst hos företaget och källskatter i andra stater än den stat där företaget hör hemma på inkomst som företaget erhållit under samma beräkningsperiod.

Avräkning skall ske från kvarstående svensk skatt på grund av taxering det är då överskottet tas upp som intäkt. Med kvarstående svensk skatt avses den statliga och kommunala inkomstskatt som återstår sedan avräkning enligt befintliga bestämmelser skett. För annan delägare än fysisk person eller dödsbo skall avräkning inte få ske med större belopp än 28 % av det belopp som tas upp som intäkt.

Till den del avräkning inte kan ske på grund av att den kvarstående svenska skatten är lägre än det belopp som sammanlagt skall avräknas, skall resterande belopp föras över till nästa taxering.

Som har framgått i avsnitt 3.4 bör en delägare i ett utländskt företag som tagit upp ett överskott hos detta som intäkt få avräkna skatt hos det utländska företaget. Avräkningen bör ske från statlig och kommunal inkomstskatt. Bestämmelser om detta bör tas in i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (*avräkningslagen*). Det kan påpekas att denna inte automatiskt omfattar utländsk skatt på grund av cfc-beskattnings, eftersom det är en förutsättning för avräkning att *den skattskyldige* beskattats i en utländsk stat (1 § första stycket b avräkningslagen).

Med skatt hos det utländska företaget bör avses allmän slutlig skatt på inkomst under beräkningsperioden. Avräkning bör ske med samma andel av den utländska skatten som den andel av överskottet som tagits upp som intäkt.

Avräkning bör få ske endast mot sådan svensk skatt som återstår sedan avräkning skett på grund av bestämmelser i skatteavtal eller befintliga bestämmelser i avräkningslagen. Eftersom det förhållandet att ett överskott tas upp som intäkt kan grundas på att endast intäkter av passiv verksamhet är lågbeskattade, kan det inte uteslutas att i något fall den utländska skatten på hela överskottet kan bli större än den svenska skatten på den intäkt som tas upp. Detta är i huvudsak aktuellt endast för andra delägare än fysiska personer och dödsbon. För sådana delägare bör avräkning därför inte få ske med större belopp än 28 % av intäkten. För fysiska personer och dödsbon finns det för övrigt ingen given skattesats som kan användas för en motsvarande begränsning.

Det kan inträffa att den svenska skatten avseende en viss taxering inte räcker till för full avräkning på grund av att delägaren har underskott av näringsverksamhet. I ett sådant fall bör kvarstående utländsk skatt behandlas som cfc-skatt vid den följande taxeringen. Med hänsyn till att någon avstämning mot ett spärrbelopp inte behöver göras vid denna, saknas anledning till att som i 11 § avräkningslagen begränsa framåtföringen till tre år.

I avsnitt 3.2.2 har föreslagits att intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person, A, inte skall anses lågbeskattade om en annan utländsk juridisk person i ett ägarled mellan delägaren och A cfc-beskattats för inkomst hos A i den stat där personen hör hemma, under förutsättning att denna är upptagen på den vita listan. Det är därför inte aktuellt med avräkning hos delägaren för cfc-skatt i mellanliggande led.

En annan stat kan ha tagit ut källskatt på t.ex. utdelning som erhållits av det utländska företaget. Avräkning bör medges även för sådana skatter.

Det bör åligga delägaren att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 18–22 §§ avräkningslagen.

3.7 Konsekvensen av oklarhet

Mitt förslag: En delägare i en utländsk juridisk person skall ta upp en särskild intäkt om det inte kan utredas om förutsättningar för cfc-beskattning föreligger och det inte framstår som osannolikt att sådana förutsättningar föreligger.

Som intäkt skall tas upp ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid utgången av året före taxeringsåret ökad med tre procentenheter och multiplicerad med,

vid direkt ägande: omkostnadsbeloppet för delägarens andelar i personen, och

vid indirekt ägande: den andel av omkostnadsbeloppet för delägarens andelar i den direkt ägda juridiska personen som svarar mot dennas andel av kapitalet i den utländska juridiska personen vid utgången av året före taxeringsåret.

Bestämmelserna skall inte gälla om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som tagits upp på den vita listan eller om minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade.

I första hand ankommer det på personer som är skattskyldiga i Sverige att lämna sådan uppgifter om utländska företag i vilka personen direkt eller indirekt innehar andelar med minst 10 % av kapitalet att det kan avgöras om cfc-beskattning skall ske eller inte. Som regel torde en uppgift om att det saknas förutsättningar för cfc-beskattning i form av tillräcklig andel lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet hos det utländska företaget kunna godtas av skattemyndigheten, men givetvis måste en sådan uppgift kunna verifieras vid behov.

I en situation där klarhet inte kan skapas om huruvida förutsättningar för cfc-beskattning föreligger eller om hur en cfc-intäkt skall beräknas bör, för att regleringen inte skall bli tandlös, någon

konsekvens inträda. Normalt aktualiseras skönstaxering i liknande situationer. I brist på uppgifter om verksamheten i det utländska företaget skulle det emellertid normalt saknas utgångspunkter för en skönstaxering.

Det behövs därför någon alternativ form av beskattning. Denna bör avse fallet att det är klarlagt att någon är delägare i en utländsk juridisk person men det inte kan utredas om förutsättningar i övrigt för cfc-besattning föreligger och det inte framstår som osannolikt att sådana förutsättningar föreligger. Med hänsyn till att hela problematiken rör sig kring avkastning av kapital som placerats i det utländska företaget, är det naturligt att – vid direkt deläggande – den alternativa beskattningen grundas på omkostnadsbeloppet för deläggarens andelar i den utländska juridiska personen vid utgången av året före taxeringsåret. Vid indirekt deläggande bör beskattningen grundas på den andel av omkostnadsbeloppet för deläggarens andelar i den direkt ägda juridiska personen som svarar mot dennas andel av kapitalet i den utländska juridiska personen vid utgången av året före taxeringsåret.

Omkostnadsbeloppet resp. andelen av omkostnadsbeloppet bör multipliceras med en avkastningssats, som lämpligen kan vara statslåneräntan vid utgången av året före taxeringsåret ökad med tre procentenheter.

Om andelar i den direkt eller indirekt innehavda utländska juridiska personen är marknadsnoterade, är risken för r-arbitrage eller att personen bedriver särskilt skattegynnad verksamhet begränsad. Sådana fall bör därför undantas. Det bör dock krävas att minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade. Vid ett s.k. fientligt innehav i en utländsk juridisk person kan det vara svårt för det svenska företaget att erhalla finansiell och annan information utöver vad som kan framgå av vad som redovisas offentligt. I sådana fall då innehavet avser marknadsnoterade andelar, vilket av naturliga skäl är det vanliga, medför undantaget att det inte uppstår något problem i cfc-hänseende.

Den omständigheten att den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som har tagits upp på den vita listan innebär enligt förslaget inte automatiskt att eventuella intäkter av passiv verksamhet inte skall anses lågbeskattade. Det måste först klarläggas att intäkterna uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller en stat på den vita listan och att de beskattats med den normala bolagsskatten i intäktsstaten. Det är därför inte givet att även fall där den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på den

vita listan bör undantas. Det handlar emellertid här om avtalsstater, vilket medför att skatteförvaltningen ofta kan erhålla information från den behöriga myndigheten i de andra staten. Med hänsyn till detta föreslår jag att även dessa fall skall undantas.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 20 § IL.

3.8 Beräkningsperiod och taxeringsår

Mitt förslag: Bedömningar avseende en utländsk juridisk person skall avse beskattningsåret enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma eller, om sådant inte finns, räkenskapsåret. Intäkt hos delägaren skall tas upp vid den taxering då personen skulle ha taxerats om den hade varit skattskyldig enligt IL för inkomster under beräkningsperioden.

Det behövs en reglering som avgör dels över vilken period förhållanden hos en utländsk juridisk person skall bedömas – beräkningsperioden – dels när en andel av lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet eller ett överskott som är hänförligt till perioden skall tas upp som intäkt hos delägaren. I det första hänseendet anknyts lämpligen till personens beskattningsår enligt hemstatens lagstiftning. Saknas beskattningsår bör personens räkenskapsår vara beräkningsperiod. Intäkten bör – i överensstämmelse med huvudregeln avseende svenska handelsbolag i 1 kap. 14 § IL – tas upp vid den taxering då personen skulle ha taxerats om den hade varit skattskyldig enligt IL.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i 6 a kap. 16 och 17 §§ IL.

3.9 Uppgiftsskyldighet

Mitt förslag: En delägare i en utländsk juridisk person skall vara skyldig att lämna särskild självdeklaration. Med delägare avses här typiskt sett en fysisk eller juridisk person som innehar andelar med minst 10 % av kapitalet i en utländsk juridisk person.

En delägare i en utländsk juridisk person skall lämna identifikationsuppgifter för personen. Om delägaren är skyldig att som intäkt ta upp en andel av ö-intäkter eller ett överskott hos den utländska juridiska personen, skall han vara skyldig att lämna de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten.

En delägare skall ange om han inte kan avgöra om det föreligger skyldighet att ta upp en intäkt eller om han inte har tillgång till de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten. I ett sådant fall skall delägaren vara skyldig att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa den kompletterande regeln om att en intäkt skall tas upp som beräknas med utgångspunkt i en justerad statslåneränta och ett visst omkostnadsbelopp. Dessa regler skall dock inte gälla om personen hör hemma i en stat som har tagits upp på den vita listan eller andelar i personen är marknadsnoterade.

För det fall att en delägare i en utländsk juridisk person inte redan enligt gällande regler är skyldig att lämna särskild självdeklaration, bör sådan skyldighet föreskrivas i 2 kap. 13 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK. Med delägare avses här en person som i tekniskt mening är delägare enligt förslaget till 6 a kap. 3–6 §§ IL, dvs. typiskt sett en fysisk eller juridisk person som innehar andelar med minst 10 % av kapitalet i en utländsk juridisk person (jfr avsnitt 3.1).

En delägare i en utländsk juridisk person bör vara skyldig att lämna identifikationsuppgifter för personen. Det kan nämnas att ett aktiebolag normalt är skyldigt att i årsredovisningen lämna sådan uppgifter för dotter- och intresseföretag, se 5 kap. 8 och 9 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Om delägaren skall som intäkt ta upp en andel av ö-intäkter hos den utländska juridiska personen (6 a kap. 18 § IL i lagförslaget), bör han vara skyldig att lämna de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten.

Föreligger det sådan skyldighet avseende ö-intäkter som nyss nämnts, har delägaren rätt att begära att i stället ett överskott hos den utländska juridiska personen som svarar mot hans kapitalandel skall tas upp som intäkt (6 a kap. 19 § IL i lagförslaget). En förutsättning för detta är att resultatet kan beräknas tillförlitligt. Av allmänna principer följer att det är delägaren som har att förebringa den utredning som behövs. Någon uppgiftsskyldighet behöver därför inte föreskrivas för detta fall.

Om det inte kan utredas i vilken utsträckning en utländsk juridisk person har ö-intäkter, skall enligt en kompletterande regel en delägare ta upp en intäkt som beräknas med utgångspunkt i en justerad statslåneränta och visst omkostnadsbelopp (6 a kap. 20 § IL i lagförslaget), om inte något undantag är tillämpligt. Med hänsyn härtill bör det föreskrivas att en delägare skall ange om han inte kan avgöra om det föreligger skyldighet att ta upp en intäkt eller om han inte har tillgång till de uppgifter som behövs för att beräkna intäkten. I ett sådant fall bör delägaren även vara skyldig att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa den kompletterande regeln. Dessa regler bör dock inte gälla om personen hör hemma i en stat som har tagits upp på den vita listan, andelar i personen är marknadsnoterade eller samtliga andelar i personen innehades den 1 januari 2001.

Bestämmelser om uppgiftslämnande bör tas in i en ny paragraf i 2 kap. LSK, 18 a §.

4 Förenligheten av lösningen med internationella åtaganden

Min bedömning: Modellerna i kap. 2 och 3 är förenliga med de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater och med de grundläggande friheterna i EG-fördraget. Det kan inte avgöras om modellerna är förenliga med EU:s uppförandekod för företagsbeskattningen.

Fråga om de modeller för avskaffande av beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar och för ändrade cfc-regler (CfcN) som utvecklas i kap. 2 och 3 är förenliga med Sveriges internationella åtaganden uppkommer i tre hänseenden:

1. Är CfcN förenligt med de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater?
2. Är CfcN förenligt med de grundläggande friheterna i EG-fördraget?
3. Är modellerna i förening förenliga med EU:s uppförandekod för företagsbeskattningen?

4.1 Förenligheten av CfcN med skatteavtal

Av de 69 fullständiga skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater grundas nästan alla på OECD:s modellavtal i den vid tidpunkten för resp. avtal gällande lydelsen. (Avtalen omfattar fler stater än 69; Norden: fem parter utom Sverige, Tjeckoslovakien: Tjeckien och Slovakien, Jugoslavien: samtliga nya områden. Det finns sex partiella skatteavtal avseende luftfart och i vissa fall sjöfart.) Tre avtal har tillkommit före den första versionen av modellavtalet. Det gäller avtalet med Israel (1959) samt avtalen med Grekland och Marocko (båda 1961).

Det första modellavtalet från OECD är från år 1963. En ny version, med framför allt utökade kommentarer, kom år 1977.

Ytterligare kommentarer och även vissa ändringar i själva modellavtalet tillkom år 1992. Efter 1992 har uppdateringar gjorts åren 1994, 1995, 1997 och 2000.

Modellavtalet består av en inledning, själva avtalet samt kommentarer till artiklarna i avtalet. I inledningen framgår den syn som OECD:s skattekommitté har på kommentarerna som rättskälla. I punkt 3 anförs att huvudsyftet med modellavtalet är att det skall fungera som ett hjälpmedel för att på en enhetlig grundval lösa de mest allmänna problem som uppkommer inom området för internationell juridisk dubbelbeskattning. För att detta mål skall uppnås rekommenderar skattekommittén

dels att medlemsstaterna då de ingår eller reviderar skatteavtal följer modellavtalet sådant det tolkas i kommentarerna, med beaktande av de reservationer och undantag som tagits in i dessa,

dels att skattemyndigheterna, då de tillämpar och tolkar skatteavtal som bygger på modellavtalet, skall följa kommentarerna i den lydelse de har från tid till annan.

I punkterna 33–36 i inledningen tar skattekommittén upp frågan om hur nya i modellavtalet intagna kommentarer förhåller sig till de tidigare versionerna av modellavtalet. Kommittén anför därvid bl.a. att ändringar i kommentarerna – som inte föränletts av ändringar i artiklarna – bör påverka tolkningen av avtal som har ingåtts innan dessa ändringar blivit antagna. Bakgrunden härtill anges vara att avsikten med många ändringar i kommentarerna helt enkelt är att klarlägga, inte ändra, artiklarnas eller kommentarernas innebörd.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 anfört följande om tolkning av skatteavtal:

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalsslutet ingåtts resp. upprättats mellan parterna (punkt 2).

Utöver "sammanhanget" skall beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (punkt 3). Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt (punkt 4). Enligt artikel 32 kan vissa s.k. supplementära tolkningsmedel, bl.a. avtalets förarbeten och omständigheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

I den internationella doktrinen finns det olika uppfattningar om vilken betydelse som mot bakgrund av Wien-konventionen skall tilläggas kommentarerna till modellavtalet vid tolkning av skatteavtal (se Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, andra uppl. 1998, s. 54–59 och 82 f.). Med hänsyn särskilt till RÅ 1996 ref. 84 torde emellertid rättsläget för svensk del vara att skatteavtal normalt skall tolkas med ledning av kommentarerna i modellavtalet.

I själva modellavtalet finns det en del artiklar som vid en isolerad läsning gör det motiverat att ställa frågan om cfc-lagstiftning är förenlig med skatteavtal som bygger på modellavtalet. Om man till att börja med antar att det utländska företags inkomst utgör inkomst av rörelse i modellavtalets mening och att det belopp som tas upp hos det svenska företaget genom cfc-beskattning behåller karaktären av inkomst av rörelse, aktualiseras särskilt bestämmelserna om fast driftställe i artikel 5 och om inkomst av rörelse i artikel 7.

Av intresse är artikel 5 punkt 7. Innebörden av bestämmelsen i punkten är bl.a. att den omständigheten att ett företag, B, i en stat kontrolleras av ett företag, A, i en annan stat, A-land, inte medför att B skall anses som fast driftställe för A. Bestämmelsen kan leda tanken till att A-land inte har rätt att hos A beskatta inkomsterna hos B.

Frågan om cfc-lagstiftnings förenlighet med skatteavtal aktualiseras också av avfattningen av artikel 7 punkt 1. Enligt

lydelsen får *inkomst av rörelse* som B förvärvar i den stat där B hör hemma, B-land, beskattas endast i B-land, såvida inte B bedriver rörelse i A-land från ett fast driftställe där. Lydelsen kan tyckas hindra A-land från att beskatta B:s *inkomster* såväl hos B som hos A, såvida B inte har ett fast driftställe i A-land.

Frågan är vilken betydelse man skall tillmäta avfattningen av artikel 7 punkt 1. Till att börja med kan då noteras att punkt 3 i kommentaren till artikel 7 är utformad som om artikel 7 punkt 1 hindrar A-land från att beskatta *företaget B*. I punkt 3 sägs följande:

Denna punkt berör två frågor. För det första fastslår punkten på nytt den allmänt godtagna principen i dubbelbeskattningsavtal att företag i en stat inte beskattas i den andra staten, såvida inte företaget bedriver rörelse i denna andra stat från där beläget fast driftställe. Det är knappast nödvändigt att här anföra skäl för fördelarna med denna princip. Det är kanske tillräckligt att säga att det i internationella skatteförhållanden har kommit att godtas att företag i en stat inte kan anses i egentlig mening delta i en annan stats ekonomiska liv i sådan mån att företaget kommer under denna andra stats skattejurisdiktion förrän företaget upprättar fast driftställe i denna stat.

Vidare framgår av punkt 1 i kommentaren att artikel 7 närmast skall uppfattas som en självklar följd av artikel 5 på så sätt att artikel 7 anger hur inkomsterna för ett fast driftställe skall beräknas.

Även i sådana fall då en inkomst hos det utländska företaget som tas upp till beskattning hos det svenska företaget skulle vara hänförlig till sjö- eller luftfart, utdelning, ränta, royalty, realisationsvinst eller övrig inkomst (artikel 8, 10–13 resp. 21) kan vid en isolerad läsning av bestämmelserna i vissa situationer frågan ställas om cfc-beskattning är förenlig med bestämmelserna.

Min bedömning är emellertid – oberoende av de kommentarer till artikel 1 som tillkom år 1992 och som strax skall tas upp – att det av modellavtalets allmänna uppbyggnad och kommentarerna till det framgår att modellavtalet inte är avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna till cfc-beskattning, som ju är en beskattning som den stat där den skattskyldige har hemvist tar ut. Det är enligt min mening motiverat att tolka parternas avsikt i ett skatteavtal som grundas på modellavtalet i enlighet härmed. Det kan nämnas att Sandler, a.a., tillmäter ordalydelsen av artikel 7 punkt 1 och av övriga aktuella bestämmelser i modellavtalet en större tyngd i förhållande till kommentarerna än vad jag med hänsyn till Regeringsrättens uttalanden i RÅ 1996 ref. 84 gör.

Frågan huruvida ett avtal grundat på modellavtalet tillåter cfc-beskattnings tas upp i OECD:s kommentar till modellavtalet, i punkterna 22–26 till kommentaren till artikel 1 (artikeln handlar om vilka rättssubjekt som modellavtalet är tillämpligt på). Dessa punkter tillkom vid en revision av modellavtalet år 1992 och har följande lydelse:

22. Andra former av missbruk av skatteavtal (t.ex. användningen av basbolag) och av möjliga sätt att komma till rätta med dem, såsom "verklighet framför form"-regler och bestämmelser av "sub-part F-typ", har också undersökts.

23. Det stora flertalet av OECD:s medlemsstater anser att sådana förhållningsregler är en del av de grundläggande inhemska regler som har tagits in i nationell lagstiftning för att bestämma vilka faktiska omständigheter som medför skattskyldighet. Dessa regler tas inte upp i skatteavtal och berörs därför inte av dem. Man kan hävda att andan i avtalet kränks endast om ett bolag, som är en person i avtalets mening, råkade i ett sådant läge att bolaget inte hade någon eller nästan ingen verksamhet och/eller inkomst som kan hänföras till det, och de avtalslutande staterna anlade olika synpunkter på saken, med ekonomisk dubbelbeskattnings som följd, dvs. beskattning av samma inkomst två gånger hos två olika skattskyldiga (se artikel 9 punkt 2). En härifrån avvikande uppfattning gör å andra sidan gällande att sådana regler är underkastade skatteavtalens allmänna bestämmelser mot dubbelbeskattnings, i synnerhet i fall då avtalet självt innehåller bestämmelser som har till syfte att motverka otillbörlig användning av det.

24. Det är inte lätt att förena dessa olika åsikter, vare sig i teorin eller i ett förfarande vid ömsesidig överenskommelse i praktiska fall. Huvudproblemet synes vara, om allmänna principer, exempelvis "verklighet framför form", finns inbyggda i avtalsbestämmelser, dvs. om de kan tillämpas under alla förhållanden eller endast i den omfattning de uttryckligen nämns i bilaterala avtal. I den avvikande uppfattningen görs gällande att det förhållandet att inhemska regler ges företräde framför avtalsregler beträffande vem som vid beskattningen anses vara mottagare av den inkomst som har förts över till ett basbolag skulle undergräva skyddet för skattskyldiga mot dubbelbeskattnings (t.ex. i fall då man genom att tillämpa dessa regler beskattar basbolagsinkomst i aktieägarlandet, även om basbolaget inte har ett fast driftställe där). Det stora flertalet är emellertid av den uppfattningen att sådana regler och de principer som ligger till grund för dessa inte behöver bekräftas i avtalstexten för att kunna tillämpas.

25. Dessa och andra motverkande åtgärder som redovisas i de rapporter som nämns i punkt 11 ovan är inte oförenliga med andan i skatteavtal. Det råder emellertid enighet om att medlemsstater bör noggrant beakta de särskilda skyldigheter som ingår i skatteavtal, så länge det inte finns klart bevis för att avtalen används på ett otillbörligt sätt. Det förefaller vidare önskvärt att motverkande åtgärder är förenliga med andan i skatteavtal i syfte att undvika dubbelbeskattnings. I fall då den skattskyldige anpassar sig till dessa motverkande åtgärder,

kan det vidare vara riktigt att ge honom det skydd som avtalsnätet innebär.

26. Flertalet medlemsstater godtar motverkande åtgärder som ett nödvändigt medel för att upprätthålla rättvisa och neutralitet hos den nationella skattelagstiftningen i en internationell omgivning som kännetecknas av mycket olika skattetryck. Sådana åtgärder bör emellertid användas endast för detta ändamål. Det skulle strida mot de allmänna principer som ligger till grund för modellavtalet och mot andan i skatteavtal i allmänhet, om motverkande åtgärder utsträcktes till verksamhet såsom tillverkning, normalt utförande av tjänster eller handel som bedrivs av bolag verksamma inom verklig industri eller handel, när verksamheten klart hänför sig till ekonomin i den stat där de är hemmahörande, och verksamheten bedrivs på ett sådant sätt att något skatteundandragande inte kan misstänkas. Motverkande åtgärder bör inte riktas mot stater som har en beskattning jämförlig med beskattningen i den skattskyldiges hemviststat.

Revisionen år 1992 av modellavtalet ledde till att Sverige ändrade definitionen av utländskt bolag i 16 § 2 mom. den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) på så sätt att cfc-beskattning i vissa fall blev möjlig även av företag i vissa avtalsstater, vilket tidigare inte hade varit fallet. I förarbetena till denna lagändring anfördes följande (prop. 1993/94:50 s. 272).

Ett problem beträffande reglerna om utländska juridiska personer är att löpandebeskattning inte kan ske när den utländska juridiska personen omfattas av ett dubbelbeskattningsavtals förmånsregler. Anledningen till detta var att det vid reglernas tillkomst inte var klarlagt huruvida en sådan löpandebeskattning kunde anses vara i strid med åtagandena i avtalen. Numera är en stor majoritet av OECD:s medlemsstater av den uppfattningen att en sådan beskattning inte kan anses vara i strid med avtalen (se p. 22 och 23 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal, 1992). Flera av dessa stater har också regler liknande de svenska men utan den angivna begränsningen. I definitionen av utländskt bolag i 16 § 2 mom. SIL bör därför denna begränsning utgå.

Senare rapporter från OECD

Sedan år 1993 har cfc-beskattning, bl.a. vad gäller förhållandet till skatteavtal, behandlats ytterligare av OECD.

Rapporten "Controlled Foreign Company Legislation", 1996, innehåller redogörelser för fjorton OECD-staters cfc-lagstiftningar men också vissa uttalanden avseende förhållandet till skatteavtal. Enligt denna rapport (s. 68) står generell cfc-lagstiftning (Nya Zeeland) som syftar till att helt och hållit

förhindra uppskjuten beskattning (till utdelningstillfället) uppenbart i strid med vad som sägs i punkt 26 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Å andra sidan anføres i rapporten (s. 97 och 100 ff)

att det är allmänt vedertaget att cfc-lagstiftning är tillämplig på passiv inkomst (även om det är svårt att exakt definiera vad som avses därmed),

att vissa former av basbolagsinkomster skall anses vara smittade och därför också de omfattas,

att det är nödvändigt att ta in bestämmelser som förhindrar att dubbelbeskattning uppkommer då beskattning sker med stöd av cfc-bestämmelser, och

att det är väsentligt att cfc-regler ges en sådan utformning att det är möjligt för såväl skattskyldiga som skatteförvaltning att hantera reglerna effektivt och utan att det uppkommer betydande kostnader för dem.

OECD-rapporten Harmful Tax Competition, 1998, innehåller ett antal rekommendationer. En av dessa rekommendationer (s. 40 f) innefattar

att stater som inte har cfc- eller liknande lagstiftning bör införa sådan, och

att stater som har sådan lagstiftning skall tillse att den tillämpas på ett sätt som står i överensstämmelse med önskan att motverka skadlig skattekonkurrens.

I en annan rekommendation i rapporten anges att förhållandet mellan inhemska regler med syfte att motverka missbruk och skatteavtal bör klargöras. Enligt denna rekommendation bör kommentaren till modellavtalet förtydligas så att all osäkerhet och otydlighet undanröjs vad gäller det förhållandet att inhemska åtgärder i syfte att motverka missbruk står i överensstämmelse med modellavtalet. Ett av syftena med rekommendationen anges vara att klargöra att inhemska regler mot missbruk inte står i strid med skatteavtal (se punkt 125 i rapporten).

Sammanfattning

Av modellavtalets allmänna uppbyggnad och kommentarerna till det får anses framgå att modellavtalet inte är avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna till cfc-beskattning, i vart fall inte om denna inte är mer långtgående än vad som behövs för att motverka skatteundandragande. Det framstår som motiverat att tolka parternas avsikt i ett skatteavtal som grundas på modellavtalet i enlighet härmed. Bedömningen gäller för samtliga skatteavtal som grundas på modellavtalet. Jag kommer således till i stort sett samma slutsats som den som redovisats i prop. 1993/94:50. Vad gäller de tre avtal som inte baseras på modellavtalet är det svårt att ha någon välgrundad uppfattning.

4.2 Förenligheten med friheterna

Till grund för den inre marknaden ligger fyra grundläggande s.k. friheter:

1. fri rörlighet inom gemenskapen för arbetstagare (artikel 39),
2. fri rörlighet för varor och tjänster (artikel 23 och 49),
3. etableringsfrihet (artikel 43), och
4. fri rörlighet för kapital (artikel 56).

Enligt EG-domstolens praxis får friheterna inte begränsas genom, bl.a., nationella regler avseende direkt skatt. Fråga uppkommer om CfcN står i överensstämmelse med friheterna. De friheter som är aktuella är etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Båda dessa friheter gäller beträffande båda de stater som är involverade i ett förfarande. Det är t.ex. otillåtet för en stat att diskriminera ett utländskt företag med en filial i staten men även att hindra eller försvåra för ett företag som är hemmahörande i staten att etablera sig i en annan medlemsstat.

Enligt praxis kan Domstolen i vissa fall godta nationella regler som hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva någon av de fyra friheterna (se t.ex. Domstolens dom 990309 i mål C-212/97, Centros). De nationella reglerna måste uppfylla fyra förutsättningar för att detta skall vara möjligt:

- de skall tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt,
- de skall motiveras av ett tvingande hänsyn till allmänintresset,

de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas genom dem, och de skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

Etableringsfriheten

Enligt artikel 43 andra stycket (jämfört med artikel 48) innefattar etableringsfriheten, såvitt nu är av intresse, rätt för ett utländskt företag att starta och driva verksamhet i form av dotterföretag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för företag som hör hemma i staten (fritt uttryckt).

I artikel 46 punkt 1 finns en av bestämmelse som begränsar räckvidden av förbudet mot inskränkningar i etableringsrätten. Där sägs att bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa inte skall hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa (med medborgare avses enligt artikel 48 även bolag). Denna bestämmelse aktualiseras inte av CfcN och lämnas därför åsido i fortsättningen.

Kapitalets fria rörlighet

Enligt artikel 56 skall inom ramen för kapitlet om kapital alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje stat vara förbjudna.

Med hänsyn till bedömningen i det följande beträffande de undantag från restriktionsförbudet som gäller enligt praxis går jag inte in på undantagen i artikel 58 (beträffande dem, se avsnitt 2.8.7 om kupongskatt).

CfcN och etableringsfriheten

CfcN innebär i huvudsak att beskattning sker hos ett svenskt företag, A, vilket har ett dotterföretag med lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet, B, som hör hemma i B-land. Bestämmelserna om etableringsfrihet tycks kunna ha två konsekvenser:

1. Att A skall ha rätt att genom B utöva verksamhet i B-land på samma villkor som skulle ha förelegat om A hade hört hemma i B-land.
2. Att A skall ha rätt att på samma villkor etablera B i B-land som i Sverige.

Diskriminering tycks inte föreligga i den mening som avses i fall 2. Cfc-beskattningen syftar ju till att närma villkoren för en etablering i B-land till vad som skulle gälla vid etablering i Sverige.

Däremot har jag svårt att se att diskriminering inte skulle föreligga i den mening som avses i fall 1. Visserligen skulle A ha beskattats annorlunda om A hade hört hemma i B-land, men det kan ju mycket väl vara i förmånlig riktning. Fråga uppkommer därvid om CfcN kan var godtagbar enligt Domstolens praxis om begränsning av friheterna. För detta krävs bl.a. att CfcN motiveras av ett tvingande hänsyn till allmänintresset. Att så skulle vara fallet kan vara svårt att hävda vid en isolerad bedömning av CfcN, eftersom Sverige i dag har ett fungerande system som inte innehåller CfcN. Frågan är emellertid om det är riktigt att isolera bedömningen till CfcN. Hur är det med alternativens förenlighet med etableringsfriheten?

Jämförlighetsvillkor och andra alternativ

I huvudsak kan sägas att medlemsstaterna inte beskattar utdelningar som ett moderföretag erhåller från ett dotterföretag i den egna staten. Detta skapar ett problem i fråga om dotterföretag i andra stater. Ett sådant dotterföretag kan vara lågbeskattat på grund av det hör hemma i en stat med generellt låg eller obefintlig bolagsskatt. Det kan också vara så att dotterföretaget hör hemma i en stat med generellt ungefär samma skattebelastning på bolagsinkomster som gäller i den stat där moderföretaget hör hemma, men dotterföretaget av en eller annan anledning särbehandlas förmånligt vid beskattningen.

Problemet består i att skapa balans mellan behandlingar av utdelningar från dotterföretaget och moderföretagets rätt till avdrag för kostnader för räntor på lån som använts för förvärv av aktierna i dotterföretaget eller för kapitaltillskott till detta. Det finns, vid sidan av CfcN, två huvudtyper av lösningar. Den ena riktar in sig på beskattningen av utdelningen från moderföretaget.

Det finns två varianter av denna lösningstyp. Enligt den ena kräver staten där moderföretaget hör hemma att den utdelade inkomsten eller, som Sverige gör i sin interna lagstiftning, dotterföretaget beskattats minst enligt någon viss nivå. Enligt den andra varianten beskattas alltid utdelningen men får moderföretaget från sin skatt räkna av skatt hos dotterföretaget. Den andra huvudtypen av lösning innebär att moderföretaget inte har rätt till avdrag för räntor på lån som använts för förvärv av aktier i dotterföretaget eller för kapitaltillskott till detta.

Gemensamt för dessa lösningar är att de tycks strida mot etableringsfriheten enligt ordalydelsen av artikel 43 i samma mån som CfcN. Emellertid måste det rimligen med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang anses objektivt nödvändigt att *på något sätt lösa* balansproblemet i ett bolagsskattesystem med ett skatteuttag som Sverige och nästan alla andra medlemsstater har. Konsekvensen blir annars att ett lågt uttag av bolagsskatt hos ett dotterföretag i en medlemsstat kan – via avdragsrätten för räntor – leda till ett skattebortfall i en annan medlemsstat. För att uttrycka saken med Domstolens terminologi: *Någon* sådan lösning får anses motiverad av ett tvingande hänsyn till allmänintresset.

Min bedömning är således att det finns grundad anledning att anta att CfcN eller någon annan restriktion för etableringsfriheten med syfte att uppnå en balans av det diskuterade slaget mellan beskattning av utdelningar och avdragsrätt för räntekostnader är tillåten såvitt avser rekvisitet avseende allmänintresset.

Det finns som nämnts ytterligare tre rekvisit för att en begränsning av en frihet skall vara tillåten. Begränsningen skall för det första tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt. Detta rekvisit är inte alldeles lätt att förstå, eftersom utgångspunkten för att undantag skall aktualiseras synes vara att en diskriminering av ett inhemskt eller utländskt rättssubjekt föreligger. Rimligen är emellertid detta rekvisit uppfyllt. Vidare skall begränsningen vara ändamålsenlig. Det är av naturliga skäl min bedömning att så är fallet. Slutligen får begränsningen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Jag har försökt utforma CfcN så att lösningen skall vara så lite ingripande som möjligt för företagen. Enligt min mening är därför även detta sista rekvisit uppfyllt.

Sammanfattning

Jag anser att det finns en god argumentation för att CfcN inte skall anses som en otillåten begränsning av etableringsfriheten (eller någon annan av de grundläggande friheterna). Huruvida den skulle hålla i en process i EG-domstolen är emellertid omöjligt att avgöra med säkerhet. Om CfcN skulle anses som en otillåten begränsning, finns det skäl att anta att även andra lösningar av problemet med balans mellan behandlingen av utdelningar och räntekostnader är otillåtna begränsningar. Det är tveksamt om medlemsstaterna kan godta en sådan situation. Snarare förefaller det sannolikt att en ändring av fördraget då kommer att aktualiseras.

4.3 Förenligheten med EU:s uppförandekod

Den 1 december 1997 enades Ekofin-rådet och företrädare för medlemsstaternas regeringar om en uppförandekod för företagsbeskattning, som tagits in som bilaga 1 i ett dokument med rubriken Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (även andra områden än företagsbeskattning behandlades i dokumentet).

I avsnitt A i koden anförs i huvudsak följande:

Utan att det påverkar medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörighet avser denna uppförandekod på företagsbeskattningens område de åtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.

I avsnitt B anförs inledningsvis följande:

Inom det tillämpningsområde som anges i punkt A skall skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än den som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, anses vara potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av denna kod.

En sådan beskattningsnivå kan vara en följd av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer.

I avsnitt B anges vidare i fem punkter omständigheter som bl.a. bör beaktas vid bedömningen av om skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre skattenivå än den normala i medlemsstaten är skadliga. En sådan punkt (punkt 1) är t.ex. att förmåner beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta

där. Ingen av punkterna tycks vara relevant såvitt avser modellerna för avskaffande av beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar och för CfcN.

Arbetet med en kod för företagsbeskattning har förts vidare av en arbetsgrupp, den s.k. Primarologruppen (efter dess brittiska ordförande Mrs Primarolo). Gruppen lämnade en rapport till Rådet den 29 november 1999, som Rådet den 28 februari 2000 beslutade offentliggöra utan att ta ställning till dess innehåll. Rapporten har således endast karaktär av ett förslag, och det pågår ett fortsatt arbete med att utforma ett underlag för ett eventuellt beslut av Rådet.

Rapporten består av en huvudtext med bilagor. I huvudtexten redogörs för bakgrunden och hur arbetet har bedrivits. Gruppen har delat in de potentiellt skadliga skattereglerna i sex områden. Ett av dessa benämns *Holdingbolag* . Beträffande detta område anförs i huvudsak följande (översatt från engelska inom utredningarna, alla punkter återges inte fullständigt).

47. Gruppen har noterat att det kan finnas affärsmässiga skäl för en koncern att ha holdingbolag i sin struktur. Men gruppen har också noterat att många holdingbolag etableras helt eller huvudsakligen av skatteskal.

48. Gruppen har övervägt ett antal åtgärder som undantar utdelningar från dotterbolag från beskattning. Gruppen har bedömt åtgärder som skadliga som tillåter undantag för utdelning från dotterbolag i utlandet när den bakomliggande vinsten har beskattats betydligt lägre i källstaten än vad den skulle ha gjort i medlemsstaten. Sådana åtgärder medför att inkomst från skatteparadis och andra skadliga regimer kan tas emot skattefritt i medlemsstaten. Åtgärder som är förenade med en lämplig cfc-lagstiftning har inte bedömts som skadliga.

49. I vissa stater är kapitalvinster på aktier i dotterbolag skattefria, i andra beskattas de men avräkning medges för utländska skatter och i ytterligare andra gäller speciella regler.

50. Gruppen har övervägt om åtgärder som undantar kapitalvinster från beskattning skall anses skadliga. Vissa medlemsstater ansåg detta, eftersom de bedömde att åtgärder av detta slag påverkar allokeringen av holdingbolag i Gemenskapen. Andra medlemsstater ansåg att bedömningen av sådana åtgärder faller utanför ramen för koden.

51. Gruppens slutsats var att asymmetriska åtgärder, som innebär att vinster är undantagna från beskattning men förluster avdragsgilla, skulle anses skadliga. Beträffande fall där vinster är undantagna från beskattning och avdrag inte medges för förluster hänvisade gruppen till punkt L i uppförandekoden. I den punkten konstaterade Rådet att bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som finns i

skattelagar och skatteavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk.

I bilaga A till rapporten finns det en beskrivning av de olika regler som har varit föremål för bedömning. Bilaga B innehåller en lista över reglerna där det anges om de ansetts skadliga eller ej. Det finns även en rapsodisk beskrivning av reglerna. I bilaga C förtecknas regler som ansetts skadliga uppdelade på stater.

Inom utredningarna har det gjorts ett försök till jämförelse mellan modellerna för avskaffande av beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar och för CfcN och de regler som av gruppen ansetts avse holdingbolag i syfte att försöka bedöma om modellerna skulle ha godtagits av Primarologruppen om den haft att ta ställning till dem. Min uppfattning är emellertid att underlaget för bedömningarna i rapporten inte har redovisats på ett tillräckligt systematiskt och tydligt sätt för att det skall vara möjligt att dra någon slutsats om detta.

5 Ingångsvärden

Mitt förslag: Det skall regleras vilka ingångsvärden för tillgångar och förpliktelser som skall gälla när svenska skatteregler inte tidigare har varit tillämpliga men till följd av ändrade förhållanden blir det. Det skattemässiga värdet av tillgångar skall i stort sett beräknas med utgångspunkt i den faktiska anskaffningsutgiften. Denna skall justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige. En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning, dock inte till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper.

Om en överföring av en tillgång till Sverige från en annan stat har medfört uttagsbeskattning i den andra staten, skall tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta skall dock gälla bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal.

Med att *skatteplikt inträder för en tillgång* avses här att en tillgång så att säga förs in i svensk skattemiljö. Skatteplikt kan inträda för en tillgång i följande huvudfall.

1. En fysisk person med hemvist i en annan stat som bedriver näringsverksamhet där flyttar till Sverige men fortsätter att bedriva verksamheten i den andra staten. Näringsverksamheten undantas inte från beskattning här genom ett skatteavtal.
2. Ett företag med hemvist i en annan stat bedriver näringsverksamhet här från en plats som inte är ett fast driftställe. Genom ändrade förhållanden blir platsen ett fast driftställe.

3. Ett skatteavtal upphör eller ändras på sådant sätt att en näringsverksamhet som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen.
4. Ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i Sverige som inte är undantaget från beskattning här.
5. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt ett skatteavtal är undantaget från beskattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige.

Fall där verksamheten har bedrivits genom ett svenskt handelsbolag har inte förtecknats. Förslagen i det följande avser även sådana fall. Ett exempel är att en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från någon som inte är det.

Ett överskott hos en utländsk juridisk person skall under vissa förutsättningar beskattas hos ett svenskt företag enligt CfcN. Om inte cfc-beskattning skett det föregående beskattningsåret måste ingångsvärden bestämmas. Detta fall behandlas inte i detta sammanhang, men i avsnitt 3.5 föreslås en lösning som anknyter till lösningen här avseende fall 1 och 2.

I rättsfallet RÅ 1999 ref. 19 (förhandsbesked) har bedömts en fråga om anskaffningsvärde som avser fall 3. En fysisk person som var bosatt i Sverige ägde sedan flera år andelar i danska skepp. Verksamheten hade beskattats endast i Danmark. På grund av att en nytt nordiskt skatteavtal trädde i kraft den 1 januari 1998 kom verksamheten att efter denna tidpunkt beskattas i Sverige. Skatterättsnämnden lämnade förhandsbesked om att skeppsandelarna vid beskattningen i Sverige skulle tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena den 1 januari 1998. I motiveringen anfördes bl.a. följande. Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), *KL*, skall som anskaffningsvärde för inventarier anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, den verkliga utgiften för deras anskaffande samt då inventarierna har förvärvats på annat sätt deras marknadsvärde vid förvärvet. Bestämmelsen avser enligt nämndens uppfattning inte att reglera anskaffningsvärdet i en situation när inventarier anskaffats under tid då verksamheten bedrivits i sådana former eller på sådant sätt att skatt för inkomsten inte skall

erläggas. Reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL liksom den angivna bestämmelsen i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL ger enligt nämndens uppfattning uttryck för den allmänna principen att beskattning skall – om inte annat särskilt angivits – ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden på besvär av Riksskatteverket.

Det är rimligt att från rättsfallet dra slutsatsen att enligt gällande rätt marknadsvärdet skall anses utgöra anskaffningsvärde även i fall 1, 2, 4 och 5.

Sverige har principiellt sett inte annat intresse i fall 1–5 än att beskattningen av näringsverksamheten korrekt återspeglar det ekonomiska resultatet efter tidpunkten för förändringen. Utgången i rättsfallet får därför anses materiellt riktig. Denna lösning har för övrigt föreslagits av Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen i betänkandet Verklig ledning (SOU 1995:134).

På ett praktiskt plan bör andra synpunkter anläggas. Marknadsvärden kan vara svåra att bestämma, ofta torde inte mer än ett ungefärligt intervall kunna anges. En skattskyldigs argumentering för ett värde som är för högt, t.ex. med stöd av till synes tillförlitliga värderingsintyg av föregivna auktoriteter, kan vara svår för skattemyndigheten att bemöta. Jag anser därför att en annan lösning bör väljas. Innebörden av denna är i stort sett att det skattemässiga värdet av tillgången skall beräknas med utgångspunkt i den faktiska anskaffningsutgiften. Denna skall justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

Lösningen utgår från fall 1 och 2. Det är fråga om situationer där skattskyldighet inträder för en fysisk eller juridisk person i fråga om inkomst av en redan pågående näringsverksamhet som personen bedriver och för vilken personen inte tidigare har varit skattskyldig.

Tekniskt sett skiljer sig lösningen för olika slag av tillgångar. Gemensamt är dock att tillgången skall anses anskaffad vid den tidpunkt när skattskyldigheten inträder. Anskaffningstidpunkten har betydelse bl.a. för beräkning av värdeminskningssavdrag.

I fråga om lager och pågående arbeten bör gälla att tillgången skall anses ha anskaffats för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Det innebär att olika särregler

för dessa slag av tillgångar, t.ex. om nedskrivning av lager i 17 kap. 4 § IL eller om löpande räkning i fråga om pågående arbeten, inte får tillämpas. Anskaffningsvärdet och det verkliga värdet bör bestämmas med tillämpning av 17 kap. 2 § IL.

Inventarier, byggnader och markanläggningar bör anses ha anskaffats för den faktiska anskaffningsutgiften minskad med schablonmässiga avskrivningar för varje räkenskapsår som den skattskyldige innehaft tillgången. Avskrivningssatserna bestäms lämpligen till 20 % för inventarier, 4 % för byggnader och 5 % (täckdiken och skogsvägar) eller 10 % (övriga markanläggningar) för markanläggningar.

Övriga tillgångar bör anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften minskad med av- eller nedskrivningar som kan ha gjort i räkenskaper hos den skattskyldige. Det är här fråga om bl.a. fordringar för sålda varor och tjänster, fastigheter samt värdepapper. Marknadsvärdet bör dock utgöra en övre gräns för vad som får tas upp.

Även värdet av skulder och andra förpliktelser behöver bestämmas. En förpliktelse bör tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. Om t.ex. garantiutfästelser har tagits upp med ett visst belopp i räkenskaper, bör dock den skattskyldige inte kunna hävda att belastningen av förpliktelsen är högre.

De förslag som nu har redovisats bör ha motsvarande tillämpning i fall 3, dvs. om inkomst av en pågående näringsverksamhet, för vilken skattskyldighet föreligger men undantag från beskattning gäller enligt ett skatteavtal, upphör att vara undantagen.

De redovisade förslagen bör tillämpas även i fall 4 och 5, dvs. då tillgångar överförs på ett sådant sätt att tillgångarna införs i svensk skattemiljö. Här har av tekniska skäl förslaget konstruerats så att fiktionen görs att skattskyldighet för inkomst av den näringsverksamhet som tillgången överförs till inträder vid tidpunkten för överföringen. Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning i den andra staten bör tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta bör dock gälla bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal.

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i ett nytt kapitel i IL, kap. 40 a. De bör träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas då eller senare.

6 Utländska skadeförsäkringsföretag

6.1 Allmänt

Bestämmelser om utländska skadeförsäkringsföretags rätt att bedriva verksamhet i Sverige finns i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige (*LUFV*). I *LUFV* skiljer man mellan EES-försäkringsgivare och försäkringsgivare från tredje stat.

Med *EES-försäkringsgivare* avses utländsk försäkringsgivare vars hemstat hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES*) och vars verksamhet inom EES står under finansiell tillsyn endast av den behöriga myndigheten i hemstaten (1 kap. 5 § första stycket 1 *LUFV*).

Med *försäkringsgivare från tredje stat* avses annan utländsk försäkringsgivare än EES-försäkringsgivare som enligt sin hemstats lag är en juridisk person (1 kap. 5 § första stycket 2 *LUFV*).

Enligt 1 kap. 2 § *LUFV* gäller lagen inte återförsäkringsrörelse. Den gäller inte heller för en EES-försäkringsgivare som deltar i koassuransverksamhet från ett utländskt driftställe i annan egenkap än ledande försäkringsgivare, om verksamheten avser vissa stora risker. I fråga om trafikförsäkring gäller *LUFV* om inte annat följer av trafikskadelagen (1975:1410).

6.1.1 EES-försäkringsgivare

EES-försäkringsgivare får enligt 2 kap. 1 § *LUFV* bedriva verksamhet i Sverige dels genom *sekundäretablering*, dels genom *gränsöverskridande verksamhet*. Etablering som sker genom generalagent eller filial eller genom generalrepresentation för försäkringsgivare i en försäkringssammanslutning är en sekundäretablering (1 kap. 8 § *LUFV*). Med gränsöverskridande verksamhet avses i fråga om skadeförsäkring att försäkring

avseende avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar en i Sverige belägen risk meddelas från ett utländskt driftställe utan förmedling av sekundäretablering eller dotterbolag i Sverige (1 kap. 13 § LUFV). Med "utländskt driftställe" avses i detta sammanhang en EES-försäkringsgivares huvudkontor, annat fast driftställe i hemstaten eller en filial i en annan EES-stat än hemstaten och Sverige.

För EES-försäkringsgivare är det, enligt 3 kap. 1 § LUFV, den behöriga myndigheten i försäkringsgivarens hemstat som har ansvaret för den finansiella tillsynen över verksamheten i Sverige. Den finansiella tillsynen omfattar kontroll av försäkringsgivarens solvens, försäkringstekniska avsättningar och skuldtäckning. Finansinspektionen (*FI*) ansvarar för tillsynen i övrigt. Denna avser bl.a. kontroll av att försäkringsgivaren iakttar gällande bestämmelser i fråga om konsumentskydd och försäkringsavtalsförhållanden. Enligt 3 kap. 3 § andra stycket LUFV gäller härvid att försäkringsgivaren skall hålla tillgångar, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning.

LUFV:s regler rörande EES-försäkringsgivare återspeglar vad som föreskrivs i EU:s omfattande regelverk för försäkringsverksamhet, vars grundläggande syfte är att genomföra en inre marknad för försäkringstjänster. Denna gemensamma försäkringsmarknad bygger på fyra grundläggande principer, nämligen principerna om en enda auktorisation, om hemstatstillsyn, om minimiharmonisering och om ett ömsesidigt erkännande.

Principen om en enda auktorisation innebär att ett försäkringsföretag som har erhållit auktorisation i en EU-stat har rätt att med stöd av denna bedriva försäkringsverksamhet som överensstämmer med koncessionen i alla EU-stater.

Principen om hemstatstillsyn innebär en koncentration av tillsynen till de behöriga myndigheterna i försäkringsgivarens hemstat.

Principerna om minimiharmonisering och om ömsesidigt erkännande innebär att en samordning av de nationella reglerna eftersträvas vad avser de bestämmelser som utgör en grundförutsättning för att principerna om en enda auktorisation och om hemstatstillsyn skall kunna tillämpas inom EU. En ordning med en enda auktorisation och hemstatstillsyn förutsätter att varje medlemsstat erkänner övriga medlemsstaters regler för finansiell rörelse och offentlig tillsyn som tillräckliga för att tillgodose värdstatens anspråk på sundhet i rörelsen. Därför har det i den

tredje generationens direktiv (92/49/EEG) lagts fast miniminivåer för harmoniseringen av grundläggande regler för verksamheten som t.ex. regler om prövning av större ägare, regler om soliditet [jfr 1 kap. 8 a § försäkringsrörelselagen (1982:713, *FRL*)] samt beräkning av tekniska reserver och placeringsregler.

När det gäller försäkringstekniska avsättningar anges i artikel 15 punkt 1 i den första generationens direktiv (73/239/EEG) att hemstaten skall föreskriva att varje försäkringsföretag gör tillräckliga tekniska avsättningar för hela verksamheten. Vidare anges att storleken av avsättningarna skall bestämmas enligt de regler som fastställts i direktiv 91/674/EEG rörande årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Enligt artikel 56 i det sistnämnda direktivet måste de tekniska avsättningarna vid varje tidpunkt vara så stora att företaget kan uppfylla alla åtaganden som rimligen kan förutses uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal. Bestämmelser rörande avsättningar för ej intjänade premier, kvarstående risker och oreglerade skador finns i artiklarna 57, 58 resp. 60. I Rådets direktiv 92/49/EEG anges att den nödvändiga samordningen av medlemsstaternas regler för tekniska avsättningar har genomförts genom direktiv 91/674/EEG och att denna samordning möjliggör ett ömsesidigt erkännande av sådana avsättningar (punkt 12 i ingressen).

6.1.2 Försäkringsgivare från Schweiz

Försäkringsgivare från Schweiz får efter särskilt tillstånd av FI bedriva skadeförsäkringsrörelse genom generalagent eller filial i Sverige [1 § förordning (1996:222) om schweiziska försäkringsföretags skadeförsäkringsverksamhet i Sverige, jfr 1 kap. 1 § andra stycket LUFV].

Bakgrunden till denna särreglering är ett år 1989 mellan Schweiz och EG träffat avtal om annan direkt försäkring än livförsäkring, som också har införlivats i EG:s rättsordning (se prop. 1994/95:184 s. 242 f.). Avtalet innehåller regler om rätt för försäkringsföretag med säte inom gemenskapen att etablera sig och driva skadeförsäkringsverksamhet i Schweiz och omvänt. I ett rådsdirektiv (91/371/EEG) anges att avtalet med Schweiz innebär ett undantag från första skadeförsäkringsdirektivets regler för inom gemenskapen etablerade agenturer och filialer med huvudkontor utanför gemenskapen. Av artikel 5 i anslutningsfördraget

och 2 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen följer att avtalet är bindande för Sverige.

Avtalet innebär att Sverige i förhållande till Schweiz i princip skall tillämpa de regler om etablering och drivande av skadeförsäkringsverksamhet som följer av första skadeförsäkringsdirektivet med de ändringar och tillägg som gjorts genom turistassistansdirektivet, kreditförsäkringsdirektivet, rättsskyddsdirektivet och det andra försäkringsdirektivet (se 2 och 3 §§ förordningen om schweiziska försäkringsföretags skadeförsäkringsverksamhet i Sverige). Schweiziska skadeförsäkringsföretag som omfattas av förordningen är följaktligen undantagna från kravet att deponera värdehandlingar här (4 § förordningen) samt har att följa schweiziska bestämmelser vad gäller kapitalbas, solvensmarginal och garantibelopp (9 § första stycket förordningen).

Gränsöverskridande verksamhet omfattas inte av avtalet.

6.1.3 Övriga försäkringsgivare från tredje stat

Försäkringsgivare från tredje stat får bedriva verksamhet i Sverige om de har koncession (4 kap. 1 § första stycket LUFV). Koncession meddelas av FI eller – om ärendet är av principiell betydelse eller särskild vikt – av regeringen (4 kap. 4 § första stycket LUFV). Försäkringsrörelse kan bedrivas från en generalagentur eller en filial i Sverige.

En försäkringsgivare från tredje stat kan även få tillstånd att i Sverige marknadsföra försäkringar avseende här belägna risker (4 kap. 1 § andra stycket LUFV). Marknadsföringen skall ske genom förmedling av försäkringsgivare som har koncession i Sverige. Båda försäkringsgivarna skall ingå i samma koncern eller ha ett samarbetsavtal med varandra.

Försäkringsgivaren skall som säkerhet för direkt försäkringsrörelse i Sverige deponera värdehandlingar i svensk bank i enlighet med de villkor som FI uppställer (5 kap. 1 § LUFV). Vidare uppställs krav på att försäkringsgivaren i Sverige skall redovisa försäkringstekniska avsättningar såvitt avser direkt försäkringsrörelse (5 kap. 5 § LUFV). Bestämmelserna motsvarar dem som finns i 7 kap. 1 § första stycket FRL, se avsnitt 6.3.1.

FI handhar tillsynen över försäkringsgivare från tredje stat (6 kap. 1 § LUFV). Tillsynen innefattar rätt att granska den i Sverige bedrivna verksamheten. Företrädaren är skyldig att hålla

tillgångar, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning (6 kap. 6 § LUFV).

6.1.4 Soliditetsregler

Som framgått ovan (avsnitt 6.1.1) innefattar EU:s försäkringsdirektiv bl.a. regler om försäkringsgivares soliditet. Soliditetsreglerna i den första generationens försäkringsdirektiv har införlivats med svensk rätt (se främst prop. 1992/93:257 s. 114–118) och finns i 1 kap. 8 a § och 7 kap. 22–29 §§ FRL. Enligt 7 kap. 24 § FRL gäller därvid att kapitalbasen för skadeförsäkringsrörelse får omfatta vissa närmare angivna poster, t.ex. inbetalt aktiekapital och övrigt eget kapital. FI får därutöver medge att också andra poster än de i lagen angivna får ingå i kapitalbasen. Genom den tredje generationens försäkringsdirektiv (artikel 24 i tredje skadeförsäkringsdirektivet) har katalogen över de poster som får ingå i kapitalbasen utvidgats. Denna utvidgning har dock inte föranlett någon ändring i FRL (se prop. 1994/95:184 s. 209).

6.1.5 Filialer

Försäkringsverksamhet som bedrivs i form av en filial till ett utländskt företag omfattas såväl av LUFV som av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., *filiallagen*, (1 kap. 10 § andra stycket LUFV, jfr 3 § 4 *filiallagen*). Generalagenter och generalrepresentationer omfattas däremot inte av *filiallagen*.

Enligt 11 § *filiallagen* skall en filial ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt [jfr 2 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078), *BFL*]. Denna bokföring skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor (12 §). Verkställande direktören skall till registreringsmyndigheten ge in redovisningshandlingar och revisionsberättelse för filialen samt för moderföretaget, om de har gjorts offentliga i företags hemstat (13 §). För filialens bokföring och revision gäller i tillämpliga delar vad som är föreskrivet för ett svenskt företag av motsvarande slag (14 § första stycket). Detta innebär *dels* att en filial skall följa *BFL* och god redovisningssed, *dels* att resultatet av verksamheten skall beräknas enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag verksamt i Sverige.

Filialer till försäkringsföretag med hemvist inom EES

Filialer till företag med hemvist inom EES är – till skillnad mot filialer till företag i tredje stat – undantagna från skyldigheten att upprätta årsredovisning (14 § andra stycket filiallagen). Däremot föreligger samma skyldighet som för övriga filialer att ge in redovisningshandlingar och revisionsberättelse för företaget i dess helhet. Om en filial är skyldig att avsluta den löpande bokföringen men inte skyldig att upprätta årsredovisning, skall den upprätta ett årsbokslut enligt bestämmelserna i BFL. Ett årsbokslut skall bestå av resultaträkning och balansräkning samt tilläggsupplysningar (6 kap. 4–9 §§ BFL). Enligt 14 a § filiallagen får regeringen, eller efter regeringens bemyndigande, FI utfärda närmare föreskrifter om avfattning och innehåll i den redovisning som skall lämnas för verksamhet i filial till, såvitt nu är av intresse, utländskt försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). Sådana föreskrifter har lämnats i FI:s föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag (FFFS 1999:17).

Vid upprättandet av ett årsbokslut gäller, enligt 1 kap. 1 § fjärde stycket FFFS 1999:17, bestämmelserna i 2 kap. 2 § och 3–5 kap. ÅRFL med undantag av hänvisningen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554). Bestämmelserna innebär att filialer till skadeförsäkringsföretag från EES-stater skall upprätta balans- och resultaträkningar enligt samma regler som svenska skadeförsäkringsföretag. Bl.a. skall försäkringstekniska avsättningar tas upp i balansräkningen med tillämpning av 7 kap. 1 och 2 §§ FRL (4 kap. 9 § ÅRFL).

Filialer till försäkringsföretag med hemvist i tredje stat

Filialer till skadeförsäkringsföretag med hemvist i tredje stat (inkl. Schweiz) skall upprätta årsredovisning i huvudsak enligt samma regler som för svenska skadeförsäkringsföretag (14 och 14 a §§ filiallagen samt FFFS 1999:17).

6.1.6 Generalagenter och generalrepresentationer

Enligt 1 kap. 9 § första stycket LUFV avses med *generalagent* en fysisk eller juridisk person som har till uppgift att leda och sköta en utländsk försäkringsgivares försäkringsrörelse i Sverige. Av 1 kap. 9 § tredje stycket LUFV framgår att en generalagent skall ha fullmakt att ingå för försäkringsgivaren bindande rättshandlingar med tredje man samt att ta emot stämning för den utländska försäkringsgivaren och själv eller genom annan tala och svara för denne.

En *försäkringssammanslutning* är enligt 1 kap. 11 § LUFV en sammanslutning av fysiska eller juridiska personer som utan solidariskt ansvar meddelar försäkringar. Lloyd´s i London är ett exempel på en försäkringssammanslutning. Vid tillämpning av LUFV skall samtliga medlemmar i sammanslutningen som grupp anses som försäkringsgivare. Enligt 1 kap. 12 § första stycket LUFV avses med *generalrepresentation* en utländsk försäkringssammanslutnings representation i Sverige. Representationen skall förestås av ett ombud som ansvarar för den verksamhet som försäkringsgivare i sammanslutningen driver. Enligt tredje stycket skall försäkringsgivarna utfärda fullmakt för ombudet att vid tvister som rör ingångna försäkringsavtal ingå för försäkringsgivarna bindande rättshandlingar och att för deras räkning ta emot stämning samt själv eller genom annan tala och svara för dem.

Som redan nämnts (avsnitt 6.1.5) omfattas etablering genom generalagent eller generalrepresentation inte av filiallagens bestämmelser (se 1 kap. 10 § andra stycket LUFV jämförd med 3 § 4 filiallagen). Några redovisningsregler motsvarande dem som gäller för filialer finns inte för utländska försäkringsgivare som etablerar sig här genom generalagent eller generalrepresentation. I samband med att försäkringsrörelsereglerna moderniserades berördes frågan om det skulle införas nya redovisningsregler för dessa försäkringsgivare. Regeringen fann dock att detta fick avvakta och anförde följande (prop. 1998/99:87 s. 383):

I LUFV ställs krav, som gäller samtliga etableringsformer, på att Finansinspektionen skall ha rätt att granska den verksamhet som drivs i Sverige samt att räkenskaper och andra handlingar som rör den svenska försäkringsverksamheten skall hållas tillgängliga för granskning. För försäkringsgivare från tredje land finns bl.a. krav på koncession och deposition. Enligt 6 kap. 3 § LUFV skall företrädaren utan anmaning lämna Finansinspektionen bl.a. en redogörelse för försäkringsgivarens verksamhet i Sverige och ett intyg om depositionen.

Beräkningen av de försäkringstekniska avsättningarna regleras i 5 kap. 5 § LUFV. De tillgångar som används för skuldtäckning skall finnas i Sverige och företrädaren skall föra ett register över dessa.

De försäkringstekniska avsättningarna och de tillgångar som motsvarar dessa utgör de väsentligaste balansposterna i ett försäkringsbolags redovisning. Det är också dessa poster som har en särställning vid säkerställandet av försäkringstagarnas intressen. Något krav på att de försäkringsgivare från tredje land som bedriver verksamhet i Sverige genom en generalagent, i likhet med en filial, även skall upprätta årsbokslut och redovisning enligt bokföringslagen och årsredovisningslagen (1995:1554) avseende den försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige samt åläggas ett revisionskrav är inte påkallat enbart med hänsyn till Finansinspektionens tillsyn.

En särskild utredare har nyligen tillkallats med uppgift att bl.a. analysera om det är möjligt och lämpligt att gå över till konventionell beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag (dir. 1998:74). Den frågan är starkt kopplad till frågan om redovisningsregler för utländska försäkringsgivare som driver verksamhet i Sverige. I avvaktan på utredningens analys bör inte ställning tas till frågan om redovisningsregler för utländska försäkringsgivare som driver verksamhet i Sverige genom en generalagent.

6.2 Uppgifter om utländska skadeförsäkringsföretag verksamma i Sverige

År 1999 var 22 utländska skadeförsäkringsföretag verksamma i Sverige. Av verksamheterna bedrevs nio genom filial, sju genom generalagent och resterande sex genom generalrepresentation. Verksamheternas samlade bruttopremieinkomster av direktförsäkring uppgick till 2,5 miljarder kr vilket kan jämföras med de totala bruttopremieintäkterna för skadeförsäkringar som uppgick till 53,3 miljarder kr.

6.3 Beskattning av försäkringsföretag

Bestämmelserna om försäkringsföretags beskattning finns i 39 kap. 2–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), *IL*. Sådana företag beskattas enligt olika metoder beroende på om företaget är ett livförsäkringsföretag eller ett skadeförsäkringsföretag.

Definitionen av skadeförsäkringsföretag är kopplad till definitionen av livförsäkringsbolag i 1 kap. 4 § FRL. Ett *livförsäkringsbolag* är enligt denna definition ett bolag som uteslutande eller så gott som uteslutande driver direkt livförsäkringsrörelse enligt 2 kap. 3 b § FRL eller rörelse avseende återförsäkring av

livförsäkring. Med *skadeförsäkringsföretag* förstås annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Utländska försäkringsföretags karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag bedöms med hänsyn endast till den rörelse som företaget driver från fast driftställe i Sverige (39 kap. 2 § tredje stycket IL).

Av bestämmelsernas utformning följer att utländska försäkringsgivare som bedriver verksamhet i Sverige genom filial eller generalagent normalt har fast driftställe här (1 kap. 9 och 10 §§ LUFV jämförd med 2 kap. 29 § IL). För inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe föreligger skattskyldighet i Sverige. Även verksamhet som bedrivs genom generalrepresentation kan utgöra ett fast driftställe.

I skattehänseende görs även skillnad mellan svenska och utländska skadeförsäkringsföretag.

6.3.1 Svenska skadeförsäkringsföretag

Svenska skadeförsäkringsföretag beskattas i huvudsak enligt samma regler som andra rörelsedrivande företag. Det är alltså fråga om en nettovinstbeskattning där inkomsten utgörs av överskottet av försäkringsrörelsen. Vid fastställandet av inkomsten gäller – utöver vanliga regler för näringsverksamhet – enligt 39 kap. 6 § IL att avdrag får göras för

- avgifter och bidrag som erlagts till kommun, förening eller sammanslutning som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador vilka faller inom ramen för den bedrivna rörelsen,
- ökning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning,
- ökning av säkerhetsreserv, samt
- utbetalad återbäring och verkställd premieåterbetalning.

Minskning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv (samt vissa fonder som avsättningar inte längre får göras till) skall tas upp som intäkt.

Försäkringstekniska avsättningar för egen räkning

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning förstås enligt 39 kap. 7 § IL avsättningar enligt 7 kap. 1 § första stycket FRL minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet. I den nämnda paragrafen i IL anges bl.a. avsättningar för ej intjänade premier och kvardröjande risker, oreglerade skador, garanterad återbäring samt utjämningsavsättning för kreditförsäkring (jfr FFFS 1999:7).

Utgångspunkten är att avsättningarna skall motsvara det belopp som fordras för att försäkringsföretaget vid varje tidpunkt skall kunna uppfylla de åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal. Bestämmelserna fick sin nuvarande utformning i samband med att försäkringsredovisningsdirektivet införlivades med svensk rätt. Eftersom FRL:s regler om försäkringstekniska avsättningar är relativt allmänt hållna har de kompletterats med föreskrifter samt allmänna råd om klassificering och värdering, såvitt här är av intresse i FFFS 1999:17.

Avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker

Reglerna om beräkning av denna avsättning genomgick flera ändringar i samband med att reglerna i artikel 19 i EG:s tredje livförsäkringsdirektiv och artikel 17 i första livförsäkringsdirektivet i dess lydelse enligt artikel 18 i tredje livförsäkringsdirektivet införlivades med svensk rätt (se prop. 1994/95:184 s. 131). Därefter infördes även för skadeförsäkringsrörelse regler, motsvarande artikel 25 och 26 i försäkringsdirektivet, om huvudprinciperna för beräkningen av denna avsättning (se prop. 1995/96:10, del 4).

Vad som skall beaktas inom ramen för ej intjänade premier och kvardröjande risker eller för andra försäkringstekniska avsättningar resp. eget kapital går inte enkelt och entydigt att peka ut. En allmän utgångspunkt är dock att de försäkringstekniska avsättningarna endast skall motsvara vad som utifrån betryggande antaganden med rimliga tillägg sannolikt kan komma att behöva infrias för ingångna försäkringsavtal. Tillägg som har karaktären av mera allmänna konsolideringsreserver bör beaktas inom ramen för eget kapital (se prop. 1998/99:87 s. 224).

Avsättningen för ej intjänade premier och kvardröjande risker skall i enlighet härmed motsvara summan av alla ej intjänade premier och kvardröjande risker som var för sig svarar mot ett enskilt försäkringsavtal. Uppskattade ersättningsbelopp för framtida försäkringsfall, driftkostnader för redan ingångna försäkringsavtal samt ett för bolaget beräknat tillägg som behövs för att möta förluster på grund av kvardröjande risker skall också beaktas. Statistiska metoder används oftast som hjälpmedel för att uppskatta hur många och hur stora försäkringsfall som kan uppkomma. Hänsyn tas också till iakttagna trender och prognoser om kostnadsökningar.

I stället för att beräkna avsättningen individuellt för varje skadeförsäkringsavtal får den beräknas enligt en kollektiv beräkningsmetod. En sådan beräkning godtas dock endast om den sker med en försäkringsmatematiskt vedertagen metod och kan bedömas ge i stort sett samma resultat som om beräkningen hade skett för varje försäkring (7 kap. 2 § första stycket FRL).

Avsättning för oreglerade skador

De försäkringstekniska avsättningarna omfattar också ansvarigheten för inträffade oreglerade försäkringsfall, kostnader som beräknas uppkomma för regleringen av dessa samt återbäring som har förfallit till betalning, men ännu inte betalats ut (7 kap. 1 § första stycket 2 FRL).

Avsättningen för oreglerade skador skall beräknas särskilt för varje försäkringsfall. Statistiska metoder får användas om dessa, med beaktande av skadornas art, leder till en tillräcklig avsättning (7 kap. 1 § tredje stycket FRL). Avsättningen beräknas till uppskattad slutlig kostnad för att tillgodose alla krav som beror på händelser som redan inträffat, med avdrag för belopp som redan betalats ut med anledning av ersättningskraven. Vidare ingår framtida kostnader för reglering av inträffade försäkringsfall där regleringen påbörjats men ännu inte avslutats. Genom avsättningen skall också beaktas inträffade men ej inrapporterade skador. Beräkningen av sådana okända skador skall ske på basis av företagets erfarenhet och skadeutfall (40 § i bilaga 3 till FFFS 1999:17).

Avsättning för garanterad återbäring

Med garanterad återbäring avses visst eller vissa i framtiden utfallande nominellt eller realt bestämda belopp som försäkrings-tagaren eller annan ersättningsberättigad har en ovillkorlig rätt till. En sådan rätt kan uppkomma *dels* genom villkor i försäkrings-avtalet, *dels* genom att bolaget ensidigt gjort en sådan utfästelse. Avsättningar skall göras uppdelat på skade- och livförsäkrings-rörelsen.

Som ovan nämnts ingår sådan återbäring som förfallit till betalning men ännu inte betalats ut i avsättningen för oreglerade skador.

Utjämningsavsättning

Skadeförsäkringsbolag som meddelar kreditförsäkring skall enligt 7 kap. 1 § första stycket 5 jämfört med 12 kap. 9 a § FRL göra särskilda avsättningar att användas för förlusttäckning inom denna försäkringsklass (utjämningsavsättning). Enligt förarbetena (prop. 1992/93:257 s. 115 och 200) är utjämningsavsättningen en extra säkerhet utöver kapitalbasen som får användas endast för förlust-täckning av kreditförsäkringsverksamheten. Reglerna härom infördes i samband med att EES-avtalet genomfördes och innebär att utjämningsavsättningen upp till viss nivå skall redovisas som en försäkringsteknisk avsättning (se prop. 1992/93:257 s. 114 ff.). Avsättningarna skall för året motsvara 75 % av det tekniska över-skottet i kreditförsäkringsrörelse, men får inte överstiga 12 % av premieintäkten för egen räkning. Avsättningarna skall göras till dess de motsvarar 150 % av den högsta årliga premieintäkten för egen räkning under de fem föregående räkenskapsåren. Bolag vilkas årliga premieinkomst av kreditförsäkring understiger 4 % av bolagets totala premieinkomst och ett belopp motsvarande 2 500 000 euro behöver inte göra avsättningar till utjämningsav-sättning.

Säkerhetsreserv

Med säkerhetsreserv avses en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svarbedömbara faktorer till den del reserven inte överstiger vad

som behövs för en tillfredsställande konsolidering (39 kap. 8 § IL). FI har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsbolags redovisning av säkerhetsreserv, FFFS 1999:19. Av föreskrifterna framgår att maximal säkerhetsreserv utgörs av summan av maximibeloppen per försäkringsgren. För en viss försäkringsgren beräknas maximibeloppet som en andel av premieinkomsten (P) plus en andel av avsättning för oreglerade skador (E). I föreskrifterna ges vidare formler, vilka bestämts med stöd av erfarenhet och teoretiska överväganden, som skall användas för bestämmande av skadeförsäkringsbolags maximibelopp (maximibeloppet för hem- och villaförsäkring är t.ex. $0,80P + 0,15E$ och för sjöfartsförsäkring $1,75P + 0,15E$).

6.3.2 Utländska skadeförsäkringsföretag

Utländska skadeförsäkringsföretag som driver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige schablonbeskattas. Denna schablonbeskattning innebär att överskottet av försäkringsverksamheten anses utgöra 2 % av företagets premieinkomst av den försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige (39 kap. 10 § IL). I den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) fanns i 2 § 6 mom. tolfte stycket *dels* en bestämmelse motsvarande 39 kap. 10 § IL, *dels* en definition av *premieinkomst*. Enligt denna definition förstods med *premieinkomst* "bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier". Med anledning av vad lagrådet yttrande över förslaget till ny inkomstskattelag gjordes en redaktionell ändring i bestämmelsen varvid denna definition togs bort (se prop. 1999/2000:2, del 2 s. 449 f).

Detta system för beskattning av utländska försäkringsföretag har i princip gällt sedan den upphävda kommunalskattelagens (1928:370) tillkomst år 1928. Innan dess hade det utbildats en praxis enligt vilken en agentur för ett utländskt försäkringsföretag taxerades för 16 % av agenturens premieinkomst under året efter avdrag för under året erlagda återförsäkringspremier (se prop. 1927:102 s. 389). Sedermera godtogs att 10 % av den svenska premieinkomsten togs upp till beskattning. Avdrag medgavs därvid inte för återförsäkringspremier (RÅ 1927 ref. 55).

I samband med kommunalskattelagens tillkomst infördes uttryckliga regler om att utländska skadeförsäkringsföretag skall schablonbeskattas för den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen.

Avsikten med schablonbeskattningen är att företagen skall träffas av en beskattning som i princip motsvarar den som svenska skadeförsäkringsföretag träffas av. Till grund för beskattningsnivån ligger därför en jämförelse med lönsamhetsnivån i de svenska försäkringsföretag som bedriver en likartad verksamhet (se prop. 1973:51 s. 11), vilket medför att en översyn av nivån måste ske med vissa mellanrum. Procentsatserna har i enlighet härmed justerats ett antal gånger, senast år 1985.

6.3.3 Uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

Enligt 2 kap. 20 § första stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (*LSK*) skall företag som omfattas av ÅRFL till sin självdeklaration foga årsredovisningen. Utländskt skadeförsäkringsföretag som driver försäkringsrörelse i Sverige skall enligt andra stycket i samma lagrum i stället lämna uppgift om premieinkomster.

I 2 kap. 22 § andra stycket *LSK* finns det en särskild bestämmelse för inländska skadeförsäkringsföretag. Enligt denna skall sådana företag lämna en bestyrkt kopia av handling som visar hur resultaträkningen och balansräkningen slutligt fastställts samt hur vinsten disponerats.

6.4 Schablonbeskattningens förenlighet med skatteavtal och EG-rätten

I ett förhandsbeskedsärende har frågan om schablonbeskattningens förenlighet med bestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet varit föremål för prövning, se RÅ 1999 ref. 58. Skatterättsnämnden fann att schablonbeskattningen stred mot såväl artikel 27 punkt 1 i 1996 års nordiska skatteavtal (den s.k. medborgarskapsregeln) som mot EES-avtalet. Mot denna bakgrund fann Skatterättsnämnden att ett norskt skadeförsäkringsföretag hade rätt att för varje taxeringsår välja att bli schablonbeskattat eller beskattat enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Skatterättsnämnden motiverade sitt beslut på följande sätt:

Enligt artikel 27 punkt 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skall medborgare i en avtalsslutande stat inte i annan avtalsslutande stat bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av

annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad (medborgarskapsregeln). Enligt artikel 3 punkt 1 g) i avtalet åsyftar uttrycket "medborgare" också bolag som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalslutande stat. Sökandebolaget har – enligt interna norska regler och enligt avtalet – hemvist i Norge.

Ett svenskt försäkringsaktiebolag kan upprätta filial i annat EES-land (jfr 2 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen, SFS 1982:713). Stiftare av svenskt försäkringsaktiebolag kan vara bl.a. fysisk person som är bosatt inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet liksom juridisk person som bildats enligt lagstiftningen i en stat inom detta område (2 kap. 1 § försäkringsrörelselagen). Verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter skall vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, i särskilda fall tillåter något annat (8 kap. 4 § försäkringsrörelselagen). Bolagsstämman skall hållas på den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte eller på den ort som föreskrivits i bolagsordningen (9 kap. 4 § jämförd med 2 kap. 5 § försäkringsrörelselagen).

Av de nämnda bestämmelserna drar nämnden slutsatsen att ett svenskt försäkringsaktiebolag numera kan ha sin verkliga ledning i Norge (jfr RÅ 1995 not. 96). Enligt den norska skatteloven anses utländska aktiebolag som hemmahörande i Norge om den faktiska ledningen äger rum i landet (se SOU 1995:134 s. 48). Vid sådant förhållande kan ett svenskt försäkringsaktiebolag komma att anses ha hemvist i Norge vid tillämpningen av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (jfr artikel 4 punkt 3 i avtalet). Ett svenskt försäkringsaktiebolag skulle m.a.o. kunna befinna sig "under samma förhållanden" som sökandebolaget. En prövning mot den angivna bestämmelsen bör därför ske. Det skulle kunna hävdas att sökandebolaget redan med stöd av bestämmelserna i artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har rätt att bli beskattat för nettovinsten (jfr artikel 7 punkt 3 och kommentaren till motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital). Nämnden finner att sökandebolaget har denna rätt i vart fall enligt artikel 27 punkt 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet vilken enligt sin ordalydelse är tillämplig i förevarande fall och som uttryckligen förbjuder beskattning av annat slag än den beskattning som bolag med hemvist i Sverige är eller kan bli underkastat.

EES-avtalet (som omfattar Norge) gällde tidigare som svensk lag enligt SFS 1992:1317, se prop. 1994/95:19 s. 542 ff. Numera följer detta av Sveriges medlemskap i EU/EG och därav föranledda implementeringar av gemenskapsrätten. Artikel 31 i EES-avtalet motsvarar artikel 52 i Romfördraget (prop. 1991/92:170 s. 70–71). Enligt artikel 6 i EES-avtalet skall bestämmelser i EES-avtalet i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Romfördraget tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknande av EES-avtalet.

Artikel 31 i EES-avtalet är till ordalydelsen inte identisk med artikel 52 i Romfördraget. I båda fallen föreskrivs dock rätt till fri etablering i annan medlemsstat respektive EES-stat. Etableringsfriheten innefattar enligt båda artiklarna rätt att utöva verksamhet på de villkor som

etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Bolag som är bildat enligt en stats lagstiftning skall därvid likställas med fysisk person som är medborgare i staten ifråga (art. 34 i EES-avtalet resp. art. 58 i Romfördraget). EES-avtalet undertecknades den 2 maj 1992. I en dom den 28 januari 1986 (mål nr 270/83, Avoir Fiscal-målet) har EG-domstolen slagit fast att en filial till ett bolag i en medlemsstat i det fall filialen i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag i princip har rätt att erhålla likabehandling med ett sådant bolag. Beträffande domen ifråga kan anmärkas att franska bolag beskattas i Frankrike endast för verksamhet som bedrivs där varför det med större tyngd kunde hävdas i det fallet att utländska filialer och franska bolag beskattades på i princip samma sätt.

Medan svenska bolag beskattas här för all sin inkomst beskattas utländska bolag med filial här endast för den del av verksamheten som är hänförlig till filialen. Enligt nämndens mening utgör denna skillnad inget bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om nettovinstbeskattning på inkomst som uppbärs av en här etablerad filial till ett bolag i en EES-stat som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Reglerna i artikel 31 i EES-avtalet liksom i artikel 52 i Romfördraget avser att garantera att investerare från en EES-stat respektive en EG-medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan EES-stat/medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets egna medborgare. Av det angivna rättsfallet framgår också att de utländska investerarna har rätt att få en sådan konkurrens på lika villkor oavsett om de väljer att etablera sig i form av en filial i stället för i form av ett dotterbolag.

Nämnden finner med hänsyn till det ovan anförda att sökandebolaget, om det så önskar, har rätt att för verksamheten i Sverige få bli beskattat som ett svenskt skadeförsäkringsbolag.

Förhandsbeskedet överklagades av Riksskatteverket. Regeringsrätten fann i likhet med Skatterättsnämnden att schablonbeskattningen stred mot medborgarskapsregeln i avtalet och att företaget därför hade rätt att begära inkomstbeskattning enligt de regler som gäller för svenska skadeförsäkringsföretag. Regeringsrätten fann vidare – med ändring av Skatterättsnämndens beslut – att bestämmelsen i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL (nuvarande 39 kap. 10 § IL), sedd i sitt sammanhang, skall tolkas så att en förutsättning för schablonbeskattning är att företaget inte tidigare har beskattats konventionellt. I domskälen anförde Regeringsrätten följande:

I 2 § 6 mom. SIL föreskrivs olika beskattningsmetoder för svenska och utländska skadeförsäkringsföretag. De svenska företagen beskattas enligt femte och sjätte styckena i momentet för överskottet av försäkringsrörelsen, beräknat med avdrag för bl. a. driftkostnader, ökning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv, utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning (konventionell beskattning). För de utländska företagen gäller enligt tolfte stycket i samma moment att de beskattas för belopp som motsvarar två procent av bruttobeloppet av årets försäkringspremier (schablonbeskattning).

Huvudfrågan i målet är om sökandebolaget, trots sin egenskap av utländskt skadeförsäkringsföretag, kan begära konventionell beskattning på den grunden att schablonbeskattningen innefattar en otillåten diskriminering. Om denna fråga besvaras jakande, uppkommer vidare frågan om bolaget har möjlighet att år från år fritt välja mellan de båda beskattningsmetoderna eller om valet av konventionell beskattning vid en viss taxering skall – i enlighet med Riksskatteverkets andrahandsyrkande – anses medföra att en schablonbeskattning i fortsättningen är utesluten.

Skatterättsnämnden har i det överklagade förhandsbeskedet funnit att möjligen redan artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och i varje fall diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 1 i samma avtal (medborgarskapsregeln) ger sökandebolaget rätt att begära konventionell beskattning. En förutsättning för att medborgarskapsregeln skall vara tillämplig är att en jämförelse kan göras mellan den beskattning som bolaget underkastas i Sverige och beskattningen av ett tänkt svenskt företag som befinner sig "under samma förhållanden" som bolaget. Regeringsrätten ansluter sig till nämndens bedömning att bestämmelserna i försäkringsrörelselagen (1982:713) numera inte hindrar att ett svenskt försäkringsaktiebolag har sin verkliga ledning i Norge och därmed – på grund av de interna norska reglerna i förening med dubbelbeskattningsavtalets reglering av fall av s.k. dubbelt hemvist – skall anses ha hemvist i Norge vid tillämpningen av avtalet. Detta innebär i sin tur att det tänkta svenska företaget på grund av avtalet kommer att vara endast inskränkt skattskyldigt i Sverige och i detta hänseende således kommer att befinna sig i samma situation som sökandebolaget. Mot denna bakgrund delar Regeringsrätten nämndens uppfattning att en jämförelse med ett svenskt företag "under samma förhållanden" är möjlig (jfr beträffande denna fråga Avery Jones m.fl. i *British Tax Review* 1991 s. 359 ff., särskilt s. 364 och 376) samt att medborgarskapsregeln med hänsyn härtill är tillämplig. Regeln medför att sökandebolaget har rätt att begära konventionell beskattning.

Redan på grund av det anförda kan konstateras att sökandebolaget har rätt att för sin planerade verksamhet i Sverige beskattas enligt samma regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Vid sådant förhållande saknar Regeringsrätten anledning att gå in på den av Skatterättsnämnden behandlade frågan om betydelsen i förevarande fall av artikel 31 i EES-avtalet.

Det hittills sagda innebär således att sökandebolaget med stöd av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet kan begära konventionell beskattning. Därmed aktualiseras frågan om bolaget har rätt att, såsom anges i Skatterättsnämndens förhandsbesked, från det ena året till det andra fritt växla mellan de båda beskattningsmetoderna. Svaret på den frågan bestäms inte av dubbelbeskattningsavtalet utan är beroende utslutande av hur de internrättsliga reglerna i 2 § 6 mom. SIL skall tolkas.

Av lagtexten framgår att den konventionella beskattningen och schablonbeskattningen är två separata system och att reglerna inte är konstruerade för att ge utrymme för en växling mellan systemen (tanken på en valrätt avvisades uttryckligen i prop. 1927:102 s. 394). Den omständigheten att reglerna på grund av Sveriges internationella åtaganden kan genombrytas på så sätt att utländska skadeförsäkringsföretag ges möjlighet att gå över från schablonbeskattning till konventionell beskattning behöver inte innebära att en övergång i

motsatt riktning skall tillåtas. En sådan övergång skulle, i avsaknad av särskild reglering, kunna medföra betydande tillämpningsproblem och ge materiellt helt felaktiga effekter, t.ex. i det fallet att företaget vid konventionell beskattning har gjort avdrag för reserveringar som skall återföras det påföljande året. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att bestämmelsen i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL, sedd i sitt sammanhang, bör tolkas så att en förutsättning för schablonbeskattning är att företaget inte tidigare har beskattats konventionellt. Detta betyder med andra ord att en övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning inte skall anses tillåten. Förhandsbeskedet skall följaktligen ändras i nu angivet hänseende.

6.5 Skadlig skattekonkurrens och otillåtet statsstöd

Den svenska schablonbeskattningen av utländska skadeförsäkringsbolag enligt 39 kap. 10 § IL har tagits upp i den s.k. Primarologruppens rapport (jfr avsnitt 4.3), se punkt B9 i rapporten. Gruppen fann att schablonbeskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag inte kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens.

I rapporten "Toward Global Tax Co-operation" har OECD tagit upp schablonbeskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag som en sådan skatteregim som eventuellt kan anses innefatta skadlig skattekonkurrens.

Europeiska kommissionen har ifrågasatt om inte bestämmelserna utgör otillåtet statsstöd.

6.6 Utländska regler

6.6.1 Danmark

Försäkringsverksamhet som bedrivs av aktiebolag beskattas i princip enligt de allmänna för bolag gällande beskattningsreglerna. Dock beskattas endast 66 % av utdelning på portföljaktier.

Försäkringsbolag medges vidare avdrag för försäkringstekniska avsättningar, vilket bl.a. innefattar avsättningar för ej intjänade premier, oreglerade skador, garanterad återbäring och utjämningsavsättning. Avdraget för utbetalningar till de försäkrade och för försäkringstekniska avsättningar skall dock sättas ned med ett belopp motsvarande vad bolaget och dess dotterbolag uppburit i form av skattefri avkastning på aktier och fast egendom (utdelningar och kapitalvinster). För skadeförsäkringsbolag gäller denna

avdragsbegränsning dock endast i den mån bolaget uppvisar ett försäkringstekniskt underskott. Avsättningar till säkerhetsfond är inte avdragsgilla.

Utländska försäkringsbolag med fast driftställe i Danmark (filialer) beskattas efter en särskild regim. Denna innebär att man först fastställer det utländska försäkringsbolagets – efter danska regler beräknade – sammanlagda globala inkomst. Till filialen hänförs härefter så stor del av denna globala inkomst som motsvarar filialens andel av bolagets sammanlagda bruttopremier. Finansministern kan om särskilda skäl föreligger medge att en filials intäkter bestäms på annat sätt.

6.6.2 Finland

Finska försäkringsbolag beskattas för det årliga resultatet. Det finns inga särskilda regler för beskattning av utländska försäkringsbolags filialer. Försäkringsbolag, försäkringsföreningar, försäkringskassor och övriga med dem jämförliga försäkringsanstalter har rätt till avdrag bl.a. för i lag bestämda avsättningar till ersättnings- och försäkringspremieansvaret. I finska försäkringsbolags balansräkningar får endast sådana avsättningar som är föreskrivna i lag göras, dvs. avsättningar för ej intjänade premier, oreglerade skador, utjämning samt det gemensamma garantisystemet. Avsättningen för ej intjänade premier och för oreglerade skador beräknas i enlighet med allmänna försäkringstekniska principer.

Utjämningsavsättning får göras för att utjämna slumpmässiga variationer i de årliga försäkringsanspråken. Utjämningsavsättningen har ett övre tak vilket *dels* baseras på teoretiska riskbedömningar, *dels* är beroende av den försäkringsverksamhet som det aktuella bolaget bedriver. Variationer framkallade av investeringsinkomster får inte utjämnas.

För alla icke-livförsäkringsbolag finns ett gemensamt garantisystem för lagstadgade försäkringar (skadeersättning till anställda samt motorfordons- och patientförsäkringar). Avsättning till detta garantisystem skall göras med cirka 3 % av summan av avsättningarna för ej intjänade premier och oreglerade skador.

6.6.3 Irland

Försäkringsföretag beskattas enligt de allmänna för bolag gällande beskattningsreglerna. Det finns inga särskilda regler för beskattning av utländska försäkringsbolags filialer. Försäkringsverksamhet som bedrivs i "the Customs House Docks Area" beskattas emellertid, om vissa villkor är uppfyllda, efter en skattesats om 10 % mot den för år 2000 normala om 28 %.

I skattehänseende görs skillnad mellan avsättningar och reserver. Tekniska reserver är avdragsgilla endast om de uppfyller de för avsättningar uppställda villkoren. Rent allmänt gäller härvid att en avsättning skall göras om detta är nödvändigt för att på ett korrekt sätt ange periodens vinst och om avsättningen kan beräknas med tillräcklig noggrannhet. Allmänna reserver, reserver för oförutsedda utgifter samt utjämnings- och katastrofreserver är inte avdragsgilla.

Avdrag medges normalt för avsättningar för oreglerade skador, för inträffade men ej inrapporterade skador, för ej intjänade premier och – i den utsträckning som fordras utöver avsättning för ej intjänade premier – för kvardröjande risker.

6.6.4 Norge

Försäkringsföretag beskattas enligt de allmänna för bolag gällande beskattningsreglerna. För utländska skadeförsäkringsbolag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Norge finns dock särskilda regler (se vidare nedan).

Finansdepartementet har utfärdat föreskrifter rörande försäkringstekniska avsättningar enligt vilka avsättningarna vid varje tidpunkt skall ge full täckning för bolagets försäkringstekniska ansvar och andra med försäkringsverksamheten förenade risker. Vidare skall avsättningarna vid varje tidpunkt uppfylla de minimikrav som följer av föreskrifter eller av beslut och regler som meddelats med stöd av föreskrifter. De försäkringstekniska avsättningarna innefattar premieavsättning, avsättning för oreglerade skador, säkerhetsavsättning och reassuransavsättning. Härutöver skall en administrationsavsättning göras. I föreskrifter anges minimikrav för dessa avsättningar.

Skattemässigt medges försäkringsbolag avdrag för avsättningar till försäkringsfond eller annan fond som är nödvändig för att täcka eller säkra kontraktsmässiga förpliktelser gentemot de försäkrade.

På skadeförsäkringsområdet råder det oenighet om vad detta innebär (för livförsäkringar finns fastställda maximigränser). Undersökningar har visat att skadeförsäkringsbolagen yrkar avdrag för avsättningar som överstiger minimikraven och som inte endast syftar till att säkra bolagens förpliktelse utan även till att säkra bolagets fortsatta existens. Mot bakgrund härav har ett förslag till föreskrift om övre gränser för skadeförsäkringsföretags skattemässiga avdrag för försäkringstekniska avsättningar tagits fram.

Avsättning för oreglerade skador är en avsättning som skall täcka utbetalningar av ersättningar som följer av inträffade men vid balansstidpunkten ännu ej reglerade skador. Dessa kan indelas i anmälda och icke anmälda skador.

Säkerhetsavsättningen skall fungera som buffertkapital eller säkerhetsmarginal. Försäkringstekniskt krävs att försäkringsbolaget har avsättningar som täcker det försäkringstekniska ansvaret vid en given tidpunkt. Detta är preciserat till att bolaget med 99 % sannolikhet skall kunna täcka förväntade framtida kontraktsmässiga utbetalningar av ersättningar.

Som inledningsvis nämnts gäller särskilda skatteregler för utländska skadeförsäkringsföretags norska filialer. I enlighet med en föreskrift från år 1917 – fastställd med stöd av skatteloven – skall det för filialer fastställas en nettointäkt motsvarande 3 % av bruttopremierna på direkt- och återförsäkringar som tecknats under det senaste året samt det belopp med vilket nettoförmögenheten överstiger tio gånger den beräknade intäkten av försäkringspremier.

Det norska Finansdepartementet har emellertid uttalat att utländska skadeförsäkringsbolags filialer får välja mellan att bli beskattade enligt denna schablon eller enligt de allmänna, för norska skadeförsäkringsbolag gällande, reglerna. Ett utländskt skadeförsäkringsbolag som valt att bli beskattat enligt de allmänna reglerna kan ett senare år välja att bli schablonbeskattat. Det norska Finansdepartementet har dock i en skrivelse uttalat att det "förutsätter att ett val av beskattningsmetod har en viss varaktighet". I samma skrivelse uttalar departementet också att en filial som väljer att bli beskattad enligt de allmänna reglerna vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skall följa de norska reglerna avseende försäkringstekniska avsättningar. Bestämmelserna skall därvid tillämpas i linje med vad som gäller för norska försäkringsbolag.

Några klara regler eller uttalanden rörande de beskattningskonsekvenser som en övergång från den ena beskattningsmetoden till den andra för med sig finns inte. Departementet har dock uttalat sig om beskattningskonsekvenserna i samband med att försäkringsverksamhet överförs från ett utländskt bolags norska dotterbolag till dess norska filial. Enligt uttalandet utlöser en sådan överföring realisationsvinst- eller uttagsbeskattning enligt de allmänna reglerna av de värden som överförs. När det gäller de försäkringstekniska avsättningarna uttalade departementet att dessa skall återföras till beskattning hos det överförande bolaget. Den omständigheten att filialen (till vilken verksamheten överförs) har rätt till samma avsättningar ansågs i sammanhanget sakna betydelse.

6.6.5 Storbritannien

Försäkringsföretag beskattas enligt de allmänna för bolag gällande beskattningsreglerna. Det finns i princip inga särskilda regler för beskattning av utländska försäkringsbolags filialer. I Storbritannien icke hemmahörande företag beskattas således i allmänhet efter samma skattesatser som hemmahörande företag, men medges – om inte ett skatteavtals bestämmelser om förbud mot diskriminering föranleder annat – inte den skattereduktion för små företag som gäller för i Storbritannien hemmahörande företag. I fall då filialens hemstat har ett fullständigt skatteavtal med Storbritannien gäller vidare att filialens skyldighet att erlägga bolagsskatt avgörs med utgångspunkt i avtalets bestämmelser.

I skattehänseende medges avdrag bl.a. för tekniska avsättningar. När det gäller avsättningar för oreglerade skador inklusive kostnaderna för att reglera dessa krav skall avsättningen bestämmas till en sådan nivå att ingen skadlig avvikelse kan förutses. Sammantaget medges avdrag för utbetalda försäkringsersättningar, ökningen i avsättningen för ersättningskrav som skall betalas (såväl anmälda som inträffade men ej inrapporterade), ökningen i avsättningen för kostnaden för hantering av ersättningskrav, belopp som förts till reserven för ej intjänade premier och ökningen av reserven för kvardröjande risker (för belopp avseende risker som hänför sig till den period som premierna avser och som inte täcks av reserven för ej intjänade premier). Minskningar i dessa avsättningar och reserver inkluderas i företagets inkomst.

Säkerheter för skulder för de försäkringsmässiga åtagandena (på konto för rörelsekapital) skall (med vissa undantag) i redovisningen tas upp till aktuellt marknadsvärde. Förändringar i balansvärdet förs till resultaträkningen och inkluderas således i den beskattningsbara vinsten.

Förändringar i värdet av riskkapitalinvesteringar beskattas först i samband med att de avyttras. Realisationsvinster beskattas som rörelsevinster. Detta gäller dock endast beträffande tillgångar som ingår i rörelsekapitalet och är inte tillämpligt på anläggningstillgångar såsom strategiska aktieinnehav i andra bolag, dotterbolagsaktier, mark samt egendom annan än sådan som innehas som en investering. Realisationsvinster som uppkommer vid avyttring av sådan egendom rörelsebeskattas, vilket bl.a. innebär att anskaffningskostnaden indexeras med hänsyn till inflationen.

Det föreligger också krav på att skapa och upprätthålla utjämningsreserver (som i skattehänseende kan bli underkända). För perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare kommer bolag att tvingas godta att ytterligare vinstbelopp skall tas upp om avsättningarna visar sig vara för stora i förhållande till ett diskonterat "bästa antagande" rörande avsättningarnas storlek.

Enligt brittisk lagstiftning skall en filial till ett utländskt försäkringsföretag lämna följande uppgifter till skattemyndigheterna:

- filialens resultaträkning,
- räkenskaper avseende hela företaget,
- beräkningar som stämmer av den vinst som framgår av resultaträkningen mot den beskattningsbara inkomst som framgår av självdeklarationen,
- filialens balansräkning om någon sådan upprättats (detta krävs om avdrag yrkats för någon utjämningsreserv) samt
- redogörelse till den brittiska tillsynsmyndigheten (FSA), om det finns krav på att en sådan skall lämnas.

Då de brittiska skattemyndigheterna bestämmer den skattemässiga vinsten i ett utländskt försäkringsbolags brittiska filial utgår de från filialens räkenskaper. Denna vinst justeras sedan med beaktande av brittisk lagstiftning och tillämpliga skatteavtal.

Vinster eller förluster i försäkringsverksamheten bestäms normalt med utgångspunkt från de kontrakt som är hänförliga till den brittiska verksamheten. Detta medför att skattemyndigheten ibland kommer att hänföra kontrakt som inte redovisats i filialens resultat till filialen och skattemässigt justera resultatet med anled-

ning härav. Ett kontrakt anses vid denna prövning hänförligt till filialen om t.ex. alla förhandlingar skötts av eller vid filialen även om själva påtecknandet ägt rum på annan plats.

När det gäller avkastning på placeringar kommer skattemyndigheterna sannolikt att söka efter att göra justeringar om de i räkenskaperna redovisade tillgångarna är otillräckliga eller otillbörliga för den vid den brittiska filialen bedrivna verksamheten. Härvid beaktas armslängdsreglerna i såväl inhemsk lagstiftning som skatteavtalens rörelseartikel. Om tillgångarna är otillräckliga är det också troligt att avkastningen på dem är för liten och inte återspeglar den verkliga skattemässiga vinsten i den brittiska filialen. Tillgångarna betraktas som otillräckliga om förhållandet mellan dessa och filialens förpliktelser ligger under vad som krävs av kommersiella skäl eller lagstiftning, dvs. ett oberoende företag med samma förpliktelse hade inte kunnat bedriva verksamheten eller hade i brist på kapitaltillskott varit tvingat att sluta ingå nya kontrakt. Tillgångarna anses vidare vara otillräckliga om de är lågavkastande, mindre likvida (svårare att omsätta i pengar) än man kan förvänta sig eller inte motsvarar valutaexponeringen i försäkringsverksamheten.

Till den brittiska filialen kan det därför bli aktuellt att bryta ut en så stor del av företagets tillgångar i olika länder som är tillräckliga och passande för att svara mot filialens försäkringsverksamhet med beaktande av kommersiella skäl och lagstiftning. När passande tillgångar identifierats hänförs dessa tillgångar och den därpå belöpande avkastningen till filialen. I de flesta fall är dock detta angreppssätt inte användbart på grund av att företaget sett som en enhet innehar en odelbar tillgångsmassa för att täcka alla krav på försäkringsersättning som kan riktas mot det. I dessa fall använder skattemyndigheten olika metoder för att bestämma den avkastning som lämpligen bör hänföras till den brittiska filialen. De vanligaste metoderna är:

Att ta den andel av hela företagets avkastning som svarar mot den brittiska filialens andel av företagets totala tekniska avsättningar.

Att ta summan av de brittiska tekniska avsättningarna, den lagreglerade solvensmarginalen och den "kommersiella" solvensmarginalen och multiplicera detta belopp med avkastningen på investeringar i olika länder samt dividera beloppet med tillgångar i olika länder.

Vid fastställandet av en filials kommersiella vinst medges avdrag för alla kostnader som rätteligen är hänförliga dit (oavsett om de belastat filialens räkenskaper eller inte) oberoende av om kostnaden uppkommit i eller utanför Storbritannien. Kostnaderna tas upp till självkostnadspris och underlaget för att hänföra en kostnad till filialen kan vara:

Direkt identifiering av de aktuella kostnaderna.

Fördelning med utgångspunkt i nedlagd tid eller antalet anställda.

En procentuell andel av enhetens samlade brutto eller netto-premier (fördelningstalen skall omprövas med regelbundna intervaller).

6.6.6 Tyskland

Försäkringsrörelse beskattas i princip efter samma regler som övrig rörelse. Några särregler för utländska skadeförsäkringsföretags filialer finns inte.

Försäkringsföretag har – utöver vad som följer av de generella skattereglerna – rätt att göra avdrag för försäkringstekniska avsättningar. Dessa särregler gäller endast försäkringsföretag och inte näringsföretag som "försäkrar" risker i det egna företaget. Försäkringstekniska avsättningar får göras i fall då de försäkrade erlägger en fast premie och det belopp som försäkringsföretaget kan bli skyldigt att betala ut inte är på förhand givet. I dessa fall skall försäkringstekniska avsättningar göras med belopp som försäkringsgivaren, enligt en sannolikhetskalkyl, bedömer att han behöver för att täcka eventuella anspråk.

Till försäkringstekniska avsättningar räknas inte bara åtaganden/skulder och passiva korrigeringsposter utan också liknande avsättningar som har samma ekonomiska effekt som skulder och äkta korrigeringsposter. Huvudprincipen är att avdrag medges högst med ett belopp motsvarande de i balansräkningen redovisade.

Försäkringstekniska avsättningar skall göras för bl.a. premieöverföringar, oreglerade skador, oförutsedda skador och återbetalning av premier.

Premieöverföringar är en korrigeringspost och avsättning skall ske för under året betalda premier som avser risker hänförliga till senare år.

Avsättning för oreglerade skador är en balanspost som omfattar avsättningar för skador som uppkommit och anmälts t.o.m. balansdagen, inträffade men ej inrapporterade skador och skador som räknats fram enligt försäkringsmatematiska principer. Under denna post redovisas även avsättningar för skaderegleringskostnader som under vissa förutsättningar kan ersättas samt sådana kostnader för skadeundersökning som får sättas av.

Avsättningen för oförutsedda skador avser osäkra åtaganden och skall motsvaras av den faktiska skadefrekvensen. För att avsättningen skall få göras krävs att den årliga skadefrekvensen inte kan utjämnas genom att premierna höjs i efterhand. Avsättning får göras endast för på balansdagen befintliga försäkringsavtal och skall minskas med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Avsättning för återbetalning av premier får göras för återbetalningar som beviljas *dels* för liv- och sjukförsäkringar på grund av årets resultat, *dels* för skade- och olycksfallförsäkring på grund av att ett försäkringstekniskt överskott uppkommit. Meddelar ett försäkringsföretag försäkringar inom olika klasser måste premieåterbetalningen beräknas separat för varje klass. Denna avsättning omfattar dock varken premieåterbetalningar som grundas på ett rättsligt anspråk eller som sker utan beaktande av årsresultatet resp. det försäkringstekniska överskottet. Sådana premieåterbetalningar är emellertid – med undantag för eventuell dold vinstutdelning – avdragsgilla redan enligt de generella skattereglerna. Avdrag för avsättning för återbetalning av premier medges högst med ett belopp motsvarande vad som redovisas i balansräkningen. Avsättning skall upplösas om den är högre än summan av i lag angivna belopp för olika försäkringsklasser. En upplösning behöver dock inte ske om endast mindre belopp skall betalas till de försäkrade och betalningen av dessa belopp är förenad med förhållandevis höga administrativa kostnader.

6.7 Överväganden och förslag

6.7.1 Beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag

Mitt förslag: Verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige skall beskattas enligt konventionell metod.

Lagstiftaren har visserligen försökt avväga schablonbeskattningen av utländska skadeförsäkringsföretags fasta driftställen i Sverige så att de skattemässiga förutsättningarna för svenska och utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet här skall vara likartade. Det är emellertid uppenbart att i praktiken beskattningskonsekvenserna normalt blir mer eller mindre olika för enskilda företag. Detta gäller även om nivån på schablonen skulle förlöpande justeras med hänsyn till förändringar i branschens lönsamhet (den senaste justeringen gjordes år 1985). Riktningen på skillnaden mellan schablonbeskattning och konventionell beskattning för ett enskilt företag kan variera från tid till annan beroende på vilken fas av sin verksamhet ett företag befinner sig i (uppbyggnadsskede, mogen verksamhet) eller på för perioden ställda ersättningskrav.

Redan det anförda gör att lämpligheten av schablonbeskattningen – som avviker från vad som annars ansetts möjligt och lämpligt för fasta driftställen – kan ifrågasättas. Härtill kommer att det har visat sig att schablonbeskattningen strider mot skatteavtalens förbud mot diskriminering. Sannolikt strider den även mot gemenskapsrättens bestämmelser om fri etableringsrätt. Det finns också en risk för att olikbehandlingen av svenska och utländska försäkringsföretag kan innebära otillåtet statsstöd till svenska företag.

Att införa schablonbeskattning även för svenska skadeförsäkringsföretag utgör inte ett verkligt alternativ. Det står därför klart att schablonbeskattningen bör avskaffas och att verksamhet som utländska skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige bör beskattas enligt konventionell metod på samma sätt som verksamhet hos svenska skadeförsäkringsföretag. Jag föreslår således detta.

Förslaget föranleder en ändring i 39 kap. 6 § IL och att 10 § samma kapitel utgår. Förslaget föranleder vidare att 23 kap. 4 §, 37 kap. 9 § och 38 kap. 3 § IL skall ändras i så måtto att också

utländska skadeförsäkringsbolag skall anses utgöra företag vid tillämpning av bestämmelserna i dessa kapitel.

6.7.2 Redovisning

Mitt förslag: Bestämmelserna i filiallagen om bokföring och revision skall tillämpas på verksamhet som bedrivs genom generalagent eller generalrepresentation, om verksamheten avser skadeförsäkring och utgör ett fast driftställe i Sverige.

Filialer till försäkringsföretag i tredje stat (inklusive Schweiz) skall enligt gällande regler ha en egen bokföring samt upprätta årsredovisning. De skall vidare följa svensk försäkringslagstiftning och föreskrifter från FI på samma sätt som svenska försäkringsgivare.

Även filialer till EES-försäkringsgivare skall ha en egen bokföring. Om en sådan filial är skyldig att avsluta den löpande bokföringen, skall den enligt 14 § filiallagen upprätta årsbokslut enligt bestämmelserna i BFL. FI har med stöd av 14 a § filiallagen lämnat föreskrifter av innebörd att filialer till EES-försäkringsgivare skall upprätta resultat- och balansräkningar enligt samma regler som gäller för svenska skadeförsäkringsföretag.

I fråga om filialer finns det med hänsyn till det anförda bestämmelser som innebär att det skall finnas en redovisning som kan bilda utgångspunkt för taxering enligt konventionell metod.

En verksamhet som bedrivs genom generalagent eller generalrepresentation omfattas inte av bestämmelserna i filiallagen. Företaget har därför inte någon extern redovisningsskyldighet utöver den gentemot FI som regleras i vissa bestämmelser i LUFV. Genom förslaget om konventionell taxering uppkommer ett behov av att de bestämmelser om bokföring och revision som gäller för filialer till utländska försäkringsgivare skall tillämpas även på verksamheter av det angivna slaget när dessa avser skadeförsäkring och utgör ett fast driftställe i Sverige. Jag föreslår därför att regler om detta tas in i en ny paragraf i filiallagen, 26 a §. Enligt förslaget skall bestämmelserna i 11–14 a §§ filiallagen – med en viss avvikelse som framgår av 26 a § och kommentaren till paragrafen – tillämpas på generalagent eller generalrepresentation av sådant slag som anges i 1 kap. 9 resp. 12 § LUFV, om verksamheten utgör ett fast driftställe i Sverige. Det föreslås också att det i 1 kap. 9 och 12 §§

LUFV skall anges att 26 a § filiallagen är tillämplig på verksamhet som bedrivs genom generalagent resp. generalrepresentation. Möjligen kan det vara motiverat att de föreslagna reglerna skall gälla även när verksamheten avser livförsäkring eller inte utgör ett fast driftställe. Det går emellertid utanför ramen för mitt uppdrag att ta ställning till detta.

6.7.3 Uppgiftsskyldighet

Mitt förslag: Ett utländskt försäkringsföretag som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring vid ett fast driftställe i Sverige skall, i stället för att lämna särskilda uppgifter från bokföringen, foga sitt årsbokslut till självdeklarationen.

Enligt 2 kap. 20 § första stycket LSK skall ett svenskt försäkringsföretag foga årsredovisningen till självdeklarationen. Företaget behöver inte lämna sådana uppgifter från bokföringen som anges i 2 kap. 19 § första stycket LSK. Förslaget om konventionell beskattning medför att bestämmelserna bör göras tillämpliga även på utländska etableringar i Sverige av skadeförsäkringsverksamhet som utgör ett fast driftställe. Eftersom dessa etableringar skall upprätta årsbokslut och inte årsredovisning, bör årsbokslutet fogas till deklarationen.

Enligt 2 kap. 22 § andra stycket LSK skall inländska skadeförsäkringsföretag lämna en bestyrkt kopia av handling som visar hur resultaträkningen och balansräkningen slutligt fastställts samt hur vinsten disponerats. Enligt 14 § filiallagen gäller för en filials bokföring, utöver vissa särskilda bestämmelser i filiallagen, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Enligt 9 kap. 5 § FRL skall vid ordinarie bolagsstämma för ett försäkringsaktiebolag beslut fattas om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen och om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Det är svårt att se någon motsvarighet till detta förfarande för en filial till ett utländskt försäkringsföretag. Jag föreslår därför inte att tillämpningsområdet för bestämmelsen i 2 kap. 22 § andra stycket LSK utvidgas.

6.7.4 Övergångsbestämmelser

Mitt förslag: Vid övergången till konventionell beskattning skall tillgångar och förpliktelser tas upp till marknadsvärden. Förpliktelser som avser ingångna försäkringsavtal skall dock beräknas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar. Minskning av äldre avsättningar avseende sådana förpliktelser skall tas upp som intäkt.

Tillgångar hänförliga till schablonbeskattade utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige har inte något skattemässigt värde och inverkar överhuvudtaget inte på beskattningen här. Vid en övergång till konventionell beskattning måste därför ingångsvärden bestämmas för sådana tillgångar.

I kap. 5 föreslås att det skattemässiga värdet av tillgångar i stort sett skall beräknas till en justerad anskaffningsutgift. En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning, dock inte till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper.

Med hänsyn till rättsfallet RÅ 1999 ref. 58 (se avsnitt 6.4) och till den särskilda regleringen av förpliktelser avseende ingångna försäkringsavtal måste emellertid särskilda överväganden göras i fråga om förslaget att beskattningen av fasta driftställen till utländska skadeförsäkringsföretag skall ske enligt konventionell metod. I rättsfallet ansågs ett norskt skadeförsäkringsföretag, som avsåg att bedriva verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, på grund av diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet (den s.k. medborgarskapsregeln) ha rätt att begära konventionell beskattning. En medborgarskapsregel finns även i andra skatteavtal.

Det är alltså fråga om att fastställa skattemässiga värden på tillgångarna vid ingången av det första räkenskapsåret med obligatorisk konventionell beskattning, normalt den 1 januari 2002. Ett utländskt skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet i Sverige har emellertid på grund av utgången i rättsfallet möjlighet att, om det skulle finna detta förmånligare, begära att bli taxerat konventionellt redan från ett tidigare räkenskapsår. Här kan nämnas att en skattskyldig enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324) kan begära omprövning av ett taxeringsbeslut intill utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Det är följaktligen av intresse vad som gäller i fråga om ingångsvärden om en sådan begäran görs. Något avgörande som gäller just situationen att ett utländskt skadeförsäkringsföretag blir konventionellt beskattat finns inte. Däremot finns det ett avgörande som avser en liknande situation, RÅ 1999 ref. 19. I rättsfallet, som det redogörs närmare för i kap. 5, ansågs tillgångarnas marknadsvärden som anskaffningsvärde för inventarier i en verksamhet som efter ändring av det nordiska skatteavtalet skulle börja beskattas i Sverige. Skatterättsnämndens motivering, som godtogs av Regeringsrätten, ger intrycket att utgången är uttryck för en allmän princip.

Min slutsats är att anskaffningsvärdet för tillgångar vid en frivillig övergång till konventionell beskattning före ikraftträdandet utgörs av marknadsvärdet. Detta är en för företagen förmånligare lösning än den allmänna lösning som föreslås i kap. 5. Med hänsyn till möjligheten att begära konventionell beskattning skulle en övergångsregel om tillämpning av den allmänna lösningen kunna bli ett slag i luften. Jag föreslår därför att marknadsvärden skall anses som anskaffningsvärden även vid den föreslagna tvingande övergången till konventionell beskattning.

En konsekvens av detta förslag bör vara att skulder och andra förpliktelser skall tas upp till de belopp varmed de belastar företaget vid en marknadsmässig bedömning. Normalt torde detta återspeglas på ett rättvisande sätt i bokföringen när sådan finns, men ytterst bör alltså en marknadsmässig bedömning vara avgörande. Förpliktelser som avser ingångna försäkringsavtal bör dock beräknas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar.

Med säkerhetsreserv avses enligt 39 kap. 8 § IL en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svarbedömbara faktorer till den del reserven inte överstiger vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering. Säkerhetsreserven motsvaras således inte av förpliktelser, för vilka ingångsvärden behöver fastställas, utan avser konsolidering.

Enligt 39 kap. 6 § IL skall minskning av bl.a. försäkringstekniska avsättningar, dvs. avsättningar för förpliktelser som avser ingångna försäkringsavtal, tas upp som intäkt. Det förhållandet att inkomstberäkningen för ett utländskt försäkringsföretag skett enligt schablon före övergången till konventionell beskattning föranleder inte att något undantag bör göras i fråga om avsättningar som

motsvarar sådana förpliktelser för vilka ingångsvärden enligt vad som nyss föreslagits skall fastställas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar.

7 Författningskommentar

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

2 kap.

1 §

I hänvisningarna i *andra stycket* har gjorts ändringar som en följd av förslagen i betänkandet.

3 kap.

2 §

Ändringen i den *första strecksatsen* ansluter till ändringarna i 5 kap. Ändringen i den *tredje strecksatsen* är redaktionell.

4 kap.

3 §

I paragrafen har det gjorts en redaktionell ändring.

5 kap.

Rubriken

Rubriken har ändrats för att korrespondera med ändringarna i 5 kap. 1 och 3 §§.

1 §

Enligt 6 kap. 13 § är en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i – såvitt nu är av intresse – 14 §.

Enligt 14 § är delägaren skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma. Enligt 16 § skall varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst. När det gäller delägarnas skattskyldighet skall 3 kap. tillämpas för fysiska personer, 4 kap. för dödsbon och 6 kap. 3–6 §§ för juridiska personer.

I den nuvarande regleringen är således bestämmelser om skattskyldighet för delägare i delägarbeskattade utländska handelsbolag och liknande juridiska personer insprängda i cfc-regleringen. Detta passar inte så bra i den ändrade cfc-reglering som föreslås i betänkandet. I *andra stycket* och i 3 § har det tagits in bestämmelser som motsvarar den gällande regleringen avseende delägarbeskattade utländska juridiska personer.

3 §

Ändringen korresponderar med ändringen i 1 §.

6 kap.

2 §

Ändringen i *första strecksatsen* korresponderar med ändringen i 5 kap. 1 §. I *tredje strecksatsen* har det gjorts en redaktionell ändring.

8 §

Det *nuvarande andra stycket* utgår och ersätts av det nuvarande andra stycket i 9 § med en redaktionell ändring.

9 §

Som en konsekvens av att begreppet utländskt bolag utmönstrats (se kommentaren till 23 kap. 4 §) har *första stycket* utgått. Det nuvarande andra stycket har flyttats till 8 §. I det nuvarande tredje stycket har det gjorts en redaktionell ändring.

12 §

Tillämpningsområdet för bestämmelsen har begränsats till att avse relationen mellan beskattningen av utländska juridiska personer, för vilkas inkomst obegränsat skattskyldiga delägare beskattas enligt 5 kap. 1 § andra stycket, och beskattningen av delägarna. I 6 a kap. 27 § har det tagits in en bestämmelse om att vid beräkningen av resultatet hos en utländsk juridisk person, vars inkomster skall cfc-beskattas, intäkter och kostnader som är hänförliga till belopp för vilket personen är skattskyldig eller har rätt till avdrag enligt 6 kap. 11 § inte skall medräknas. Möjligen är det lämpligt att motsvarande lösning väljs även i fråga om delägarbeskattade utländska juridiska personer. Detta har emellertid inte kunnat analyseras tillräckligt.

Nuvarande 10 och 13–16 §§

Bestämmelserna har ersatts av bestämmelser i 6 a kap.

6 a kap.

2 §

En del av definitionerna och de inledande bestämmelserna har sådan karaktär att de oavsiktligt skulle kunna påverka tolkningen av andra bestämmelser i IL. Tillämpningen har därför begränsats till kap. 6 a.

3 §

Beträffande bestämmelsen i *första stycket*, se avsnitt 3.1. I *andra stycket* har det tagits in en bestämmelse om indirekt innehav av

andelar i en utländsk juridisk person genom ett eller flera svenska handelsbolag, som motsvarar den nuvarande bestämmelsen i 6 kap. 13 § andra stycket.

Det bör observeras att ordet *delägare*, som i lagtexten har en viss teknisk innebörd, i allmänmotiveringen används i en allmän betydelse.

4–12 §§

Se beträffande

4–6 §§ avsnitt 3.1,

7 och 8 §§ avsnitt 3.2.1, och

9–12 §§ avsnitt 3.2.2.

13 §

Listan upptar samtliga avtalsländer utom Australien, Barbados, Cypern, Estland, Irland, Island, Kazakstan, Kroatien, Luxemburg, Malaysia, Malta, Mauritius, Schweiz, Singapore, Spanien, Thailand, Tunisien och Ungern. Nedan anges de inslag i dessa länders skattesystem som medfört att de uteslutits från listan.

Australien: Offshore-banking beskattas efter en skattesats om 10 %.

Barbados: Ett flertal offshoreregimer förekommer, bl.a. enligt Fiscal Incentives Act, Hotel Aids Act, International Business Companies Act (2,5 – 1 % skatt), Offshore Banking Act, Exempt Insurance Act, Barbados Foreign Sales Corporations Act.

Cypern: Offshoreregim – International business entities – 4,25 % skatt.

Estland: Ingen inkomstskatt på kvarhållen inkomst.

Irland: Låg skattesats, 16 % för 2002 och 12,5 % för 2003. För passiv verksamhet gäller dock att skatt tas ut efter en skattesats om 25 %. Med hänsyn till att det inte har klarlagts om det irländska begreppet passiv verksamhet täcker det som föreslås i betänkandet har Irland inte tagits upp på den vita listan.

Island: Har infört offshorelagstiftning som bl.a. omfattar finansiella tjänster.

Kazakstan: Möjligt att förhandla om skatten.

Kroatien: Regeringen kan medge skattefrihet

Luxemburg: Förmånliga regimer för holdingbolag, coordination centers, banker och vissa andra finansiella institutioner samt försäkringsbolag.

Malaysia: Offshoreregim finns vad avser ön Lubuan. Vidare beskattas Operational headquarters companies med en skattesats om 10 % under en period av fem– tio år). Även andra förmånsregimer förekommer, som t.ex. Foreign fund management companies som beskattas efter en skattesats om 10 %.

Malta: Har offshorelagstiftning vad gäller sjöfart, bank- och försäkringsverksamhet samt truster.

Mauritius: Bolag som uppfyller vissa villkor (bostadsbyggnadsföretag, exportföretag, hotellbranschen, utvecklingsföretag m.fl.) beskattas efter en skattesats om 15 %. Mauritius har härutöver även offshorelagstiftning som innefattar beskattning efter en skattesats om 5 %.

Schweiz: Lågt skatteuttag (ner till 12,6 %) om verksamheten bedrivs i vissa kantonen.

Singapore: Har offshorelagstiftning som omfattar finansiella tjänster.

Spanien: Har regimer för coordination, management och finans centres enligt vilka den normala bolagsskattesatsen (35 %) appliceras på en skattebas som utgörs av 25 % av företagets kostnader (exkl. finansiella kostnader). Det finns skattefria zoner på Kanarieöarna.

Thailand: Offshore-banking beskattas efter en skattesats om 10 %.

Tunisien: Inkomster med källa i Tunisien beskattas efter skattesatser om 35 – 15 – 10 % där 35 % är standardskattesatsen. Särskilda regler gäller för ICC:s (International Commercial Companies). Exempelvis får ett export-ICC årligen välja mellan hel skattefrihet på exportinkomsterna eller att erlægga minimiskatt om 10 % under en tioårsperiod. Det finns också särskilda regimer för investmentbolag enligt vilka t.ex. investmentbolag med variabelt aktiekapital är skattebefriade. Landet har dessutom ekonomiska frizoner.

Ungern: Har offshorelagstiftning med 3 % skatt. Vidare finns det tidsbegränsade skatteförmåner, t.ex. 10 års skattefrihet för bolag som investerar ett visst minsta belopp i underutvecklade delar av Ungern eller för bolag som investerar ett visst minsta belopp i anläggningstillgångar (oavsett var i Ungern).

14–26 §§

Se beträffande

14 och 15 §§ avsnitt 3.2.3,

16 och 17 §§ avsnitt 3.8,

18 och 19 §§ avsnitt 3.4.

20 § avsnitt 3.7, och

21–26 §§ avsnitt 3.5.

27 §

Enligt nuvarande 6 kap. 12 § skall andra utländska personer än utländska bolag från sina inkomster enligt 11 § dra av sådan del av inkomsterna som delägarna beskattas för enligt 13–16 §§. I 11 § finns det regler om begränsad skattskyldighet. Bestämmelserna i 13–16 §§ avser i huvudsak cfc-beskattning. När cfc-beskattning sker enligt förslaget i 6 a kap. 17 § är det inte aktuellt att räkna av inkomst som har beskattats i Sverige enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §. Bl.a. med hänsyn härtill är det lämpligt att samordningen mellan reglerna om begränsad skattskyldighet och cfc-regleringen sker genom att vid beräkning av ett överskott enligt cfc-regleringen hänsyn inte tas till intäkter och kostnader som är hänförliga till belopp för vilket den utländska juridiska personen är skattskyldig eller har rätt till avdrag enligt 6 kap. 11 §.

28–33 §§

Se avsnitt 3.5.

9 kap.*5 §*

Bestämmelsen i *nuvarande andra stycket* har utgått, eftersom enligt förslagen i betänkandet utdelning från utländska företag skall vara skattefri under samma förutsättningar som utdelning från svenska företag.

14 kap.*11 §*

Den ändrade hänvisningen i *första stycket* avser delägarbeskattade utländska juridiska personer. I reglerna om cfc-beskattning i 6 a kap. har det i 19 § sista meningen tagits in en bestämmelse om att ett underskott hos den utländska juridiska personen inte medför rätt till avdrag hos delägaren.

19 §

I *nuvarande andra stycket* finns det en hänvisning till en bestämmelse i reglerna om koncerninterna andelsvyttringar. Stycket har utgått med hänsyn till att dessa regler slopas.

23 kap.

3 §

Se avsnitt 2.8.6.

4 §

I gällande regler finns det bestämmelser om utländskt bolag i 6 kap. 9 och 10 §§. Enligt 9 § avses med *utländskt bolag* en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Beträffande innebörden av *likartad beskattning*, se avsnitt 3.2.2. Enligt 10 § skall som utländskt bolag alltid anses en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat på en lista som tagits in i paragrafen, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet. Listan omfattar de stater med vilka Sverige har ett skatteavtal med ett fåtal uteslutningar. Förslaget till ändrad cfc-reglering innebär att *utländskt bolag* förlorar sin nuvarande förankring i cfc-reglerna. Begreppet har därför utmönstrats. I stället har på de ställen där *utländskt bolag* förekommer och har en begränsande innebörd i förhållande till *utländsk juridisk person* som bör upprätthållas begreppet ersatts med särskilda villkor som anpassas till vad sammanhanget kräver. De villkor som tagits in i *första stycket* är att den utländska juridiska personen skall motsvara en sådan svensk juridisk person som anges vid 1–6 samt höra hemma och vara skattskyldig till inkomstskatt i en stat som är medlem i EES eller i en avtalsstat. I det senare fallet skall personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och ha hemvist i staten enligt avtalet. Det har inte ansetts nödvändigt att utesluta några avtalsstater. Inte heller har det ansetts nödvändigt att uppställa ett krav på likartad beskattning.

7 §

I paragrafen har gjorts redaktionella ändringar.

24 kap.*1 §*

I *första stycket* har gjorts en redaktionell ändring.

12 §

I *första stycket* har gjorts en redaktionell ändring. *Nuvarande andra stycket* är inte längre aktuellt med hänsyn till att utdelningar på svenska och på utländska andelar skall behandlas lika.

13 §

Beträffande bestämmelsen i *första stycket*, se avsnitten 2.1.4 och 2.2. Bestämmelsen baseras på nuvarande 16 §. Det första villkoret är nytt. Det andra villkoret innebär att den nuvarande gränsen på 25 % av rösterna sänkts till 10 %. Betingandevillkoret i 3 är oförändrat. Såväl andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar som i utländska motsvarigheter omfattas av bestämmelsen i första stycket (jfr 2 kap. 2 § första stycket).

Beträffande bestämmelsen i *tredje stycket*, se avsnitt 2.1.5.

14 §

Bestämmelserna motsvarar de nuvarande bestämmelserna i 22 §. I *första stycket* har som första ord lagts till *Marknadsnoterade* med hänsyn till att onoterade andelar alltid skall vara näringsandelar. I stycket har även gjorts en redaktionell ändring.

15 §

Se beträffande 1–4 avsnitt 2.4 och 5 avsnitt 2.5. I bestämmelsen vid 5 har *utländskt bolag* ersatts med *utländskt företag*. Med anledning av detta har det i bestämmelsen tagits in ett villkor om likartad beskattning, jfr kommentaren till 23 kap. 4 §.

16–18 §§

Se avsnitt 2.1.1. Även innehavstid före ikraftträdandet får räknas. Bestämmelsen i *18 § andra stycket* innebär inte att en eventuell förändring av röstetalet på grund av utgivande av nya aktier kan ha verkan på bedömningen av om ett aktieinnehav är näringsbetingat före utgivandet.

19 §

Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen i nuvarande 17 § med den skillnaden att förvaltningsföretag strukits som en konsekvens av förslaget i avsnitt 2.1.6 att de särskilda reglerna för sådana företag skall utmönstras.

20 §

Bestämmelserna motsvarar bestämmelserna i nuvarande 18 §. En redaktionell ändring har gjorts.

21 §

Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen i nuvarande 19 §. En redaktionell ändring har gjorts.

Nuvarande 13 och 14 §§

Beträffande borttagandet av dessa paragrafer, se avsnitt 2.1.6.

Nuvarande 16 §

Bestämmelserna har ersatts av bestämmelser i 13 §.

Nuvarande 20 och 21 §§

Bestämmelserna har blivit överflödiga med hänsyn till att jämförlighetsvillkoret har ersatts med ändrade regler för cfc-beskattnings.

25 kap.*1 §*

I *första strecksatsen* har hänvisningen till de upphävda bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar ersatts av en hänvisning till bestämmelserna om fiktiv anskaffningsutgift i 6 §.

2 a §

I paragrafen har tagits in nya hänvisningar.

6 §

Se avsnitt 2.1.5. Är villkoret om innehavstid inte uppfyllt följer det av bestämmelsen i *andra stycket* att man vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall bortse från att andelen tidigare har varit en näringsandel.

7 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 28 §. En redaktionell ändring har gjorts.

8 §

En *ny tredje punkt*, som avser näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter som innehafts kortare tid än ett år, har lagts till. Beträffande punkten, som innebär att avdrag aldrig medges, se avsnitt 2.1.2.

9–11 §§

Paragraferna motsvarar nuvarande 30–32 §§. Redaktionella ändringar har gjorts.

Nuvarande 6–27 §§

Beträffande borttagandet av reglerna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, se avsnitt 2.8.1.

25 a kap.*3–6 §§*

I paragraferna har tagits in definitioner.

7 §

Den bestämmelse om intressegemenskap som det hänvisas till har utformats närmast för cfc-beskattningsreglerna, se avsnitt 3.1. Den har betydelse för 19 och 25 §§.

8 §

Se kommentaren till 24 kap. 15 §.

9 §

Genom bestämmelserna blir de bestämmelser som det hänvisas till tillämpliga även när det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag eller ett delägarbeskattat utländskt handelsbolag, såvitt avser sådana delägare som anges i 8 §. Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren, om parterna inte kommit överens om annat. Bestämmelserna i *första stycket tredje och fjärde meningarna* föränleds av detta. Bestämmelsen i *första stycket fjärde mening* föränleds även av att för en delägare som är en fysisk person en kapitalvinst på en fastighet som har avyttrats av ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital.

10 §

Se avsnitt 2.1.1 och 2.3. Tillgången skall ha varit en näringsandel eller aktiehärledd näringsdelägarrätt omedelbart före avyttringen.

11 §

Se avsnitt 2.1.1. Av lydelsen av *andra stycket* följer att även tid före ikraftträdandet under vilken andelen har varit en näringsandel enligt de nya bestämmelserna får räknas.

12 §

Se avsnitt 2.3. Av lydelsen av *andra stycket* följer att även tid före ikraftträdandet får räknas.

13 §

Se avsnitt 2.1.1 såvitt avser näringsandelar. Detsamma bör gälla för aktiehärledda näringsdelägarrätter.

14 §

Beträffande bestämmelsen i *första stycket*, se avsnitt 2.7.5.

Av bestämmelsen i *andra stycket* följer att vanliga regler för beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust skall gälla om villkoret om innehavstid inte är uppfyllt.

16 §

Se ingressen till avsnitt 2.7.

17 och 18 §§

Se avsnitt 2.7.1.

19 §

Se avsnitt 2.7.2. Frågan om ett återköp avser den övervägande delen av tillgångarna bör bedömas med hänsyn till marknadsvärdena vid den ursprungliga avyttringen.

20–22 §§

Se avsnitt 2.7.4.

23 §

Se avsnitt 2.7.3.

24 §

Se avsnitt 2.1.2. Jfr 9 §. Av bestämmelsen i *tredje stycket* följer att avdrag inte medges när en vinst skulle ha tagits upp på grund av att skalbolags- och återköpsvillkoren inte är uppfyllda.

25 §

Se avsnitt 2.7.6. Jfr 9 §.

26 §

Se avsnitt 2.7.6. Jfr 9 §. Av utformningen av bestämmelserna i *andra stycket* följer att de inte omfattar avyttringar före ikraftträdandet.

27 §

Se avsnitt 2.7.6.

28 §

Se avsnitt 2.7.6. Jfr 9 §. Bedömningen av användningen av fastigheten bör normalt kunna begränsas till tre år.

30 kap.*1 §*

I *andra stycket* har *förvaltningsföretag* strukits som en konsekvens av förslaget i avsnitt 2.1.6 om att de särskilda reglerna för sådana företag skall utmönstras.

31 kap.*25 a §*

Utländskt bolag har ersatts med *utländsk juridisk person*. Med anledning härav har det tagits in ett villkor om likartad beskattning, jfr kommentaren till 23 kap. 4 §.

35 kap.*2 a §*

Ändringarna är av samma karaktär som de i 31 kap. 25 a §.

3 §

Ändringen i 1 är av samma karaktär som ändringen i 30 kap. 1 § andra stycket.

36 kap.*2 a §*

Ändringarna är av samma karaktär som de i 31 kap. 25 a §.

3 §

I *andra stycket* har det gjorts en redaktionell ändring.

37 kap.**9 §**

Beträffande ändringarna i *första stycket*, se kommentaren till 23 kap. 4 §. Bestämmelsen i *andra stycket* har utgått i konsekvens med förslaget i kap. 6 att utländska skadeförsäkringsföretag skall beskattas enligt konventionell metod.

31 §

Redaktionella ändringar har gjorts.

38 kap.**3 §**

Beträffande ändringen i *första stycket*, se kommentaren till 23 kap. 4 §. Bestämmelsen i *andra stycket* har ändrats i konsekvens med förslaget i kap. 6 att utländska skadeförsäkringsföretag skall beskattas enligt konventionell metod.

39 kap.**6 §**

Bestämmelsen har gjorts tillämplig även på utländska skadeförsäkringsföretag (kap. 6).

23 §

Det *nuvarande tredje stycket* har utgått till följd av förslaget i avsnitt 2.1.6 att den skattemässiga kategorin *förvaltningsföretag* skall utmönstras.

Nuvarande 10 §

Bestämmelsen har utgått i enlighet med förslagen i kap. 6 om konventionell beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag.

40 kap.*3 och 5 §§*

Utländskt bolag i 3 § och i 5 § tredje stycket har ersatts av *utländsk juridisk person*, jfr kommentaren till 23 kap. 4 §. I dessa bestämmelser har det – i motsats till bedömningen beträffande 7 § – inte ansetts behövt att kvalificera det senare begreppet.

6 §

Villkoret i den *sista strecksatsen* har ersatts av ett villkor som anknyter till förutsättningarna i 7 § för att en utländsk juridisk person skall kunna vara ett moderföretag enligt kapitlet.

7 §

Beträffande utbytet av *utländskt bolag* till *utländsk juridisk person* som uppfyller vissa villkor, se kommentaren till 23 kap. 4 §.

11 §

Nuvarande första stycket 3 har utgått med hänsyn till den ändrade definitionen av *företag* i 3 §. Konsekvensändringar har gjorts i *nya första stycket 3*.

40 a kap.

Se kap. 5.

42 kap.*16 §*

Beträffande utbytet av *utländskt bolag* till *utländsk juridisk person* som uppfyller vissa villkor, se kommentaren till 23 kap. 4 §.

16 a §

Utländskt bolag har ersatts med *utländsk juridisk person*. Ett villkor om att personen skall beskattas likartat med ett svenskt aktiebolag har lagts till, jfr kommentaren till 23 kap. 4 §.

20 a §

I paragrafen har gjorts ändringar av samma karaktär som ändringarna i 16 a §.

22 §

I paragrafen har det gjorts konsekvensändringar. Det kan noteras att avdrag från utdelning från en utländsk juridisk person inte får göras för inkomst hos ett företag längre ner i en ägarkedja för vilken den som uppbär utdelningen cfc-beskattats.

43 kap.*2 §*

Procenttalet har ändrats från 25 till 10 % med hänsyn till den ändrade definitionen av näringsandelar. *Nuvarande punkt 3* har utgått som en konsekvens av förslaget i avsnitt 2.1.6 om att de särskilda reglerna för förvaltningsföretag skall utmönstras.

44 kap.*27 §*

Den *nuvarande första strecksatsen* har utgått som en konsekvens av att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar slopas. Hänvisningen i den *nya första strecksatsen* har kompletterats.

45 kap.*31 §*

Beskrivningen av innebörden av bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§, ändrade till 7–9 §§, har kompletterats.

46 kap.*16 §*

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 45 kap. 31 §.

48 kap.*7 §*

Se avsnitt 2.1.1. Ordet *delägarrätter* i *andra meningen* täcker såväl aktiehärledda näringsdelägarrätter som övriga delägarrätter av samma slag och sort, dvs. sådana som förvärvats på marknaden.

25 §

Enligt förslagen i betänkandet medges inte avdrag för kapitalförluster i vissa fall. I paragrafen har gjorts en ändring i konsekvens med detta.

26 §

Enligt förslagen i betänkandet får kapitalförluster på näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarrätter dras av bara om

villkoret om innehavstid inte är uppfyllt. Sådana fall ligger så nära kapitalförluster på portföljinnehav att det är motiverat att begränsningen i första stycket skall vara tillämplig. Med hänsyn härtill har bestämmelserna i *andra och tredje styckena* utgått.

Av lydelsen av *första stycket* följer att en kapitalförlust före ikraftträdandet på en delägar rätt som inte kunnat dras av på grund av bestämmelsen i stycket får föras vidare även om en likadan kapitalförlust inte skulle ha fått dras av efter ikraftträdandet. I stycket har gjorts en ändring av samma slag som den i 25 §.

27 §

I paragrafen har gjorts ändringar av samma slag som den i 25 §.

49 kap.

5 §

Punkt 1 har utgått med hänsyn till att reglerna om koncerninterna andelsavyttringar slopas.

9 §

Beträffande ändringarna i *första stycket 2*, se kommentaren till 23 kap. 4 §.

13 a och 19 a §§

Se avsnitt 2.8.2.

23 §

En redaktionell ändring har gjorts.

Nuvarande 22 §

Beträffande upphävandet av paragrafen, se avsnitt 2.8.2.

50 kap.*10 och 11 §§*

I paragraferna har gjorts ändringar av samma slag som den i 48 kap. 25 §.

Övergångsbestämmelser

Punkt 2. Bestämmelserna innebär att den nya cfc-regleringen skall börja tillämpas ett år senare än förslagen i övrigt, se ingressen till kap. 3.

Punkt 4. Beträffande bestämmelserna i *andra-fjärde meningarna*, se avsnitt 2.8.1. Även uppskov enligt motsvarande bestämmelser i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt omfattas av bestämmelserna, jfr 1 kap. 4 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

En konsekvens av att äldre bestämmelser skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar före ikraftträdandet är att en tillkommande köpeskilling på grund av en sådan avyttring som erhålls efter ikraftträdandet skall beskattas enligt äldre bestämmelser. En förlust på grund av en avyttring före ikraftträdandet som blir definitiv först efter detta skall också behandlas enligt äldre bestämmelser.

Punkt 5. Se avsnitt 6.7.4.

Punkt 6. Se avsnitt 2.1.6.

Punkt 7. Se avsnitt 2.7.3.

Punkt 8. I avsnitt 2.8.1 har föreslagits att äldre uppskov enligt bestämmelserna om koncerninterna avyttringar skall efterges. Motivet är att en koncern som har erhållit ett sådant uppskov inte bör komma i ett sämre läge än den skulle ha varit i om de överlättna andelarna behållits av det säljande företaget. I analogi med detta bör avdrag inte få göras för äldre kapitalförluster på andelar m.m. i sådan fall när avdragsrätten har skjutits upp enligt den s.k. förlustregeln i 25 kap. 30 § (10 § i lagförslaget) IL. En bestämmelse om detta har tagits in i punkten.

**7.2 Förslaget till
lag till ändring av lagen (1999:1230) om ikraftträdande
av inkomstskattelagen**

4 kap.

86 §

I paragrafen har tagits in ett *nytt andra stycke*, se avsnitt 2.8.2.

**7.3 Förslaget till
lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)**

4 §

I *första stycket* har det gjorts konsekvensändringar. Beträffande ändringarna i *sjätte stycket*, se avsnitt 2.8.7. Bestämmelserna i *nuvarande femte stycket* behövs fortfarande för fall där röstetalet på marknadsnoterade andelar som inte är rörelsebetingade understiger 10 % och andelstalet uppgår till minst 25 %.

**7.4 Förslaget till
lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av
utländskt skatt**

1 §

Tredje stycket har utgått som en konsekvens av att jämförlighetsvillkoret i reglerna om utdelningar har ersatts av nya regler om cfc-beskattning.

3 §

En redaktionell ändring har gjorts.

18–22 §§

Se avsnitt 3.6.

7.5 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

I 17 § har en punkt, 5, lagts till, se avsnitt 3.2.2.

7.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap.

13 och 18 a §§

Se avsnitt 3.9. Med identifikationsuppgifter i *18 a § första stycket* avses närmast namn, eventuell utländsk motsvarighet till organisationsnummer och säte.

20 §

Se avsnitt 6.7.3.

27 a §

Se avsnitt 3.2.2.

7.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160 om utländska filialer m.m.

26 a §

Se avsnitt 6.7.2. Bestämmelsen innebär att filiallagens bestämmelser rörande bokföring och revision i 11–14 a §§ görs tillämpliga på generalagenter och generalrepresentationer med fast driftställe i Sverige. De i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket filiallagen intagna undantagen blir härigenom tillämpliga också på sådana generalagenter och generalrepresentationer.

Genom bestämmelsen i *andra stycket första strecksatsen* får bestämmelsen i första stycket verkan även för företag som bedriver återförsäkringsrörelse. Av bestämmelsen i *andra stycket tredje strecksatsen* följer att skyldighet att till registreringsmyndigheten ge in handlingar eller att upprätta årsredovisning inte kommer att gälla för försäkringsgivare från tredje stat.

7.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige

1 kap.

9 §

I paragrafen har ett *nytt sjätte stycke* lagts till genom vilket den nya 26 a § filiallagen blir tillämplig på generalagenter.

12 §

I paragrafen har ett *nytt fjärde stycke* lagts till genom vilket den nya 26 a § filiallagen blir tillämplig på generalrepresentationer.

7.9 Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

7 §

Den *nuvarande punkten 32* har utgått som en följd av att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar upphör att gälla.

Särskilt yttrande

av experterna Gunnar Johansson, Björn Ohde, Gunnar Rabe och Olle Stenman

(Gunnar Johansson och Olle Stenman har deltagit i Utredningen om vissa företagsskattefrågor, Björn Ohde och Gunnar Rabe har deltagit i Utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor)

Allmänna synpunkter

Under 1980- och 1990-talen har omfattande skattesänkningar skett runt om i världen. Allmänt kan sägas att de skattesänkningar som skett förefaller ha ökat ekonomiernas tillväxtförmåga och har därför bidragit till ökat välbefinnande.

På grund av skattesänkningarna har frågan om internationell skattekonkurrens fått ökad betydelse. Skattekonkurrens kan förekomma i två olika hänseenden. Åtgärder som uppfattas som s.k. "fair tax competition" har i allmänhet skett för att öka effektiviteten i den egna ekonomin och för att i samband därmed dra till sig mer av internationella investeringar. Den andra typen skattekonkurrens, illojal eller skadlig skattekonkurrens går ut på att genom speciella skattefördelar, oftast för utlandsägda företag, eller sekretessbestämmelser och ovilja att lämna information till andra stater, locka till sig skattebaser (oftast av finansiellt slag), som reellt tillhör andra skattejurisdiktioner.

Den förstnämnda typen av skattekonkurrens har inte endast i allmänhet ansetts internationellt godtagbar utan har också ansetts medföra i huvudsak positiva effekter, även om trycket därigenom ökat på de nationella skattesystemen. Den illojala skattekonkurrensen har man däremot genom internationella överenskommelser sökt bekämpa. Det har dock visat sig svårt för världens stater att komma överens om reella och effektiva åtgärder mot denna typ av skattekonkurrens, även inom EU, där dock arbetet med en uppförandekod i den s.k. Primarologruppen bör noteras.

Inom EU har den tillåtna typen av skattekonkurrens ökat under senare år under inflytande av bildandet av EMU och kan förväntas öka ytterligare, eftersom skatte- och strukturpolitiken blivit de viktigaste kvarstående instrumenten för nationell ekonomisk politik.

Kapitalvinstskattefrihet på näringsbetingade aktier har införts i allt fler länder, på den allra sista tiden hos våra närmaste grannländer som Tyskland och Danmark. Svenska företag, stora som små, privatägda som statligt ägda, har också svarat på denna olikhet mellan det svenska skattesystemet och andra skattesystem genom att placera ägandet av underkoncerner i länder som medger skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade aktier. Traditionellt har detta skett i Nederländerna, men sker nu i ökande utsträckning även i andra länder.

Som utredaren visar medför kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade aktier en systemvidrig trippelbeskattning och det är därför nödvändigt att den avskaffas. Sakligt sett är det orimligt att aktievinstbeskattning skall vara hårdare än utdelningsbeskattning i bolagssektorn. Alternativet för företagen är att i ökande utsträckning flytta ut ägandet ur Sverige för att ta bort kostnadsnackdelen av att ha ägandet här. I dagens alltmer internationaliserade värld kan inte sådana kostnadsskillnader tillåtas finnas kvar om konkurrenskraften skall kunna bibehållas.

Utredarens initiativ att inom ramen för utredningen förorda ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade aktier är därför sakligt motiverat och nödvändigt. Vi instämmer starkt i behovet av att avskaffa kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade aktier. Det finns inga skäl till att Sverige som land skall behålla regler som stimulerar till att ägande flyttas ut ur landet till följd av skattesystemets konstruktion eller att andra länders rättssystem skall behöva utnyttjas för att ge svenska koncerner skattevillkor som motsvarar dem som utländska koncerner arbetar under.

Däremot anser vi att den skatteförmån som uppkommer vid sparande i aktier via bolag i förhållande till direkt ägande har – i förhållande till dess ekonomiska betydelse – fått för stort inflytande över lagstiftningens utformning. Den åtskillnad som görs mellan näringsaktier och portföljaktier motiveras enbart av sparbösseffekten. Som framgår av bifogade promemoria, *Kvoterad bolagsskatt – en teknik för att hantera "sparbösseffekter" och att skattemässigt likställa sparande direkt resp. via bolag*, är sparbösseffekten mycket begränsad. Vid 10 % total värdetillväxt, varav 1 procentenhet som direktavkastning och 9 % som kapitalvinst är det vid en 13 år lång innehavstid tillräckligt om 1/16 av en kapitalvinst beskattas för att balansera sparbösseffekten.

Utredarens förslag att fullt ut bolagsbeskatta portföljaktier leder just till den kedjebeskattnings som man velat undvika i bolagssektorn. I fråga om investmentbolag och värdepappersfonder har man avstått från full bolagsbeskattnings och genom bl. a. avkastningsskatt på portföljens värde försökt begränsa beskattningen till att träffa den fördel som sparbösseffekten innebär.

Enligt vår uppfattning skulle man helt kunna bortse från sparbösseffekten i bolag som till huvudsaklig del bedriver annan verksamhet än kapitalplacering. Förekommer dessutom en viss ägarspridning i bolaget torde det över huvudtaget inte finnas skäl att skilja mellan närings- och portföljaktier. Tyskland gör i sin skattereform inte någon skillnad mellan de båda typerna av aktier. En sådan utgångspunkt som vi här förespråkar skulle inte bara leda till ett betydligt enklare skattesystem utan också ett incitament för företagen att behålla överlikviditeten i Sverige. Det ger också en injektion i vårt finansiella system.

Särskilt om skalbolagsregeln

Utredaren föreslår att skattefriheten för näringsaktier inte skall gälla aktier i skalbolag, inte ens om försäljningen är koncernintern. Effekten av en försäljning av ett skalbolag blir inte bara den att kapitalvinsten beskattas utan dessutom att som skattepliktig intäkt skall tas upp hela försäljningslikviden. Regeln är enligt vår bestämda mening alldeles för generellt utformad eftersom det förekommer försäljningar av skalbolag som sker i helt legitima syften. Det gäller i synnerhet koncerninterna avyttringar. Som exempel kan nämnas att StoraEnso i samband med en pågående omstrukturering i samband med en utförsäljning har att hantera ett femtiotal bolag som skulle komma att omfattas av skalbolagsregeln.

Det blir inte heller möjligt att sälja ett bolag som bedriver handel med värdepapper men inte driver fondkommissionshandel eller liknande. Enligt vår uppfattning är det inte tillräckligt med en regel som säger att om särskilda skäl föreligger skall bestämmelsen inte tillämpas. Under alla förhållanden bör inte skatteeffekten vara utformad som en skattesanktion, som närmast för tankarna till straff.

Ett sätt att begränsa effekterna är att som anskaffningsutgift få ta upp det egna kapitalet i det avyttrade bolaget vid utgången av räkenskapsåret för avyttringsåret. Det kapitalet kan ägaren alltid tillgodogöra sig skattefritt vid en likvidation. Att utgå från bolagets skattemässiga egna kapital är det skattemässigt korrekta men i en schablonregel av detta slag behövs inte en sådan precision i synnerhet som det korrekta alternativet är skattefrihet.

Särskilt om handelsbolag

Handelsbolagen har på grund av befarat missbruk i vissa situationer helt ställts vid sidan av reformen trots att problemet med dubbelbeskattning i bolagssektorn också gäller för andel i handelsbolag och handelsbolagets egna innehav av näringsbetingade andelar. Risker med utredarens förslag är att en överströmning sker till enkla bolag där delägarna kan uppnå samma sak som i ett handelsbolag utan att drabbas av dess negativa effekter. Vi skall också komma ihåg att skiljelinjen mellan portföljaktier och näringsaktier enbart upprätthålls för att eliminera sparbösseffekten. Som vi redovisat ovan är den starkt begränsad.

Investmentföretagen

De nuvarande reglerna om avskattning av investmentföretagen är en konsekvens av beskattningen av aktievinster i bolagssektorn. En konsekvens av den slojade kapitalvinstbeskattningen av näringsaktier är att också bestämmelserna om avskattning bör kunna slopas. Om företaget fortsätter som riskkapitalbolag bör anskaffningsvärdet på portföljaktierna vara marknadsvärdet vid karaktärsbytet, d.v.s. samma regler som föreslås gälla karaktärsbyte i övriga fall. På grund av tidsbrist har utredaren inte kunnat utveckla något förslag i denna del. Frågan är emellertid av central betydelse för värderingen av investmentbolagen och därmed för funktionen av en effektiv inhemsk riskkapitalmarknad. Det är därför angeläget frågan behandlas i samband med övriga förslag och att reglerna träder i kraft vid samma tidpunkt den 1 januari 2002.

Ny cfc-lagstiftning

Utredaren anser att ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen måste innebära ett införande av någon form av korrigerande regler för att ränteavdragsarbitragemöjligheter inte skall uppstå. Som Krister Andersson visar i en bilaga till detta betänkande är dessa farhågor inte grundade på fakta, bl.a. mot bakgrund av nu gällande skattesatser, såvitt gäller marknadsmässiga transaktioner. Även utredaren för samma resonemang. När finansiella institutioners kapitaltäckningsregler beaktas, i enlighet med de krav som de s.k. Baselreglerna ställer, i kombination med den skillnad som finns mellan in- och utlåningsräntor, blir skillnaderna i skattereglerna helt enkelt inte tillräckligt stora för att öppna upp för arbitragemöjligheter.

Däremot bör man beakta de pågående diskussionerna kring uppförandekoden för företagsbeskattning inom EU. Det är mycket tveksamt om den framtida utvecklingen inom detta område skulle göra det påkallat för Sverige att införa korrigerande åtgärder till följd av ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade aktier. Enligt vår mening bör Sverige i de pågående diskussionerna motsätta sig att en eliminering av trippelbeskattning genom beskattning av aktievinster i bolagssektorn skulle innebära ett moment av illojal skattekonkurrens. Samtidigt bör man ha i åtanke att flertalet av de stora svenska koncernerna redan betalar en bolagsskatt på sin samlade inkomst världen över som i flera fall överstiger 30 % och som i vart fall inte understiger den svenska formella skattesatsen på 28 %.

Förslaget, med dess finmaskiga regelsystem, riskerar därmed bli alltför inriktat på att stoppa "kringgåenden" i stället för som avsikten är att skapa och bibehålla bra konkurrensförutsättningar för svenska företag. I sammanhanget bör påpekas att utöver cfc-regler finns reglerna i 14 kap. 19 § IL som också syftar till att skydda den svenska skattebasen och är tänkta att fungera som en korrektion mot felaktig prissättning mellan företag i intressegemenskap.

Cfc-lagstiftningsarbete pågår för närvarande i ett antal länder. I Tyskland är ambitionen att under sommaren 2001 presentera nya cfc-regler. I USA pågår en översyn av hela regelsystemet. Också Primarologruppens eget arbete fortsätter. Det kan därför synas överambitiöst för ett litet land att på detta genominternationaliserade område idag kombinera ett avskaffande av kapitalvinstbe-

skattningen med "egna" cfc-regler innan den internationella utvecklingen har blivit tydlig. Eftersom den svenska ekonomin i så hög grad är beroende av de stora svenska multinationella bolag som utvecklades under förra århundradet, får det betraktas som ett djärvt vågspel att införa restriktiva regler innan man med säkerhet vet vad man måste göra. Även om så skulle ske, bör betydelsen av bolagens verksamhet och ägarstruktur från Sverige för ekonomin och sysselsättningen noga beaktas vid utformningen av cfc-regler.

Inom utredningen har diskuterats andra korrigerande åtgärder än cfc-beskattnings, men utredaren har valt att stanna för en skärpning av cfc-reglerna. Vi delar uppfattningen, att i det fall någon lagstiftningsåtgärd verkligen bedöms nödvändig, det är lämpligt att se över just cfc-reglerna. Vi delar också utredarens uppfattning att det inte är nödvändigt och inte heller önskvärt att låta nya cfc-regler träda i kraft samtidigt som kapitalvinstbeskattningen avskaffas.

Därför borde det inte vara nödvändigt att besluta om utformningen av nya cfc-regler samtidigt med att beslut fattas om avskaffande av kapitalvinstbeskattningen. Det bör räcka med ett principbeslut om att cfc-reglerna skall utvärderas och eventuellt förändras. Den närmare utformningen får beslutas senare, kanske särskilt vid en tidpunkt då EU-samarbetet inom den s.k. Primarologruppen har lett till mer konkret utformade beslut. Som framgår av fotnoterna till rapporten avser flera medlemsländer ta upp en diskussion just om utformningen av cfc-regler.

Som utredaren konstaterar ligger det vidare ingen fara i dröjsmål vad gäller eventuella skatteplaneringsåtgärder.

Enligt vår mening borde en minimalistisk metod väljas, innebärande minsta tänkbara ingripande cfc-regler. Visar lagstiftningen sig senare inte räcka till för att uppfylla kodens bestämmelser, får den revideras.

Utformningen av cfc-regler

Jämförelseskattesatsen

En av utredarens utgångspunkter är att de nuvarande skatteinivåerna på 15 % för jämförlig beskattning och 10–12 % för likartad beskattning är alltför låga, varför en ny jämförelsenivå på cirka 20 % föreslås. Förslaget är svårförståeligt. Det finns ingenting som motiverar en skärpning. Snarare gäller motsatsen,

skattesatserna för företag går ner i vår omvärld. Genomsnittsskattesatsen har sänkts bland OECD-länderna med nästan fyra procentenheter under bara de senaste fyra åren. Högre än 15 % borde inte jämförelseskattesatsen vara.

I många fall kommer den utländska inkomsten beskattas hårdare än motsvarande svenska inkomst, eftersom summan av icke avräkningsbar utländsk skatt och svensk skatt kan överstiga 28 %.

Modellen med bruttointkomstbeskattning av "passiva" intäkter gör att många företag, för att kunna ta hänsyn till kostnader och erhålla avräkning av utländsk skatt, tvingas att gå över till alternativmetoden med beskattning av företagets hela överskott.

Samma krav på koppling mellan räkenskaperna och skattemässigt avdrag som för svenska företag föreslås gälla. Eftersom en sådan koppling oftast inte förekommer i andra länder innebär det att den – i Sverige – praktiskt taget allenarådande metoden med 30 % avskrivning inte kan tillämpas. Skatten blir således högre på den utländska inkomsten. Det naturliga hade annars varit att föreslå 30 % restvärdesavskrivning vid den fiktiva resultatberäkningen.

Bestämmande inflytande

Motivet för cfc-regler är att ägaren av ett utländskt bolag kontrollerar bolagets verksamhet och kan uppnå av lagstiftaren icke avsedda förmåner. Ägaren utövar således sitt inflytande, något som ligger i själva begreppet "controlled foreign companies". Utredaren har valt att föreslå att cfc-reglerna skall kunna tillämpas vid ett innehav så lågt som 10 %, oaktat något reellt inflytande oftast inte kan utövas med en så liten ägarandel.

Det finns emellertid inget skäl till att gå så lågt eftersom syftet med reglerna är att de skall motverka åtgärder som en ägare vidtar i kraft av sitt bestämmande inflytande. Vi föreslår i stället att gränsen skall sättas vid ett direkt eller indirekt innehav av 50 %, eller då inflytandet på annan grund blir bestämmande.

Generellt låga skattesatser som Sverige accepterar i andra sammanhang

Det primära syftet med cfc-regler är att skydda den svenska skattebasen. En tillämpning av cfc-regler innebär i praktiken att man angriper skattereglerna i sådana andra länder som har "illojalt"

lägt skatteuttag. Mot den bakgrunden borde verksamheter i samtliga EU-länder, sedan av uppförandekoden föranledda regeländringar genomförts, vara automatiskt undantagna från cfc-ingripanden. Samtliga EU-skattesystem måste då anses godtagbara.

Inom EU bedrivs ett omfattande arbete för att komma till rätta med s.k. illojal skattekonkurrens. I inget av dessa sammanhang har aktualiserats att angripa andra länder med generellt låga bolagsskattesatser, något som skulle kunna bli följden enligt de nya föreslagna reglerna. Irland har idag en generell bolagsskattesats på 20 % och kommer inom ett par år att vara nere på 12,5 % (passiva intäkter dock 25 %). Inkomster från irländska företag skulle därmed kunna komma att drabbas av nya svenska cfc-regler.

Passiva intäkter

Huvudprincipen, att cfc-reglerna skall drabba passiva och inte aktiva intäkter, synes vara en riktig utgångspunkt. Däremot har listan på passiva intäkter gjorts alldeles för lång och omfattar i själva verket även klart aktiva intäkter. Till passiva intäkter hänförs i förslaget exempelvis fastighetsintäkter och operationell leasing, verksamheter som till sin karaktär är aktiva.

Förvaltning av fastighet skall omfattas. Det är emellertid en verksamhet som svårligen kan ses som annat än aktiv. Eftersom marginalerna i sådan verksamhet oftast är små skulle fastighetsföretag som regel tvingas över i alternativregeln. Det kan hävdas att det "bara" då är för fastighetsföretaget att strukturera om sin verksamhet och lägga fastighetsförvaltningen i ett särskilt bolag. Mot detta kan anföras att det är tveksamt om svenska skatteregler skall styra utländska företag på ett så genomgripande sätt. Det kan också av andra skäl, beroende på förhållandena i det aktuella landet, vara en mycket dålig och prohibitivt kostsam lösning att omstrukturera.

Låt oss ta ett annat exempel. Om vi antar att ett svenskt dataföretag bedriver programvarufremställning genom ett dotterbolag i Indien med några hundra anställda och upplåter programmen med upphovsrätt träffas det svenska företaget av de svenska cfc-reglerna. Det är inte särskilt lätt att förstå varför en sådan verksamhet bör bedömas som passiv.

Förslagen drabbar därmed i alltför hög grad vanliga aktiva inkomster, inte bara lätttrörliga inkomster. I stället borde förslagen

begränsas till rent passiva inkomster, inkomster som härrör från verksamhet som är reellt flyttbar och där det i verkligheten är möjligt att i någon omfattning utnyttja den svenska skattefriheten på kapitalvinster på näringsbetingade aktier för att i verklig grad sänka den svenska beskattningsnivån.

Ett minimikrav är införande av en dispensregel som ger regeringen eller annan rätt att medge undantag från cfc-systemet.

Bruttobeskattning av "passiva" intäkter

Utredaren föreslår en bruttomodell för beskattning av "passiva" intäkter. Den del av en "passiv" intäkt som överstiger 10 % av bruttointäkten skall som huvudregel tas upp till 70 %. Modellen avviker så totalt från den i världen vanligen tillämpade nettovinstbeskattningen att den bör tillämpas med försiktighet. Tioprocentgränsen är i ljuset därav alldeles för låg. I stället borde gränsen ligga kring 30 %. Effekten blir annars att företagen i många fall tvingas över i en tillämpning av alternativregeln för att få möjlighet att ta hänsyn till kostnader. Eftersom tillämpningen av alternativregeln är så komplex leder den till höga fullgörandekostnader.

Att räkna om passiva intäkter till svenska förhållanden är tillräckligt komplicerat. Att tvinga företag att göra det för hela verksamheten leder omedelbart till att flera idag svenska företag måste se över sin lokalisering för att inte hamna i en oproportionerligt besvärande administration.

Bruttomodellen innebär också att det blir svårare att medge avräkning för utländsk skatt. Utredaren har därför valt att helt avstå från rätt till avräkning för i utlandet erlagd skatt i detta fall. Det betyder i praktiken, vid i övrigt lika förutsättningar, att t.o.m. ett företag i ett lägs katteland kan få incitament att flytta över till ett skatteparadis.

Dessutom kan det hävdas att utformningen av huvudregeln med dess i många fall i praktiken tvingande överflyttning till alternativregeln strider mot kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. I punkt 26 i den kommentaren hävdas att det skulle strida mot de generella principerna i modellavtalet och andan i många dubbelbeskattningsavtal om motåtgärder sattes in mot företag med vanlig affärsverksamhet.

"It would be contrary to the general principles underlying the Model Convention and to the spirit of tax treaties in general if

counteracting measures were to be extended to activities such as production, normal rendering of services or trading of companies engaged in real industrial or commercial activity, when they are clearly related to the economic environment of the country where they are resident in a situation where these activities are carried out in such a way that no tax avoidance could be suspected. ”

Cfc-bolagets förhållanden

Det förekommer inte sällan att ett holdingbolag i ett annat land har finansiella intäkter som huvudintäkt eftersom finansieringen av koncernen i det landet ligger på detta bolag. Regeln att man vid tillämpning av alternativregeln inte skall få ta hänsyn till koncernbidrag slår därmed snett eftersom vinster och förluster i koncernen inte kan utjämnas. Hade bolagen bedrivits som ett enda företag hade detta inte varit ett problem, men nu riskerar det utländska moderbolaget att råka ut för cfc-beskattnings i onödan. Ett bolag som har flera cfc-bolag i samma land borde således få kvitta vinster och förluster mot varann vid resultatberäkningen.

Ett praktiskt fall då problemet uppkommer är exempelvis vid central finansiering av tjänster, exempelvis verksamheten vid ett centrallager.

Mellanliggande cfc-beskattnings

Utredaren föreslår ett hänsynstagande till de fall då cfc-beskattnings skett i ett mellanliggande bolag i ett annat land. Förslaget är innovativt och bra, men det är inte fullständigt. Egentligen borde man kunna förutsätta att i det fall ett land har en så pass avancerad skattelagstiftning att det tillämpar cfc-regler, man kan utgå ifrån att beskattnings blir tillräcklig. Ett svenskt cfc-ingripande framstår därmed som onödigt. I vart fall borde det vara fullt tillräckligt om cfc-beskattnings skett i något avtalsland. Att inte ta med alla avtalsländer på en vit lista är olämpligt.

Verksamhet i s.k. skatteparadis

Utredaren föreslår att resultatet av OECD:s arbete om skadlig skattekonkurrens avvaktas innan ställning tas till eventuella

åtgärder rörande s.k. särskilt skattegynnad verksamhet. Vi instämmer till fullo i denna slutsats och understryker vikten av att så sker.

Övergångsregler

Utredaren föreslår cfc-reglerna skall träda i kraft ett år senare än avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen för att företagen skall få tid att anpassa sig till det nya systemet. Förslaget är välgrundat, därigenom hinner också arbetet med uppförandekoden drivas längre. Eftersom detta arbete planeras bli avslutat vid utgången av 2002, är det dock rimligt att skjuta på ikraftträdandet av eventuella nya cfc-regler ytterligare ett år. Då kan vederbörlig hänsyn tas till de följdöverenskommelser mellan medlemsländerna som uppförandekoden kan förväntas ge upphov till.

Det saknas dock en annan nödvändig övergångsregel. Eftersom syftet med cfc-reglerna är att försvåra en tänkt skattevinst av en framtida överflyttning av medel från Sverige till ett annat land, borde medel som redan finns utomlands undantas. Annars framtvings en "nedkapitalisering" av det utländska företaget, vilket skulle riskera betalning av kupongskatt i onödan. Rimligen borde medel som finns utomlands vid ikraftträdandet av de nya reglerna undantas.

Bilaga till särskilt yttrande
Industriförbundet
Johan Fall

Kvoterad bolagsskatt – en teknik för att hantera ”sparbösseffekter” och att skattemässigt likställa sparande direkt resp. via bolag

Denna PM diskuterar hur en kvotering av bolagsskatten för placeringsaktier kan lösa problem med s.k. sparbösseffekter och på så vis likställa ägande direkt resp. via bolag ur skattehänseende. Slutsatsen är att en omfattande kvotering (dvs. kraftigt reducerad effektiv skattesats) krävs för att under rimliga antaganden uppnå likhet. Förmodligen skulle en effektiv bolagsskatt i storleksordningen ½ % till 2 % vara skälig.

Bakgrund

Inom ramen för Företagsskatteutredningen bereds bl.a. frågan om att eliminera kedjebeskattning. Under utredningsarbetet har framkommit att bolagsskatten bör och kan avskaffas för näringsaktier. För placeringsaktier skulle också ett avskaffande i princip vara önskvärt, men med hänvisning till risk för oönskade s.k. sparbösseffekter anser utredaren att skatten ändå bör behållas. Inga andra skäl har framkommit för att behålla skatten.

Resonemangen kring begreppet sparbösseffekt kan förklaras utifrån en jämförelse mellan *å ena sidan* en situation där en fysisk person sparar direkt i aktier och beskattas löpande för värdetillväxt och *å andra sidan* en tänkt situation där bolagsskatten helt avskaffats för placeringsaktier. Det senare alternativet ger en fysisk person möjlighet att lägga sitt sparande i ett bolag och därigenom få sparandet att växa utan löpande skatteavbränningar. Bolaget skulle fungera som en ”sparbössa”. Även i denna situation (dvs. vid ägande via bolag) sker visserligen kapitalbeskattning hos ägaren på vanligt sätt då värdetillväxten överförs från bolaget till den fysiska personen, men – särskilt vid långa innehavstider – skulle det ändå innebära räntevinster att äga via bolag jämfört med att äga direkt.

Som framgår i det följande leder bibehållen bolagsbeskattning för placeringsaktier inte bara till att sparbösseffekter elimineras, utan också till att skattesituationen för ägande via bolag blir sämre

än vid direkt ägande. Ett sätt att hantera sparbösseffekter mer neutralt kan vara att kvotera bolagsbeskattningen (dvs. reducera den effektiva skattesatsen) för placeringsaktier.

Förutsättningar

Utgångsantagandet är en ny krona, som investeras antingen direkt, dvs. av den fysiska personen själv, eller via ett aktiebolag.

I båda fallen studeras utfallet då investeraren plockar fram värdet av sin investering "hela vägen", dvs. i fallet med ägande via bolag lämnar investeringen slutligen aktiebolaget och beskattas hos ägaren.

Givet nuvarande regelverk, ser situationen förenklat ut enligt följande. Vid ägande via bolag ackumuleras värdetillväxten på de underliggande placeringsaktierna i bolaget och (bolags-)beskattas där varje år. När värdena går vidare till ägaren sker (kapital-)beskattning hos denne. Vid direkt ägande sker (kapital-)beskattning löpande hos ägaren.

En kvotering skulle innebära att endast en andel (kvot) av värdetillväxten tas upp till beskattning i bolaget. I praktiken innebär detta/kan detta tolkas som att den effektiva bolagsskattesatsen reduceras.

För att renodla analysen bortses från effekter av periodiseringsfonder, ev. lättnadsregler och div. annat. Dessa förenklingar påverkar i och för sig de exakta resultaten marginellt, men saknar betydelse för det principiella utfallet.

Beräkningar

Referens är en placering helt utan skatter (r = årlig total värdetillväxt/"ränta", t = tid), som ger en total värdetillväxt om:

$$(1 + r)^t$$

Den totala värdetillväxten fördelas mellan direktavkastning (= utdelning)= d och värdeökning (= reavinst)= v . Alltså är $r = d + v$.

Direkt ägande med kapitalskatt för fysisk person (τ_k , 30 %) ger en total värdetillväxt om:

$$[1+v+(1-\tau_k)d]^t - \tau_k \left\{ [1+v+(1-\tau_k)d]^t - \left[1+(1-\tau_k)d \sum_{i=0}^{t-1} (1+v+(1-\tau_k)d)^i \right] \right\}$$

Ägande via bolag med bolagsskatt (τ_c , 28 %) ger en total värde- tillväxt om:

$$[1+v+(1-K\tau_c)d]^t - K\tau_c \left\{ [1+v+(1-K\tau_c)d]^t - \left[1+(1-K\tau_c)d \sum_{i=0}^{t-1} (1+v+(1-K\tau_c)d)^i \right] \right\} -$$

$$\tau_k \left\langle [1+v+(1-K\tau_c)d]^t - K\tau_c \left\{ [1+v+(1-K\tau_c)d]^t - \left[1+(1-K\tau_c)d \sum_{i=0}^{t-1} (1+v+(1-K\tau_c)d)^i \right] \right\} - 1 \right\rangle$$

$$\Leftrightarrow$$

$$\left\langle [1+v+(1-K\tau_c)d]^t - K\tau_c \left\{ [1+v+(1-K\tau_c)d]^t - \left[1+(1-K\tau_c)d \sum_{i=0}^{t-1} (1+v+(1-K\tau_c)d)^i \right] \right\} \right\rangle (1-\tau_k) + \tau_k$$

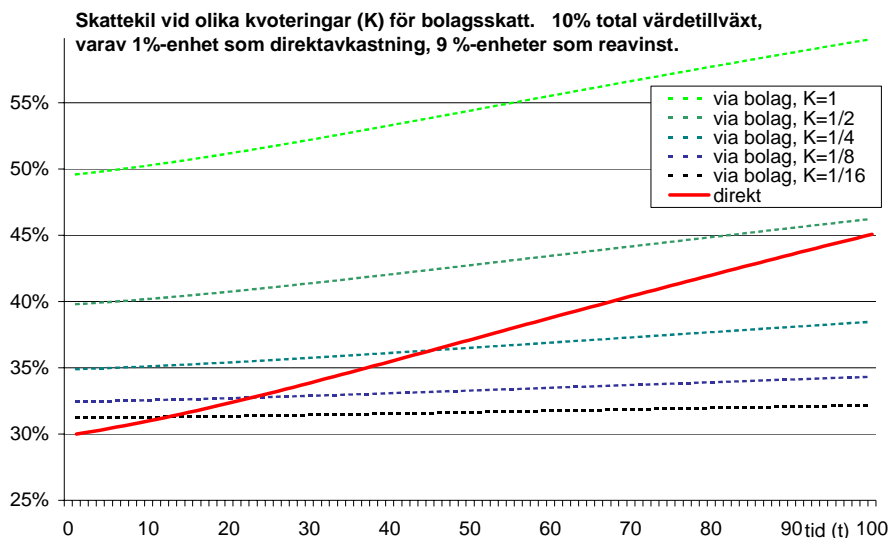
K= kvot som bestämmer den effektiva bolagsskattesatsen, givet en formell bolagsskattesats om 28 %. $K=1 \Rightarrow 28\%$ effektiv bolagsskatt, $K<1 \Rightarrow$ mindre än 28% effektiv bolagsskatt, $K>1 \Rightarrow$ mer än 28 % effektiv bolagsskatt.

En enkel "skattekil" kan beräknas som

$$\frac{\text{Total värdetillväxt utan skatt} - \text{Total värdetillväxt med skatt}}{\text{Total värdetillväxt utan skatt}}$$

Resultat

För att illustrera utfallen för de olika ägarformerna krävs en mängd antaganden, vilka redovisas i figurerna. Framställningen har bedömts bli mest lättillgänglig då skattekilarna redovisas för olika innehavstider.

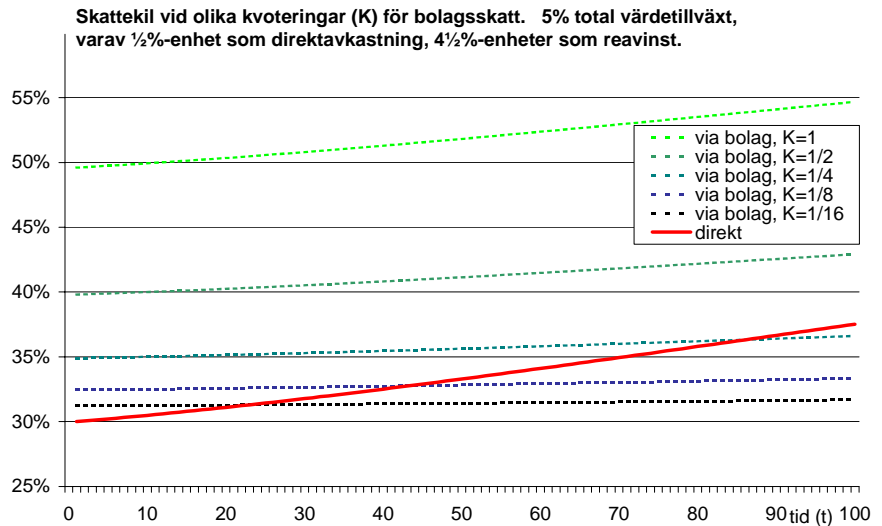
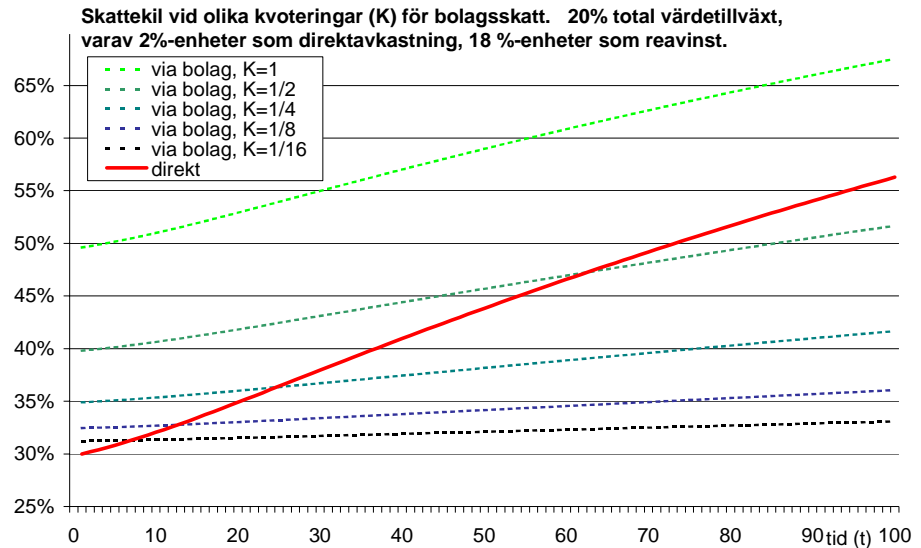


Figuren visar att full bolagsskatt ($K=1$) ger en väsentligt högre skattekil för ägande via bolag jämfört med direkt ägande. Denna slutsats gäller även för verkligt långa innehavstider. Vid en kvotering "1 till 16", dvs. med en effektiv bolagsskattesats om 1,75 % (= 28 %/16) uppnås likhet mellan ägande via bolag och direkt ägande då innehavstiden är 13 år. För kortare innehav ger direkt ägande en lägre skattekil än ägande via bolag, medan längre innehavstider innebär det omvända förhållandet.

En tillämplad slutsats är att en omfattande kvotering krävs för att uppnå likhet mellan direkt ägande och ägande via bolag. Under förutsättning att antagandena bedöms rimliga kan det anses rimligt med en kvotering där utdelningar och reavinst tas upp till en sextondel, dvs. en effektiv bolagsskattesats om 1,75 %.

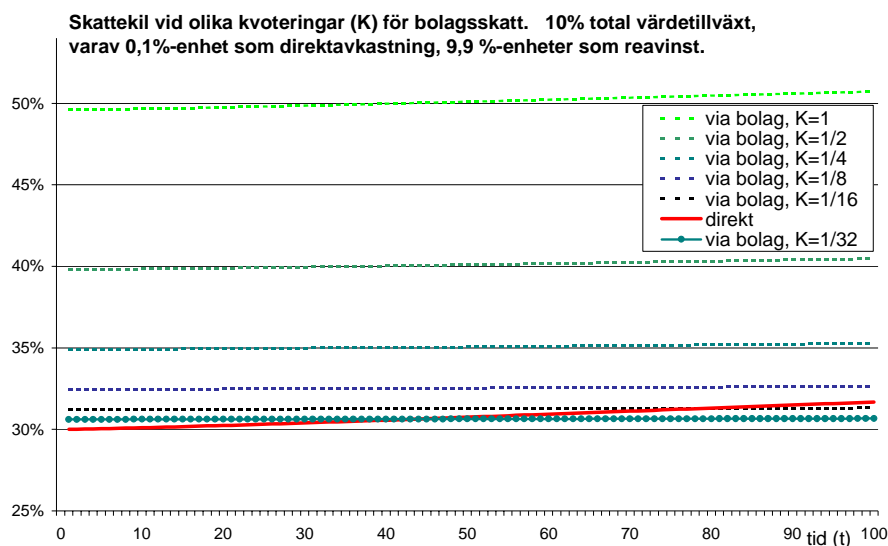
Känslighetsanalyser

Känslighetsanalyser kan illustrera antagandenas betydelse för utfallen. Sådan analys kan ske för ett antagande i taget. Först den (årliga) totala värdetillväxten:



Figurerna visar att ett antagande om högre total värdetillväxt innebär att en mindre kvotering krävs, dvs. likhet mellan ägande via bolag och direkt ägande uppnås vid högre effektiv bolagsskattesats, allt annat lika. Omvänt innebär ett lägre antagande för den totala värdetillväxten att en mer omfattande kvotering (dvs. en lägre effektiv bolagsskattesats) krävs. Redan huvudentagandet om 10 % kan anses relativt väl tilltaget.

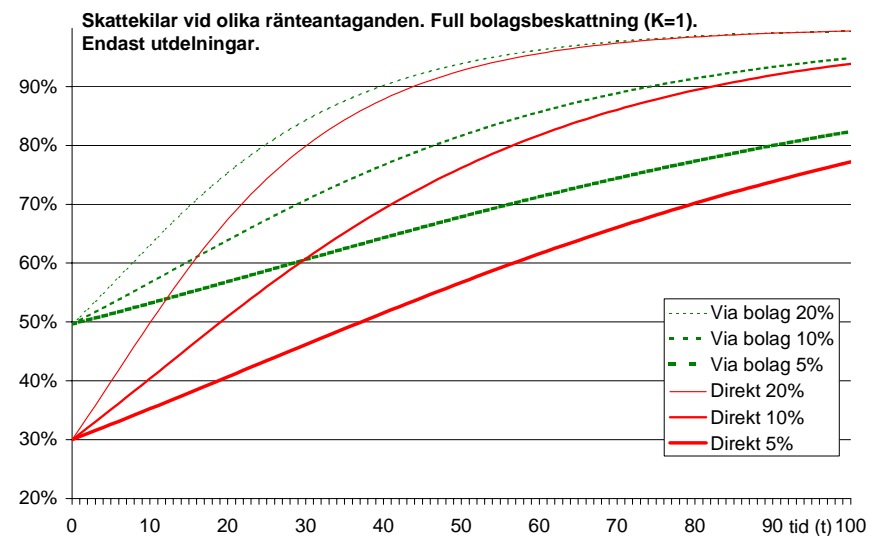
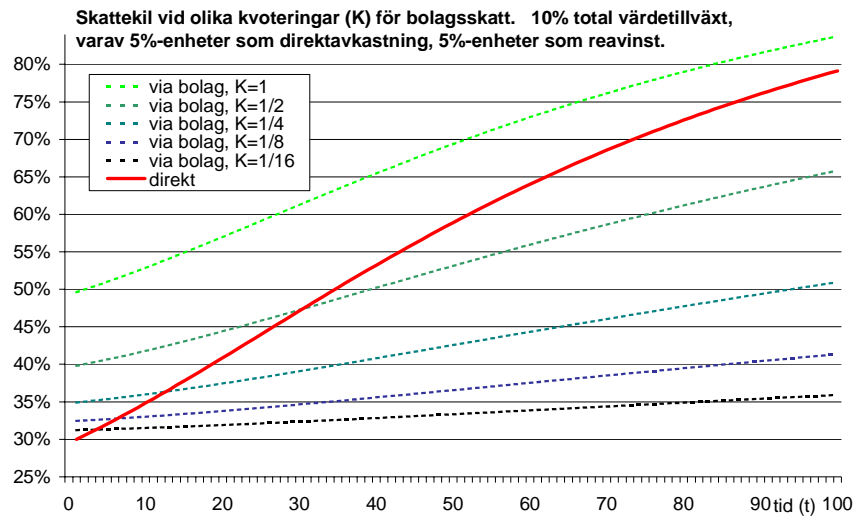
Antagandet om fördelning mellan direktavkastning och värdeökning är också av betydelse. Direktavkastningens andel har fallit under senare år. Beräkningarna ovan bygger på ett antagande om att direktavkastningen utgör en tiondel av den totala värdetillväxten. Nedan redovisas exempel då direktavkastningen utgör halva respektive en hundradel av den totala värdetillväxten.



Figurerna visar att en högre andel direktavkastning innebär att en mindre kvotering krävs, dvs. likhet mellan ägande via bolag och direkt ägande uppnås vid högre effektiv bolagsskattesats, allt annat lika. Omvänt innebär ett lägre antagande om direktavkastningens andel att en mer omfattande kvotering (dvs. en lägre effektiv bolagsskattesats) krävs.

Ytterligheter beträffande fördelningen utdelning/reavinnt

Vid fullständig värdetillväxt genom utdelning och inga reavinst er hålls följande resultat.



Kvoten K kan i detta specialfall enkelt lösas så att alternativen direkt ägande och ägande via bolag likställs ur skattehänseende för K som skrivs:

$$\frac{1}{\tau_c} \left(1 - \frac{\left\{ \frac{[1 + (1 - \tau_k)d]^t - \tau_k}{1 - \tau_k} \right\}^{1/t} - 1}{d} \right)$$

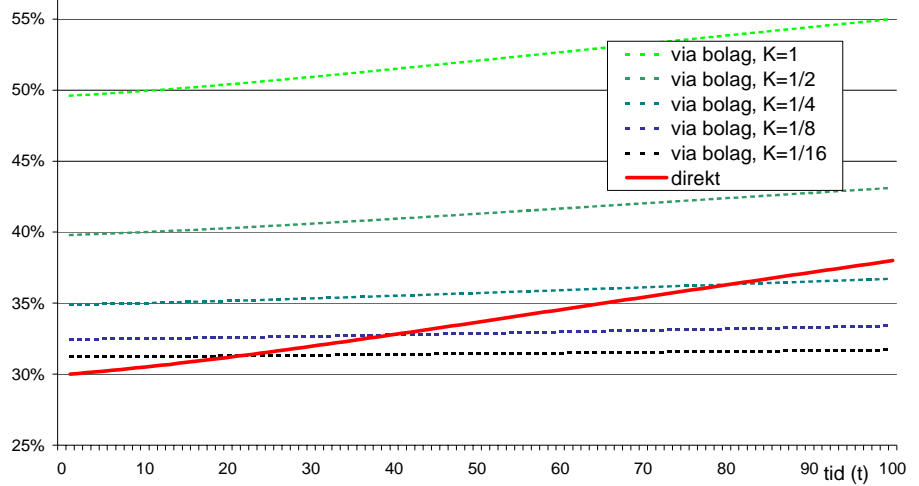
Figurerna visar att även i denna extrem finns skäl för en omfattande kvotering.

Den andra extremen, utan utdelningar och med hela den totala värdetillväxten i form av reavinst, ligger förmodligen närmare verkligheten. Där visar sig, som antytts ovan, (mycket) omfattande kvotering krävas. I själva verket måste bolagsskatten helt elimineras för att i detta specialfall uppnå likhet mellan ägande via bolag och direkt ägande.

Komplement med fler varianter på direktavkastningens andel

Direktavkastningens andel är i de flesta fall ovan en tiondel, dvs. en tiondel av den totala värdetillväxten antas komma som utdelningar och nio tiondelar som värdeökning. Särskild känslighetsanalys redovisar ovan utfallen då direktavkastningen utgör en hundradel respektive hälften av den totala värdetillväxten. Dessutom har ovan redovisats extremfallen med enbart utdelning respektive enbart värdeökning. I det följande redovisas ytterligare några hypotetiska varianter.

Skattekil vid olika kvoterings (K) för bolagsskatt. 10% total värdetillväxt, varav 0,5%-enhet som direktavkastning, 9,5 %-enheter som reavinst.



Skattekil vid olika kvoterings (K) för bolagsskatt. 10% total värdetillväxt, varav 1,5%-enhet som direktavkastning, 8,5 %-enheter som reavinst.

