

Regeringens proposition

1998/99:15

Omstruktureringar och beskattning

Prop.
1998/99:15

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 8 oktober 1998

Göran Persson

Erik Åsbrink
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås skatteregler avseende omstrukturering av företag. Förslagen utgår i huvudsak från att omstruktureringar skall kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Det är inte fråga om definitiva skattelättnader utan om uppskov med beskattningen. Förslagen – som har sin utgångspunkt i slutbetänkandet från Företagsskatteutredningen – omfattar i huvudsak följande områden.

Överlåtelse av tillgångar till underpris

Enligt nuvarande praxis är det möjligt att överlåta tillgångar till underpris under vissa förutsättningar utan att uttagsbeskattning sker. I propositionen föreslås en lagreglering av under vilka förutsättningar underprisöverlåtelser skall kunna genomföras.

Andelsbyten

Ett andelsbyte föreligger enligt förslaget om aktier eller andra andelar avyttras mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget jämte ett eventuellt kontantvederlag motsvarande högst 10 % av det nominella värdet på vederlagsandelarna. Enligt nuvarande regler finns det två uppskovssystem för andelsbyten varav ett är betingat av EG-regler. De två systemen föreslås i propositionen ersättas med ett enhetligt system. Enligt

detta fastställs uppskovsbeloppet och tas vinsten upp till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. Prop. 1998/99:15

Andelsöverlåtelser inom koncerner

Den gällande koncernregeln innebär att aktier och andra andelar kan överlåtas inom en koncern utan att någon reavinstbeskattning blir aktuell. I propositionen föreslås en ändrad teknisk utformning av koncernregeln i syfte bl.a. att förhindra att bestämmelserna utnyttjas för skatteundandragande. Förslaget innebär att vid en koncernöverlåtelse skall ett uppskovsbelopp fastställas. Uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning när andelen inte längre innehas av ett företag som ingår i samma koncern som säljaren, t.ex. genom att andelen avyttras externt.

Fusioner och fissioner

För närvarande saknas skatteregler för fusion mellan fristående aktieföretag. I propositionen föreslås sådana skatteregler. Förslag lämnas även om skatteregler för fission.

Verksamhetsöverlåtelser

I propositionen föreslås generella regler som motsvarar de gällande reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser.

Förlustregeln

Vid överlåtelse av tillgångar inom en koncern eller annan intressegemenskap medges enligt gällande regler avdrag för förlust först när tillgången överlåts externt. Det köpande företaget övertar anskaffningsvärdet på tillgången och förlustavdrag beräknas hos detta företag med utgångspunkt i det övertagna anskaffningsvärdet. Systemet innebär att förlustavdrag inte kan utnyttjas när tillgången överlåts till ett utländskt koncernföretag. I propositionen föreslås att förlustavdraget fastställs när tillgången avyttras och att avdrag medges hos det ursprungligen säljande företaget när tillgången avyttras externt. För avdragsrätten kommer det att sakna betydelse om tillgången överlåts till ett svenskt eller utländskt koncernföretag.

Lex ASEA

De bestämmelser som brukar kallas Lex ASEA kan vara tillämpliga när ett moderföretag delar ut aktier i ett dotterföretag. Utdelning undantas från beskattning hos aktieägarna. Det nuvarande kravet att det utdelande moderföretaget skall vara inregistrerat vid börsen föreslås ersättas med ett

krav på att andelarna skall vara marknadsnoterade. Ett annat villkor som förelås ändrat är det s.k. verksamhetsvillkoret. Det villkoret är i dag utformat så att det utdelade dotterföretaget skall bedriva verksamhet av viss omfattning. I propositionen förslås att det ersätts med ett villkor att dotterföretaget skall till huvudsaklig del bedriva rörelse, varmed avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel och värdepapper.

Avskattningsregeln för investmentföretag

Enligt nuvarande regler skall ett företag som inte längre uppfyller de skattemässiga villkoren för att vara ett investmentföretag ta upp en intäkt motsvarande 40 % av värdet på aktieportföljen. I propositionen föreslås bl.a. att procenttalet sänks till 16.

Stämpelskatt

I propositionen föreslås att förvärv vid fusion skall undantas från skatteplikt. För att överlåtelser av fastigheter inom en koncern inte skall motverkas av att stämpelskatt utgår föreslås vidare en regel som innebär att uppskov medges när en fastighet förvärvas av ett företag från ett företag som tillhör samma koncern. Uppskovet förfaller när fastigheten överlåts till annan eller om koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör.

I propositionen föreslås vidare att stämpelskatt inte skall tas ut vid nyinteckning som sker i samband med en fusion genom vilken en tidigare uttagen företagsinteckning upphört att gälla.

Regeringens skrivelse 1997/98:66, m.m.

I propositionen fullföljer regeringen det förslag som aviserats i skrivelsen 1997/98:66 och som innebär att den ändrade tekniska utformningen av koncernregeln skall gälla avyttringar som genomförs fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 21 januari 1998.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	9
2	Lagtext	
2.1	Förslag till lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris	10
2.2	Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten	16
2.3	Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.....	22
2.4	Förslag till lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.....	27
2.5	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	35
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	47
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	51
2.8	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	76
2.9	Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	77
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:692) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	78
2.11	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.....	82
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	86
2.13	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder.....	89
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m	91
2.15	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond.....	93
2.16	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	94
2.17	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	95
2.18	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv	98
2.19	Förslag till lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.....	100

3	Ärendet och dess beredning	101
4	Vinster och förluster på näringsbetingade andelar	104
5	Underprisöverlåtelse	117
5.1	Allmänna utgångspunkter	117
5.2	Företagsskatteutredningens bedömning av innebörden av underprisöverlåtelse	118
5.2.1	Den ekonomiska innebörden.....	119
5.2.2	Beskattning enligt den ekonomiska innebörden..	122
5.3	Underprisöverlåtelse mellan aktiebolag.....	124
5.3.1	Ny lagreglering av underprisöverlåtelse.....	124
5.3.2	Innebörden av undantag från beskattning	126
5.3.3	Vilkor för undantag från omedelbar beskattning	127
5.3.3.1	Ägargemenskap.....	128
5.3.3.2	Organisatoriska skäl.....	130
5.3.3.3	Otillbörlig skatteförmån	139
5.3.3.4	Karaktärsbyte	147
5.3.4	Vederlaget avviker från det skattemässiga värdet av den överlåtna egendomen	149
5.4	Överlåtelse av egendom till underpris mellan andra slag av företag än aktiebolag.....	150
5.4.1	Överlåtelse mellan fysiska personer.....	151
5.4.2	Överlåtelse mellan en fysisk person och ett aktiebolag	152
5.4.3	Överlåtelse mellan å ena sidan ett handelsbolag och å andra sidan en fysisk person eller ett aktiebolag	154
5.4.4	Sammanfattning	155
5.4.5	Övriga rättssubjekt	156
5.4.6	Övriga frågor.....	160
5.5	Uttagsbeskattning av tjänst	163
5.6	Definitioner	163
5.7	Anskaffningsvärdet vid uttagsbeskattning av underprisöverlåtelse.....	167
5.8	Konsekvenserna på ägarnivån av att uttagsbeskattning sker.....	168
5.9	Mervärdesskatt och gåvoskatt.....	172
5.9.1	Mervärdesskatt	172
5.9.2	Gåvoskatt	173
5.10	Tillskott av kapitalbeskattad reavinsteendom till aktiebolag m.fl.	174
6	Andelsbyten	176
6.1	Ett enhetligt uppskovssystem.....	176
6.2	Villkor för uppskov.....	179
6.2.1	Bosättning i Sverige	179
6.2.2	Subjekt som kan komma i fråga som köpare	181

6.2.3	Andelar för vilka uppskov kan medges.....	182
6.2.4	De mottagna andelarna.....	183
6.2.5	Reavinst – kontantdel.....	183
6.3	Krav på röstmajoritet m.m.....	185
6.4	Tekniska frågor.....	192
6.4.1	Efterföljande andelsbyte m.m.....	192
6.4.2	Efterföljande koncernintern överlåtelse	193
6.4.3	Efterföljande utdelning av de mottagna andelarna	194
6.4.4	Efterföljande underprisöverlåtelse	194
6.4.5	Efterföljande arv m.m.	195
6.4.6	Utflyttning	195
6.5	Anskaffningsvärdet hos det köpande företaget för de förvärvade andelarna.....	197
6.6	Partiella andelsbyten	197
7	Andelsöverlåtelser inom koncerner	201
7.1	Ny teknik för koncernregeln	201
7.2	Regeringens skrivelse 1997/98:66	208
8	Fusioner och fissioner	211
8.1	Fusion	211
8.1.1	Innebörden av undantag från beskattning	215
8.1.2	Villkor för undantag från beskattning	220
8.1.3	Särskilda frågor	224
8.2	Beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget	227
8.3	Fissioner	229
8.4	Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land.....	230
9	Verksamhetsöverlåtelser	233
10	Förlustregeln	238
11	Lex ASEA	241
12	Samordningen mellan olika uppskavsregler	248
12.1	Förhållandet mellan reglerna om underprisöverlåtelse och övriga uppskavsregler.....	249
12.2	Förhållandet mellan reglerna om andelsbyten och övriga uppskavsregler.....	251
12.3	Förhållandet mellan å ena sidan reglerna om fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser och å andra sidan övriga uppskavsregler.....	251
13	Avskattningsregeln för investmentföretag	253

14	Kontrollfrågor och ikraftträdande	258
14.1	Kontrollfrågor	258
14.2	Ikraftträdande	259
15	Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom	260
16	Övriga frågor	265
16.1	Värdeöverföringar	265
16.2	Kapitalrabatt på optionslån	265
16.3	Utdelning på andel i förvaltnings- eller investmentföretag	266
16.4	Överlämnade framställningar m.m.	266
17	Ekonomiska och administrativa konsekvenser	268
18	Författningskommentar	270
18.1	Förslaget till lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris	270
18.2	Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten	275
18.3	Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner	281
18.4	Förslaget till lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser	285
18.5	Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	292
18.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	295
18.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	296
18.8	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	302
18.9	Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	302
18.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:692) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	302
18.11	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	302
18.12	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	303
18.13	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	304
18.14	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m.	304
18.15	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond	304

18.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	304
18.17 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	304
18.18 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv	305
18.19 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG	305
Bilaga 1 Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Omstrukturering och beskattning (SOU 1998:1)	306
Bilaga 2 Lagförslagen i lagrådsremiss den 28 maj 1998	307
Bilaga 3 Lagförslagen i lagrådsremiss den 10 september 1998	388
Bilaga 4 Lagrådets yttrande.....	392
Bilaga 5 Lagrådets yttrande.....	408
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 oktober 1998	411
Rättsdatablad.....	412

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris
2. lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten
3. lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner,
4. lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
5. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
6. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
7. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
8. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
9. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343),
10. lag om ändring i lagen (1998:692) om skatteregisterlagen (1980:343),
11. lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
12. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
13. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder
14. lag om ändring i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn,
15. lag om ändring i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond,
16. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
17. lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.
18. lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv,
19. lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Överlåts en tillgång som ingår i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat och är villkoren enligt denna lag uppfyllda, skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 a första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) inte ske.

Har inte ersättning utgått med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall, om de nämnda villkoren uppfylls, överlåtelser behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

2 § Lagen gäller inte om

1. förutsättningar föreligger för undantag från omedelbar beskattning på grund av överlåtelser enligt bestämmelserna om fusion eller fission i lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser,
2. överlåtelser avser utdelning eller utskiftning enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt av aktier eller andra andelar som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) eller
3. marknadsvärdet av tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Definitioner

3 § Begrepp som används i denna lag har, om inte annat anges, samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

4 § Med *fysisk person* avses även svenskt dödsbo.

5 § Med *företag* avses

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svensk stiftelse,
5. svensk ideell förening,
6. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller

7. sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Som företag räknas inte bostadsförening eller bostadsaktiebolag, invest-
mentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

6 § Med *handelsbolag* avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

7 § Med *andel* avses aktie eller annan andel i sådant företag som anges i 5 § första stycket 1, 2 eller 7.

8 § En *tillgång* skall anses *ingå i näringsverksamhet* om ersättning eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

9 § Med *skattemässigt värde* avses följande:

1. För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar: det värde som gäller vid beskattningen. I fråga om fastighet som utgör lagertillgång skall hänsyn tas till värdeminskingsavdrag som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.
2. För tillgångar, på vilka reglerna i 25–31 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpliga: omkostnadsbeloppet. I fråga om fastigheter skall omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, minskas med medgivna värdeminskingsavdrag och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller dock inte avdrag som hänför sig till tiden före år 1952. I fråga om bostadsrätter och dylikt beräknas omkostnadsbeloppet med bortseende från bestämmelsen i 26 § 5 mom. tredje stycket första meningen lagen om statlig inkomstskatt.
3. För inventarier och övriga andra tillgångar än sådana som avses i 1 och 2: anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag.

10 § Har ett överlåtet inventarium eller en annan tillgång på vilken reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga utgjort endast en del av överlåtarens hela bestånd av sådan egendom, skall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet.

11 § Med *marknadsvärde* avses marknadsvärdet enligt punkt 1 a fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

12 § Med *verksamhetsgren* avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.

Innehav av andelar i ett företag som inte innehas som ett led i en rörelse anses som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.

Om uttagsbeskattning inte sker

13 § Om uttagsbeskattning inte sker gäller 14–17 §§.

14 § Har tillgången överlåtits av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra beskattning för utdelning för någon som direkt eller indirekt äger andel i företaget.

Har tillgången överlåtits till en fysisk person och har ersättning inte utgått, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

15 § Har tillgången förvärvats av ett företag, skall kostnad för förbättring av andel i företaget eller för andel i ett företag som direkt eller indirekt äger andel i det förvärvande företaget anses inte ha nedlagts på grund av överlåtelsen. Har ersättning för tillgången inte utgått, gäller bestämmelsen i första meningen inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

16 § Avser överlåtelsen en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt eller dylikt, tillämpas inte bestämmelserna i punkt 5 första stycket tredje meningen och andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

17 § Avser överlåtelsen en fastighet som utgör lagertillgång, tillämpas inte bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Överlåtaren och förvärvaren

18 § Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En ideell förening som är skattskyldig för all sin verksamhet får dock förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

19 § Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Inkomsten av verksamheten eller del av verksamheten i vilken tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller vad som nu sagts samtliga delägare i bolaget.

Koncernbidragsrätt saknas

20 § Kan inte överlåtaren med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

Kravet enligt första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

Underskott hos förvärvaren

21 § Är förvärvaren en fysisk person, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

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

23 § Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

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

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

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

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

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

25 § Bestämmelserna i 21–24 §§ gäller inte beträffande underskott hos en fysisk person eller ett företag som avstår från att utnyttja underskottet.

Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

26 § Är överlåtaren en fysisk person gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

En andel skall inte anses kvalificerad om 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av 3 § 12 e mom. den lagen.

27 § Är överlåtaren ett företag och är någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag med enbart företag som delägare.

Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Är förvärvaren ett handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

28 § Är överlåtaren ett handelsbolag med fysisk person som delägare gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.

29 § Är överlåtaren ett handelsbolag med enbart företag som delägare och är i fråga om ett eller flera av företagen någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

30 § En andel i ett överlåtande eller förvärvande företag, som – direkt eller indirekt – innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

31 § Villkoret i 26–29 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning anses även vinst som uppkommer vid nedsättning av aktiekapitalet i ett aktiebolag genom inlösen av aktier.

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

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Avyttrar någon (*säljaren*) en aktie eller annan andel i ett företag (*det överlåtna företaget*) till ett annat företag (*det köpande företaget*) mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i detta (*de mottagna andelarna*) och eventuellt ersättning i pengar som får motsvara högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde (*andelsbyte*) och är villkoren i denna lag uppfyllda, medges säljaren efter yrkande uppskov med beskattningen vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Är säljaren ett handelsbolag, medges varje delägare efter yrkande uppskov med beskattningen om villkoren i denna lag är uppfyllda.

Saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, beräknas den högsta tillåtna ersättningen i pengar i stället på den del av det inbetalade andelskapitalet som belöper sig på andelarna.

2 § Vid tillämpning av denna lag skall vid fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget.

3 § Lagen gäller inte om förutsättningar föreligger för att tillämpa

1. bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser eller
2. lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

4 § Det som i 1, 7, 9, 10 och 12 §§ sägs beträffande delägare i ett handelsbolag som är säljare gäller, om handelsbolaget direkt eller indirekt genom handelsbolag ägs av ett annat handelsbolag, delägare i detta handelsbolag.

Villkor för uppskov

5 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Är säljaren en fysisk person, skall han ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.
2. Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:
 - a. ett svenskt aktiebolag,
 - b. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller

c. ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företagens verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
4. Det överlåtna företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 2 eller en svensk ekonomisk förening.
5. Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det överlåtna företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger hälften av röstetalet för samtliga andelar i det överlåtna företaget. Har särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det överlåtna företaget efter andelsbytet, är det dock tillräckligt att ett sådant innehav har förelegat vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret. Villkoret i denna punkt tillämpas inte vid fusion eller fission.
6. En skattepliktig realisationsvinst skall ha uppkommit. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att ersättningen överstiger det värde på andelen som gäller vid beskattningen.
7. Om ersättning i pengar har utgått, skall den skattepliktiga realisationsvinsten överstiga denna del av ersättningen. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiger ersättningen i pengar.

6 § Ett utländskt företag skall anses vara hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen om det enligt lagstiftningen i någon sådan stat är hemmahörande i staten i skattehänseende och inte på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en stat som inte är medlem i gemenskapen.

Andelen har inte utgjort lagertillgång

7 § Har den avyttrade andelen inte utgjort lagertillgång i näringsverksamhet, skall ersättning i pengar tas upp till beskattning hos säljaren det beskattningsår då andelsbytet sker. Är säljaren ett handelsbolag, skall ersättningen fördelas på delägarna och tas upp till beskattning hos dem.

Har den avyttrade andelen utgjort sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall de belopp bestämmas som skulle ha tagits upp som intäkt av kapital och av tjänst om hela ersättningen hade tagits upp till beskattning (*kapitalbeloppet* respektive *tjänstebeloppet*). Som intäkt av kapital skall så stor del av ersättning i pengar tas upp som ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av sådan ersättning tas upp som intäkt av tjänst.

8 § Den del av den skattepliktiga realisationsvinsten som inte utgör ersättning i pengar fördelas på de mottagna andelarna. I fråga om kvalificerad andel i fåmansföretag fördelas de delar av kapitalbeloppet och tjänstebeloppet som inte tagits upp till beskattning enligt 7 § andra stycket på de mottagna andelarna. Det eller de belopp som belöper sig på en mottagen andel utgör *uppskovsbelopp*.

Uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag.

9 § Är säljaren ett handelsbolag, fördelas den del av den skattepliktiga realisationsvinsten som inte utgör ersättning i pengar på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en mottagen andel fördelas på delägarna. Fördelat belopp utgör *uppskovsbelopp*.

Uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning enligt vad som anges i 8 § andra stycket. Övergår äganderätten till en delägarens andel i handelsbolaget – eller en andel i något handelsbolag som direkt eller indirekt genom handelsbolag äger andel i handelsbolaget – till annan skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning det beskattningsår då detta inträffar. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

Andelen har utgjort lagertillgång

10 § Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång i näringsverksamhet, skall ersättning i pengar tas upp till beskattning hos säljaren det beskattningsår då andelsbytet sker. Dessutom skall ett belopp motsvarande det värde på den avyttrade andelen som gäller vid beskattningen tas upp till beskattning. Är säljaren ett handelsbolag, skall ersättning i pengar och belopp som avses i andra meningen fördelas på delägarna och tas upp till beskattning hos dem.

11 § Annan ersättning än pengar, minskad med ett belopp motsvarande det värde på de avyttrade andelarna som gäller vid beskattningen, fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en andel utgör *uppskovsbelopp*.

Uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning enligt vad som anges i 8 § andra stycket

12 § Är säljaren ett handelsbolag, skall annan ersättning än pengar, minskad med ett belopp motsvarande det värde på de avyttrade andelarna som gäller vid beskattningen, fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en mottagen andel fördelas på delägarna. Fördelat belopp utgör *uppskovsbelopp*.

Uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning enligt vad som anges i 9 § andra stycket.

Övriga bestämmelser

Uttagsbeskattning m.m.

13 § Uppskovsbelopp tas upp till beskattning även i andra fall än som avses i 8 § andra stycket, 9 § andra stycket, 11 § andra stycket eller 12 § andra stycket om uttagsbeskattning avseende en mottagen andel skall ske enligt punkt 1 a eller 1 b av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Turordning vid avyttring av andelar i det köpande företaget

14 § Äger säljaren vid tidpunkten för andelsbytet andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (*gamla andelar*) eller förvärvar han efter andelsbytet sådana andelar (*nya andelar*), skall senare avyttringar anses ske i följande ordning:

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

Genomsnittsmetoden

15 § Vid tillämpning av den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall mottagna andelar anses inte vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

16 § Har anskaffningsvärdet för en mottagen andel fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall var och en av dessa andelar anses som mottagen andel. Uppskovsbelopp avseende den tidigare mottagna andelen skall fördelas på den mottagna andelen, om den finns kvar efter förfarandet, och de nya andelarna.

Sammanläggs mottagna andelar, skall den nya andelen anses som mottagen andel. Uppskovsbelopp avseende de tidigare mottagna andelarna övergår på den nya andelen.

Lättnadsbelopp och gränsbelopp

17 § Skall lättnadsbelopp enligt 3 § 1 b mom. eller gränsbelopp enligt 3 § 12 b mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas för de mottagna andelarna, skall vid beräkning av respektive belopp anskaffningskostnaden för de mottagna andelarna minskas med ett belopp som svarar mot uppskovsbelopp.

Efterföljande andelsbyte

18 § På yrkande av den skattskyldige skall uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning, om en mottagen andel avyttras genom ett andelsbyte och villkoren i 5 § 1–5 uppfylls vid detta andelsbyte. I stället övergår uppskovsbelopp på de nya mottagna andelarna. Avyttras vid ett sådant andelsbyte även annan andel i det tidigare köpande företaget än den mottagna andelen, övergår uppskovsbelopp på samtliga nya mottagna andelar.

Efterföljande koncernintern överlåtelse m.m.

19 § Överlåts en mottagen andel genom en sådan överlåtelse för vilken uppskov medges med beskattningen av en realisationsvinst enligt 1 § lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning först när vinsten på grund av den nämnda överlåtelsen skall tas upp till beskattning. Uppkommer inte realisationsvinst eller realisationsförlust vid överlåtelsen, skall uppskov för en realisationsvinst anses ha medgetts enligt 1 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, om förutsättningar för detta hade förelegat om en vinst faktiskt uppkommit. Vid tillämpning av första stycket skall vinst som avses där anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 12 eller 13 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

20 § Överlåts en mottagen andel genom en sådan överlåtelse för vilken avdragsrätten för en realisationsförlust skjuts upp enligt 2 § 4 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning först när avdrag skall medges för förlusten.

Efterföljande underprisöverlåtelse

21 § Överlåter säljaren en mottagen andel utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, skall uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning. I stället inträder köparen vid den nämnda överlåtelsen i säljarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

Som villkor för att bestämmelserna i första stycket skall vara tillämpliga gäller att uttagsbeskattning inte skall ske på grund av bestämmelserna i 1 § lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

Efterföljande arv m.m.

22 § Övergår en mottagen andel till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning, skall uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning. I stället inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

Vissa villkor uppfylls inte längre

23 § Uppfyller en fysisk person inte längre villkoret i 5 § 1, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

24 § Förelåg vid avyttringen en sådan situation som anges i 5 § 3 första meningen och uppfylls inte längre villkoret i 5 § 3 andra meningen, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning. I fråga om förändringar i det köpande företags verksamhet gäller detta till och med det tjugonde kalenderåret efter det år då andelsbytet skedde.

Bestämmelserna i första stycket är tillämpliga endast om säljaren, ensam eller tillsammans med närstående, även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten direkt eller indirekt äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

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

2.3 Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

Prop.1998/99:15

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Avyttrar en juridisk person (*det säljande företaget*) till en annan juridisk person inom samma koncern (*det köpande företaget*) en andel (*den överlåtna andelen*) i ett företag (*det överlåtna företaget*) med realisationsvinst och är villkoren i denna lag uppfyllda, medges efter yrkande uppskov med beskattningen av realisationsvinsten vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Är säljaren ett handelsbolag, medges varje delägare efter yrkande uppskov med beskattningen om villkoren i denna lag är uppfyllda.

2 § Med realisationsvinst avses i denna lag även

1. belopp för vilket uttagsbeskattning sker vid icke yrkesmässig avyttring som avses i 1 § och
2. belopp varmed det säljande företags inkomst vid avyttring som avses i 1 § skall höjas på grund av bestämmelsen i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

3 § Med *andel* avses aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person.

4 § Vid tillämpning av denna lag skall vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget.

5 § Lagen gäller inte om

1. ett överlåtande företag vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser innehar andelar och villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda eller
2. andelar överlåts vid en sådan verksamhetsöverlåtelse som anges i 8 § lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser och 20 § den lagen är tillämplig.

6 § Det som i 1 och 9 §§ sägs beträffande delägare i ett handelsbolag som är säljande företag gäller, om handelsbolaget direkt eller indirekt genom handelsbolag ägs av ett annat handelsbolag, delägare i detta handelsbolag.

7 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Moderföretaget i koncernen skall vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.
2. Det säljande företaget får inte ingå i en annan koncern än den i vilken det köpande företaget ingår.
3. Det säljande företaget skall tillsammans med andra företag i koncernen vid tidpunkten för avyttringen äga andelar i det överlåtna företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Alternativt skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av det säljande företaget eller av ett annat företag i koncernen.

Har uppskov med beskattningen medgetts med tillämpning av en bestämmelse om förbud mot diskriminering i ett avtal om undvikande om dubbelbeskattning, skall med koncern avses även utländska motsvarigheter.

Den huvudsakliga innebörden av uppskov

8 § Vinst som avses i 1 § skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att den överlåtna andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av detta företag, om inte annat följer av 9–14 §§.

9 § Är det säljande företaget ett handelsbolag gäller följande. Vinst som avses i 1 § skall tas upp som intäkt enligt vad som anges i 8 §. Övergår äganderätten till en delägars andel i handelsbolaget – eller en andel i något handelsbolag som direkt eller indirekt genom handelsbolag äger andel i handelsbolaget – till någon som inte tillhör samma koncern som detta, skall vinsten tas upp till beskattning det beskattningsår då förändringen av äganderätten inträffar. Detsamma gäller om delägars andel upphör att existera.

Det säljande företaget upplöses genom likvidation m.m.

10 § Inträffar en omständighet som medför att det säljande företaget inte längre existerar, skall vinst som avses i 1 § tas upp som intäkt vid det tillfället.

Första stycket gäller inte om det säljande företaget genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser går upp i ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. I stället tillämpas de bestämmelser som avser det säljande företaget på det övertagande företaget.

Erhåller det säljande företaget genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning hemvist i ett annat land, skall vinst som avses i 1 § tas upp

som intäkt vid det tillfället. Detsamma gäller om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe här i landet och upphör att bedriva sådan verksamhet.

Den överlåtna andelen avyttras genom ett andelsbyte

11 § Avyttrar det köpande företaget genom ett sådant andelsbyte som anges i 1 § lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten den överlåtna andelen till någon som inte ingår i koncernen och erhålls uppskov med beskattningen, skall vinst som avses i 1 § inte tas upp till beskattning. I stället anses var och en av de mottagna andelarna som överlåten andel, varvid vinsten fördelas på dessa andelar.

Den överlåtna andelen delas ut m.m.

12 § Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det köpande företaget delar ut den överlåtna andelen och utdelningen enligt 3 § 7 a mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är undantagen från skatteplikt hos någon mottagare. En förutsättning för detta är att det köpande företaget inte medges avdrag för förlust på grund av utdelningen.

13 § Är det köpande företaget ett dotterföretag till ett svenskt aktiebolag och delar moderföretaget ut sina andelar i dotterföretaget och är utdelningen enligt 3 § 7 a mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt undantagen från skatteplikt hos någon mottagare, gäller följande.

På yrkande av det säljande företaget skall vinst som avses i 1 § tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som tillhör samma koncern som detta. Intäkten skall i detta fall tas upp hos det köpande företaget. Yrkandet skall godkännas av det köpande företaget.

En förutsättning för att ett yrkande som avses i andra stycket skall medges är att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då andelarna delas ut inte har uppkommit underskott i förvärvskälla hos det köpande företaget eller hos ett företag till vilket det köpande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Det överlåtna företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion

14 § Vinst som avses i 1 § skall inte tas upp som intäkt om det överlåtna företaget går upp i det köpande företaget genom en sådan fusion som anges i 4 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Erhöll det säljande företaget ersättning helt eller delvis i form av andelar i det köpande företaget, skall som överlåten andel

anses var och en av dessa andelar. Detta gäller även om andelen vid tidpunkten för fusionen innehas av ett annat företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Summan av vinsterna på de faktiskt överlåtna andelarna fördelas på dessa andelar.

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

Turordning

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

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

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

Motsvarande turordning tillämpas

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

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

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

Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.

16 § Har anskaffningsvärdet för en överlåten andel fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall var och en av dessa andelar anses som överlåten andel. Realisationsvinsten avseende den tidigare överlåtna andelen skall fördelas på den överlåtna andelen, om den finns kvar efter förfarandet, och de nya andelarna.

Sammanläggs överlåtna andelar, skall den nya andelen anses som överlåten andel. Realisationsvinsterna avseende de tidigare överlåtna andelarna skall hänföras till den nya andelen. Prop.1998/99:15

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

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Uppgår ett företag i ett annat företag genom fusion eller fission eller avyttrar ett företag tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsöverlåtelse och är villkoren i denna lag uppfyllda, medges undantag från omedelbar beskattning vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1990:663) om ersättningsfonder, lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv. Bestämmelser om uppskov med beskattningen hos ägare till aktier eller andra andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, i lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och i 3 § 8 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Definitioner m.m.

2 § Med *företag* avses

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank,
2. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller
3. ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

Som företag räknas inte utländskt skadeförsäkringsföretag och, i fråga om verksamhetsöverlåtelser, inte heller bostadsförening, bostadsaktiebolag eller investmentföretag.

3 § Ett företag skall anses vara hemmahörande i en viss stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat är hemmahörande i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Anses företaget enligt ett sådant avtal ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det anses vara hemmahörande i denna andra medlemsstat.

4 § Med *fusion* avses en ombildning som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser skall övertas av ett annat företag.
2. Det eller de överlåtande företagen skall upplösas utan likvidation.

5 § Med *fission* avses en ombildning som uppfyller följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser skall övertas av två eller flera andra företag.
2. Det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation.

6 § En fusion eller fission skall anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts.

7 § Vad som sägs i fråga om det överlåtande företaget gäller vid fusion, om det finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa. Vad som sägs i fråga om det övertagande företaget gäller vid fission de övertagande företagen.

8 § Med *verksamhetsöverlåtelse* avses en ombildning som innebär att ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag. Marknadsmässig ersättning skall lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.

Fusion och fission

Villkor för undantag från omedelbar beskattning

9 § Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller följande:

1. Det överlåtande företaget skall omedelbart före fusionen eller fissionen ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten. Inkomsten får inte helt eller delvis ha varit undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
2. Det övertagande företaget skall omedelbart efter fusionen eller fissionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
3. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten får inte genom fusionen eller fissionen komma att överstiga arton månader.

4. Äger vid fusion inte det övertagande företaget samtliga andelar i det eller de överlåtande företagen, skall fusionsvederlaget betalas till andra andelsägare i dessa företag än det övertagande företaget. Äger vid fission inte de övertagande företagen samtliga andelar i det överlåtande företaget, skall fissionsvederlaget betalas till andra andelsägare i detta företag än de övertagande företagen.

10 § Är det överlåtande företaget ett sådant bostadsaktiebolag eller en sådan bostadsförening som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges undantag från omedelbar beskattning endast om det övertagande företaget är en bostadsrättsförening som enligt nämnda lagrum utgör en bostadsförening.

Innebörden av undantaget

11 § Det överlåtande företaget skall i fråga om sådan verksamhet som avses i 9 § 1 inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller fissionen eller för det beskattningsår som avslutas genom att denna genomförs. Det övertagande företaget inträder i fråga om samma verksamhet i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen eller fissionen, om inte annat framgår av 12–18 §§.

Räkenskapsenlig avskrivning

12 § Tas inventarier eller andra tillgångar, på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunal-skattelagen (1928:370) är tillämpliga, upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än som följer av 11 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

Underskott

13 § Har underskott i förvärvskälla uppkommit hos det överlåtande företaget beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs, tillämpas 7 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Med kostnad avses i detta fall vid fusion fusionsvederlaget och utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission avses med kostnad summan av fissionsvederlagen och av utgifter som anges i andra meningen som de övertagande företagen haft. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte heller om det övertagande företaget före fusionen eller fissionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 4 § tredje stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

14 § Det övertagande företaget har rätt till avdrag för gammalt underskott först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar mellan sådana föreningar som är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Med *gammalt underskott* avses sådant underskott av näringsverksamhet hos

1. det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs, eller
2. det övertagande företaget som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna verksamheten då fusionen eller fissionen genomförs.

15 § Bestämmelserna i 14 § gäller inte om koncernbidrag har kunnat med verkan vid beskattningen lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget avseende beskattningsåret närmast före, i fråga om

det överlåtande företaget:	det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs och
det övertagande företaget:	det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna verksamheten då fusionen eller fissionen genomförs.

16 § Förelåg i fall som anges i 15 § begränsning avseende koncernbidrag enligt 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, har dock det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först när begränsningen skulle ha upphört om fusionen eller fissionen inte genomförts.

Kvarstående realisationsförlust på aktier m.m.

17 § Är det övertagande företaget vid utgången av det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) eller var det överlåtande företaget vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs

ett sådant företag, gäller 11 § andra meningen denna lag i fråga om rätt till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt endast om det övertagande företaget ägde mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten.

Särskilda regler för fission

18 § Vid tillämpning av 11 § på fissioner skall periodiseringsfonder enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, ersättningsfonder enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder, skatteutjämningsreserv enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv, samt rätt till avdrag för underskott enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som överförs till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna enligt 9 § lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris och de värden på förpliktelseerna som gäller vid beskattningen.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land

19 § Har genom fusion eller fission tillgångar och förpliktelser överförts från ett företag som är hemmahörande i Sverige till ett företag som är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, gäller andra stycket till den del de överförda tillgångarna och förpliktelseerna är knutna till en plats i en medlemsstat, som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och den staten utgör ett fast driftställe eller, om sådant avtal inte finns, skulle ha utgjort ett fast driftställe om bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) varit tillämpliga i den staten.

Vid tillämpning av punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall anses som om den skatt i den stat där det fasta driftstället är beläget, som skulle ha utgått förutan lagstiftning där enligt det i 2 § 3 nämnda direktivet, faktiskt hade utgått.

Verksamhetsöverlåtelse

Villkor för undantag från omedelbar beskattning

20 § Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller följande:

1. Ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna enligt 9 § lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

2. Det säljande företaget skall omedelbart före överlåtelsen ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte helt eller delvis ha varit undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
3. Det köpande företaget skall omedelbart efter överlåtelsen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Undantag från omedelbar beskattning medges endast om det säljande och köpande företaget yrkar det.

Innebörden av undantaget

Det säljande företaget

21 § Vid en verksamhetsöverlåtelse skall ersättningen inte tas upp som intäkt hos det säljande företaget. I stället skall, för andra tillgångar än sådana på vilka reglerna i 25–31 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpliga, som intäkt tas upp de skattemässiga värdena enligt 9 § lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

Har överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga utgjort endast en del av det säljandes företags hela bestånd av sådan egendom, skall en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp som intäkt.

22 § Realisationsvinst eller realisationsförlust som uppkommer hos det säljande företaget vid överlåtelsen skall inte tas upp som intäkt respektive skall inte dras av.

23 § Värdeminskningsskatt och andra avdrag som avses i punkt 4 andra stycket och punkt 5 första och andra styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) avseende överlåten fastighet eller bostadsrätt eller dylikt skall inte återföras till beskattning hos det säljande företaget.

24 § De andelar som det säljande företaget får i ersättning skall anses anskaffade för nettovärdet enligt 18 § andra meningen av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen.

25 § Det köpande företaget skall anses ha anskaffat sådana förvärvade tillgångar som avses i 21 § för ett belopp motsvarande den intäkt som enligt nämnda paragraf skall tas upp hos det säljande företaget.

I fråga om övriga förvärvade tillgångar inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation.

Fonder och reserveringar m.m.

26 § Periodiseringsfonder enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, ersättningsfonder enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder och skatteutjämningsreserv enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv hos det säljande företaget skall övertas av det köpande företaget om företagen yrkar det. I sådant fall inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation.

Omfattar inte verksamhetsöverlåtelsen samtliga tillgångar hos det säljande företaget, får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder övertas som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och de skattemässiga värdena på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsöverlåtelsen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 9 § lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. Skatteutjämningsreserv får inte övertas.

27 § Reserveringar för framtida utgifter skall övertas till den del de hänförs till det som överlåts.

28 § Det köpande företaget får inte överta rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla eller avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:476) om statlig inkomstskatt.

Räkenskapsenlig avskrivning

29 § Tas inventarier eller andra tillgångar, på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunal-skattelagen (1928:370) är tillämpliga, upp till ett högre värde i det köpande företags räkenskaper än som följer av 27 § första stycket, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då verksamhetsöverlåtelsen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

30 § Har genom en verksamhetsöverlåtelse tillgångar och förpliktelser överförts från ett företag som är hemmahörande i Sverige till ett företag som är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, tillämpas det som sägs i 19 § på motsvarande sätt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999. I fråga om fusioner och fissioner tillämpas lagen på förfaranden som genomförs efter ikraftträdandet. I fråga om verksamhetsöverlåtelser tillämpas lagen på överlåtelser som görs efter ikraftträdandet.

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 1 av anvisningarna till 22 §, punkterna 13 och 33 av anvisningarna till 23 §, punkt 1 av anvisningarna till 24 § samt punkt 14 av anvisningarna till 32 § skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 22 § skall införas två nya punkter, 1 a och 1 b, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

1.¹ Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdepappersavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 §

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag. *Avyttrar ett handelsbolag en aktie eller annan andel i*

¹ Lydelse enligt prop. 1998/99:7.

1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilför-mån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

- 1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,*
- 2. om skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla helt eller delvis har upphört,*
- 3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller*
- 4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvs-*

ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person med realisationsvinst till ett företag som ingår i samma koncern som det säljande handelsbolaget, tillämpas bestämmelserna i lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

källa till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångar i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

1 a. Uttag av en tillgång skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla.

Uttag föreligger vidare om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Med marknadsvärde avses det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Uttagsbeskattning skall inte ske
1. vid uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lant-

bruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna eller

2. *vid uttag av andra aktier eller andelar än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § om aktierna eller andelarna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet.*

I lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris finns bestämmelser om att uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelse i vissa fall.

Vad som sägs i första – fjärde styckena har motsvarande tillämpning vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Har uttag av tjänst samband med uttag av tillgång, skall uttagsbeskattning av tjänsten underlätas om uttagsbeskattning av tillgången inte skall ske på grund av bestämmelserna i lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

Uttag i form av användande av bil skall värderas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

1 b. Uttagsbeskattning skall även ske

1. *om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,*
2. *till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla har upphört,*
3. *i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,*

4. *till den del inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller,*
5. *i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undtagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.*

till 23 §

13.² Skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt

e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat *på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång*, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande, och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat genom *bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente*, skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för

² Senaste lydelse 1992:1343.

det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde näringsverksamheten. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Har inventarier, som har anskaffats före beskattningsårets ingång, avyttrats under beskattningsåret eller har den skattskyldige rätt till försäkringsersättning för inventarier, som har gått förlorade under beskattningsåret, medges ett särskilt avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Avdraget får dock inte överstiga underlaget för beräkning av avdrag enligt fjärde stycket. Har den skattskyldige fått avdrag som nu sagts skall nämnda underlag fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög utgift för inventarier berott på att de skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, medges för det beskattningsår, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagts har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i fjärde stycket beräknas på därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utangeras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur näringsverk-

samheten för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i 22 § med anvisningar framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

33.³ Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Av-

³ Senaste lydelse 1994:1855.

yttrar ett handelsbolag en tillgång som avses i 27–31 §§ lagen om statlig inkomstskatt med realisationsförlust, tillämpas 2 § 4 a mom. den lagen.

till 24 §

1.⁴ För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter samt avsättningar. Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost eller avsättningar med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iaktas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till

⁴ Senaste lydelse 1995:1613.

denna del bokföringsmässigt hänförs till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iaktas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som inlutit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförs till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter samt avsättningar som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–4 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–3 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

till 32 §

14.⁵ Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu

⁵ Senaste lydelse 1997:447.

sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.

Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. *Första meningen tillämpas inte heller om uttagsbeskattning inte skall ske hos företaget på grund av bestämmelserna i lagen (1998:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.*

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje–femte styckena.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om omständigheter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.

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

Prop.1998/99:15

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att 2 § 4 mom. skall ha följande lydelse,
dels att 2 § 4 a mom. skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

4 mom.² Bestämmelserna i andra–åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

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

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770
2 § 4 a mom. 1996:1227.

² Senaste lydelse 1996:1227.

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

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

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

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

Uppskov med realisationsvinst medges när en juridisk person (*det säljande företaget*) icke yrkesmässigt överlåter aktie eller *annan andel (överlåtten andel)* i aktiebolag, ekonomisk förening, handelsbolag eller utländsk juridisk person (*det överlåtna företaget*) till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, att det säljande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår samt att den överlåtta andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. *Vinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att*

avyttrat aktien eller andelen. När aktien eller andelen senare avyttras beräknas skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Upplöses det säljande företaget genom likvidation eller sådan fusion som avses i 24 § 2 mom. första stycket 3 eller 12 kap. 1, 3 eller 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, skall vinsten dock tas upp som intäkt när detta inträffar. Motsvarande gäller om det säljande företaget genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning erhåller hemvist i ett annat land.

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 30 december 1998 och tillämpas på avyttringar som skett under tiden den 21 januari – den 31 december 1998. Har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen tillämpats vid en överlåtelse, gäller den äldre bestämmelsen i sista meningen samma stycke för det övertagande företaget även efter ikraftträdandet om inte annat framgår av punkterna 2 och 3.

2. Har andelar avyttrats under tiden den 1 januari 1997 – den 20 januari 1998 till ett svenskt aktiebolag mot vederlag av nyemitterade aktier i det köpande företaget och har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen varit tillämplig på avyttringen, gäller följande. Vid avyttring av aktie som erhållits i vederlag skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust beräknas med utgångspunkt i det säljande företags anskaffningsvärde för de överlåtna andelarna. Detta gäller under förutsättning att det köpande företaget vid tidpunkten för denna avyttring fortfarande äger de överlåtna andelarna. Det köpande företags anskaffningsvärde för de överlåtna andelarna skall justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för förvärvet.

3. Det som sägs i punkt 2 om beräkning av realisationsvinst när det säljande företaget avyttrar aktie som erhållits i vederlag gäller även om det köpande företaget överlåtits de överlåtna andelarna vidare under förutsättning att denna vidareöverlåtelse skett mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet för andelarna vid tidpunkten för vidareöverlåtelsen. I sådant fall skall anskaffningsvärdet för de överlåtna andelarna hos det företag som då innehar dessa andelar justeras till

marknadsvärdet vid tidpunkten för det ursprungligen köpande företags Prop.1998/99:15
förvärv om detta värde är högre än anskaffningsvärdet för andelarna hos
det företag som då innehar dessa.

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

Prop.1998/99:15

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att 27 § 4 mom. skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1, 4, 10, 13 och 16 mom., 3 § 7, 8 och 12 a mom., 6 § 1 mom., 7 § 8 mom., 16 § 2 mom., 24 § 2 mom., 27 § 2 mom. samt 28 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya moment, 2 § 4 a, 3 § 1 h samt 7 a mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*² Bestämmelserna i 3–6, 18–25, 27, 31–34, 41–43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–tionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår. *Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gäller – om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda – följande: Beskattningsåret för det övertagande företaget utgörs såvitt avser den övertagna verksamheten av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.*

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

Senaste lydelse av 27 § 4 mom. 1997:439.

² Senaste lydelse 1995:1614.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena – löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och – med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 och 11 mom. samt 26 § 1–8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 mom. och 26 § 1–8 mom.

Det värde som tillgångar som avses i 6 a mom. tas upp till vid inkomsttaxeringen skall höjas i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om tillgångarna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna.

Upplöses ett företag som anges i 2 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser genom en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § den lagen och är villkoren i 9 och 10 §§ den lagen uppfyllda gäller följande: Innehar det övertagande företaget aktier eller andra andelar i det överlåtande företaget som utgör lagertillgångar, skall andelarna anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar det värde som gäller för dem vid beskattningen.

4 mom.³ Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

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

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

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

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det

³ Lydelse enligt lag 2.6 i denna proposition.

beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

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

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

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

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen (1928:370) vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant före-

4 mom. Har ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag, gäller följande. Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation såvitt gäller den övertagna verksamheten.

tag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

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

Uppskov med realisationsvinst medges när en juridisk person (det säljande företaget) icke yrkesmässigt överlåter aktie eller annan andel (överlåten andel) i aktiebolag, ekonomisk förening, handelsbolag eller utländsk juridisk person (det överlåtna företaget) till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, att det säljande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår samt att den överlåtna andelen innehas som ett led i kon-

cernens verksamhet. Vinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. Upplöses det säljande företaget genom likvidation eller sådan fusion som avses i 24 § 2 mom. första stycket 3 eller 12 kap. 1, 3 eller 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, skall vinsten dock tas upp som intäkt när detta inträffar. Motsvarande gäller om det säljande företaget genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning erhåller hemvist i ett annat land.

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

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

4 a mom. Avyttrar en juridisk person (det säljande företaget) en tillgång som avses i 25–31 §§ med realisationsförlust till en annan juridisk person (det köpande företaget) och är de båda juridiska personerna moderföretag och dotterföretag eller står de under i huvudsak gemensam ledning, medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som nyss sagts

eller av detta företag.

För avdragsrätt enligt första stycket gäller följande:

1. Ersättningen får inte understiga marknadsvärdet av den överlåtna tillgången utan att detta är affärsmässigt motiverat.
2. Bestämmelsen i 12 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser får inte vara tillämplig.

Är det fråga om överlåtelse av en aktie eller annan andel gäller följande. Äger det köpande företaget vid tidpunkten för förvärv som avses i första stycket andelar av samma slag och sort som den överlåtna andelen (gamla andelar) eller förvärvar detta företag därefter sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som företaget gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. andelar som överlåtits enligt första stycket,
3. nya andelar.

Bestämmelsen i tredje stycket har motsvarande tillämpning i fråga om andra tillgångar som avses i 25–31 §§ och som inte kan särskiljas från varandra.

Är den överlåtna tillgången en andel, medges inte avdrag för förlust som avses i första stycket om det företag som andelen avser genom en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser helt eller delvis går upp i ett företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i första stycket.

10 mom.⁴ Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

⁴ Senaste lydelse 1998:271.

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom.,

2. att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom.,

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 a mom. som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Vad som föreskrivs i första stycket för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder med följande avvikelser:

1. *Intäkten enligt första stycket 2 utgör 1,5 procent.*

2. *I fråga om utdelning till annan än andelsägare i fonden får avdrag enligt första stycket 3 inte göras med större belopp än 2 procent av fondens värde vid utgången av beskattningsåret.*

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

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

Inträffar i fråga om ett investmentföretag en sådan förändring beträffande företaget eller ägandet till detta att villkoren i tredje stycket inte längre uppfylls gäller – när det inte är fråga om att företaget upplöses genom likvidation – bestämmelserna i femte och sjätte styckena.

Som intäkt hos företaget skall tas upp 16 procent av det högsta av marknadsvärdena på aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom. som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid något av de fem föregående beskattningsåren (avskattningsintäkt). Har aktier eller andra andelar i företaget avyttrats under det beskattningsår för före-

taget då förändringen inträffar, utgörs avskattningsintäkten i stället av den andel av ett belopp, beräknat på sätt anges i första meningen, som motsvarar förhållandet mellan icke avyttrade andelar och samtliga andelar i företaget. Andelar i företaget som ägs av ett investmentföretag vid såväl ingången som utgången av beskattningsåret för det förstnämnda företaget skall anses ha avyttrats under beskattningsåret.

Äger en fysisk person eller en annan juridisk person än ett investmentföretag vid utgången av beskattningsåret andelar i företaget med mer än hälften av rösttalet för samtliga andelar, gäller följande. På yrkande av personen skall andelar i företaget som personen ägde vid ingången av beskattningsåret avskattas. Avskattning medför att andelarna under beskattningsåret skall anses ha avyttrats för ett pris motsvarande marknadsvärdet vid ingången av beskattningsåret och köpts tillbaka för samma pris.

Vad som föreskrivs i första stycket för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder med följande avvikelser:

1. Intäkten enligt första stycket 2 utgör 1,5 procent.

2. I fråga om utdelning till annan än andelsägare i fonden får avdrag enligt första stycket 3 inte göras med ett större belopp än 2 procent av fondens värde vid utgången av beskattningsåret.

13 mom.⁵ Ett fåmansföretag har inte rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i den mån ett motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, tredje, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen

⁵ Senaste lydelse 1994:778.

(1928:370). I fråga om ersättning för lokal gäller dock vad nu sagts endast i den mån ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning.

I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen sker uttagsbeskattning av fåmansföretaget om inte tredje meningen i stycket är tillämplig. Uttagsbeskattning sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.

Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller företagsledare närstående person får åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

16 mom.⁶ Överlåtande och övertagande företag medges avdrag för kostnader i samband med fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket samt annan fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Ett aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna.

I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen sker uttagsbeskattning av fåmansföretaget om inte tredje eller fjärde meningen i stycket är tillämplig. Uttagsbeskattning sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.

16 mom. Överlåtande och övertagande företag medges avdrag för kostnader i samband med sådan fusion eller fission som anges i 4 och 5 §§ lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.

3 §

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

⁶ Senaste lydelse 1997:852.

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

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

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

I fråga om näringsfastigheter gäller följande. Omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall minskas med medgivna värdeminskningsskatt och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller dock inte avdrag som hänförs till tiden

före år 1952. Bestämmelsen i punkt 5 första stycket tredje meningen av de nämnda anvisningarna tillämpas inte.

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

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

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

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

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

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

Till intäkt av kapital räknas utdelning från bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. även om utdelningen inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier. Vad nu sagts gäller endast om utdelningen består av annat än bostadsförmån eller annan förmån av fastighet. Endast den del

⁷ Senaste lydelse 1996:1227.

av utdelningen som överstiger avgifter och andra inbetalningar till företaget än kapitaltillskott enligt 3 mom. femte stycket är skattepliktig.

Utdelning från svenskt aktiebolag är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget – direkt eller indirekt – ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vardera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de utdelade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370). Är det utdelande bolaget ett bankaktiebolag gäller inte tredje och sjätte meningarna i detta stycke. Sjätte meningarna i detta stycke gäller inte heller om det utdelande bolaget är ett kreditmarknadsbolag som utgör moderbolag i en koncern i vilken det ingår ett bankaktiebolag.

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

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

7 a m.o.m. Utdelning från ett svenskt aktiebolag i form av aktier eller andra andelar i ett dotterföretag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag undantas från skatteplikt om följande villkor uppfylls:

1. Utdelningen skall ha lämnats i förhållande till innehavda aktier i moderföretaget.
2. Aktier i moderföretaget skall vara marknadsnoterade enligt 27 § 2 mom. tredje stycket.
3. Samtliga moderföretagets andelar i dotterföretaget skall ha delats ut.
4. Efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget.
5. Dotterföretagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilket dotterföretaget direkt eller indirekt innehar andelar med ett sammanlagt röstetal motsvarande mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper.

Utgör de utdelade andelarna lager hos mottagaren av utdelningen, skall denne som intäkt ta upp ett belopp motsvarande det värde som följer av punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370).

Uppfylls villkoren i första stycket, är utdelning skattefri även för mottagare som inte äger aktier i moderföretaget.

8 mom.⁸ Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Som utdelning från svensk ekonomisk förening anses – med de begränsningar som anges i tredje–femte styckena – också vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant fåmansföretag som avses i 12 a mom. tredje stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket 2, skall som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

Vid fusion, som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker, skall som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

12 a mom.⁹ En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad

⁸ Senaste lydelse 1995:1626.

⁹ Senaste lydelse 1997:448.

på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger jämföras utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämföras då med närstående.

6 §

*1 mom.*¹⁰ Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, om ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av beslut, varom i 21 § sägs:

a) fysisk person:

för tid under vilken han varit bosatt här i riket:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:

för inkomst av näringsverksamhet som hänförs till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

¹⁰ Senaste lydelse 1996:163.

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtare vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § andra stycket lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gräns-

överskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring i första stycket a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

7 §

8 mom.¹¹ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

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

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

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag samt sådan svensk stiftelse som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 3–6 mom. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

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

¹¹ Lydelse enligt prop. 1998/99:7.

eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

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

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

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

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

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

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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

Svenskt företag är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen – även om förutsättningarna enligt sjätte stycket inte är för

handen – om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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

16 §

2 mom.¹² Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Albanien, Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg,

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Albanien, Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien,

¹² Lydelse enligt prop. 1998/99:12.

Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Slovenien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike.

Letland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Slovenien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt fränfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

24 §

2 mom.¹³ Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det företag som givit ut instrumentet

1. upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs,

2. träder i likvidation,

3. upplöses *genom fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713), eller, om det är ett utländskt bolag, när bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande* eller

3. upplöses genom *en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser* eller

4. upplöses genom att avregistreras efter den 4 april 1995 enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen.

Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket.

En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

¹³ Senaste lydelse 1995:854.

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning. Detsamma gäller om medlem avgår ur en ekonomisk förening.

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köption, termin, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. Anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gäller – om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda – inte bestämmelsen i första stycket 3 finansiellt instrument som innehas av det eller de övertagande företagen.

27 §

2 mom.¹⁴ Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier *eller andra andelar* erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 a mom., skall som anskaffningsvärde för dessa *andelar* anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga an-

¹⁴ Senaste lydelse 1995:577.

aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade *aktierna* anses anskaffade utan kostnad. Har *aktier* erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa *aktier* anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut *aktierna*.

skaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade *andelarna* anses anskaffade utan kostnad. Har andelar erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa andelar anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut andelarna.

I fråga om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tidigare varit ett investmentföretag gäller följande. Ett sådant finansiellt instrument som avses i 1 mom. och som anskaffats av företaget innan sådan förändring som anges i 2 § 10 mom. fjärde stycket inträffade skall anses ha anskaffats för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för förändringen.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Delbevis eller teckningsrättsbevis, som grundas på aktieinnehav i ett bolag, anses anskaffat utan kostnad.

Som anskaffningsvärde för andel i annan värdepappersfond än allmansfond som förvärvats före den 1 januari 1995 får fysisk person och dödsbo ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992. Det samma gäller i fråga om fondandelsbevis vars innehavare registreras efter utgången av år 1994.

Motsvarande värde för andel i fond som bildats under år 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet. För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag skall ingångsvärdet justeras som om ägarbolaget var skattskyldigt i den skattskyldiges ställe. För andel i ägarbolaget justeras ingångsvärdet med hänsyn till summan av inkomster och underskott i bolagen. Blir nettot negativt skall ingångsvärdet minskas endast i den mån på andelen belöpande underskott är avdragsgillt.

I fråga om andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före den 1 mars 1988 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsår (bokslutsdagen). Denna beräkning görs med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som har inträffat fram till bokslutsdagen. Blir saldot negativt, anses det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen vara noll. Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen läggs sedan till grund för justeringar enligt första stycket.

Vid bestämmande av kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Sker den skattemässiga inkomstberäkningen inte enligt bokföringsmässiga grunder, bortses från förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader.

Har handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom på vilken 35 § 2–4 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse före den 1 juli 1990 är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988, ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen även om detta inte följer av andra stycket. Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Sker beskattning med anledning av avyttringen senare än vid 1990 års taxering, skall ingångsvärdet dock justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av avyttringen.

Om den skattskyldige yrkar det, skall vinstberäkningen grundas enbart på bestämmelserna i första stycket.

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt 24 § 2 mom. fjärde stycket, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

Vid tillämpning av första stycket skall bortses från positiv och negativ räntefördelning enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Ett negativt fördelningsbelopp skall dock minska ingångsvärdet

¹⁵ Senaste lydelse 1995:1626.

i den mån räntefördelningen minskat ett underskott av näringsverksamheten.

Ingångsvärdet skall ökas med 28 procent av en ökning av expensionsmedel enligt lagen (1993:1537) om expensionsmedel och minskas med 28 procent av en minskning. Ingångsvärdet skall ökas med 72 procent av en minskning av expensionsmedel som inte tas upp som intäkt enligt 14 § lagen om expensionsmedel. Vid överföring av expensionsmedel enligt 11 § nämnda lag skall ingångsvärdet minskas med 72 procent av det överförda beloppet.

*I fall som avses i 3 § 1 h mom.
gäller reglerna i det momentet.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om omständigheter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet om inte annat framgår av punkterna 2–8.

2. Har en sådan fusion som avses i den upphävda bestämmelsen i 2 § 4 mom. första stycket genomförts före utgången av år 1998 tillämpas äldre bestämmelser i momentet även efter ikraftträdandet.

3. Har den upphävda bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första meningen tillämpats vid en överlåtelse, gäller de upphävda bestämmelserna i andra och tredje meningarna samma stycke för det övertagande företaget även efter ikraftträdandet.

4. Har den upphävda bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen varit tillämplig på en överlåtelse som skett under tiden den 21 januari–den 31 december 1998, skall vinsten tas upp till beskattning i enlighet med vad som anges i 8–16 §§ lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner.

5. Har en tillgång före utgången av år 1998 delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom. gäller äldre bestämmelser i 2 § 4 mom. tolfte stycket även efter ikraftträdandet.

6. Har ett internationellt andelsbyte genomförts före utgången av år 1998 enligt bestämmelserna i den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG gäller de upphävda bestämmelser i 6 § 1 mom. tredje stycket även efter ikraftträdandet.

7. Har före utgången av år 1998 aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i de upphävda bestämmelserna i 3 § 7 mom. fjärde stycket gäller äldre bestämmelser i 27 § 2 mom. även efter ikraftträdandet.

8. Har nyemitterade aktier före utgången av år 1998 erhållits som vederlag vid sådan avyttring som omfattats av 27 § 4 mom. gäller de upphävda bestämmelserna i 27 § 4 mom. även efter ikraftträdandet.

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

Prop. 1998/99:15

Häri genom föreskrivs att 1 § kupongskattelagen (1970:624)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Kupongskatt erläggs enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt på aktie i svenskt aktiebolag.

Kupongskatt erläggs enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 3 § 7 a mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk värdepappersfond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1997:996.

² Senaste lydelse 1994:1867.

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

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 19 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §²

Om inte annat sägs i andra–fjärde styckena skall sådana uppgifter i det centrala skatteregistret som hänför sig till viss beskattningsperiod gallras sju år efter utgången av det kalenderår under vilket perioden gick ut.

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 §, 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel och 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, i 6 §, i 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel, i 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, samt i 7 § 31 och 32, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om

1. personnummer för make och person som likställs med make vid beskattningen,
2. beslut om beskattning, dock inte skälen för beslutet,
3. huruvida taxering grundas på förenklad självdeklaration eller enbart på kontrolluppgift om inkomst av kapital,
4. antal dagar för vilka den skattskyldige uppburit sjöinkomst enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370),
5. ingående och utgående mervärdesskatt samt särskilt investeringsavdrag och redovisningsperiodens längd vid redovisning av mervärdesskatt.

Uppgift om tillstånd enligt yrkestrafiklagen (1998:490) och lagen (1998:492) om biluthyrning samt uppgifter som avses i 7 § 26–29, med undantag av uppgifter som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), skall gallras två år efter utgången av det år då uppgifterna registrerades.

Uppgift om revision får bevaras under högst tio år efter utgången av det år under vilket revisionen avslutades.

Regeringen får meddela föreskrifter om förlängd bevaringstid för uppgifter som avses i första eller fjärde stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999.

¹ Lagen omtryckt 1983:143.

² Senaste lydelse 1998:497.

2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:692) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 7 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ i paragrafens lydelse enligt lagen (1998:692) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §

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 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag 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, mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

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.

¹ Lagen omtryckt 1983:1343.

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 skattsedelsförsändelse 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 fång och tidpunkt för fång 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 bankgironummer, 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 enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370).

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 stått 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.

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 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen 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 Generaltullstyrelsen om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från tullmyndigheter 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 lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, namn och organisationsnummer på det överlåtna 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 andelsöverlåtelse inom koncer-

ner enligt lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, namn och organisationsnummer på det överlåtna företaget, antalet överlåtna andelar samt de övriga uppgifter som behövs för beskattning av vinsten.

2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

dels att 4, 7, 22 och 33 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 32 a, 32 b och 44 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- 1) köp eller byte,
- 2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,

3) *fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385),*

4) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

Förvärv av tomträtter är skattepliktiga om de sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som avses i första stycket.

7 §

Överlåts ett köp av fast egendom utan något annat tillägg till eller någon annan ändring i köpevillkoren än tiden för tillträdet och betalningen, samt sättet för betalningen i den mån ändrade in-teckningsförhållanden påkallar det, skall stämpelskatt betalas endast för det senaste köpet. Skattebefrielse för tidigare köp erhålls dock endast om lagfart för samtliga köp söks inom den tid som är stadgad för det första köpet. Har skatten för tidigare köp redan betalats avräknas beloppet från skatten på det sista köpet. Bestämmelserna om återvinning i 36 § tillämpas om skatten inte kan avräknas helt.

Skattebefrielse enligt första stycket medges inte, om

1) *den som överlåtit egendomen är en juridisk person som har köpt egendomen från en annan juridisk person, som ingår i samma koncern, och*

2) *den som förvärvat egendomen är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till den som överlåtit egendomen till förvärvaren.*

Bestämmelserna i första stycket

Bestämmelserna i första och

¹ Senaste lydelse 1994:809.

gäller även vid upplåtelse eller överlåtelse av tomträtt. Vad *där* sagts om lagfart gäller då inskrivning.

Begäran om tillämpning av denna paragraf skall framställas när lagfart eller inskrivning söks. Överlåtare och förvärvare skall därvid skriftligen samt på heder och samvete intyga att ersättning för den överlåtna egendomen inte lämnats och inte heller skall lämnas utöver vad som framgår av den ingivna överlåtelsehandlingen, och att inte heller i övrigt avtal träffats om tillägg till eller annan ändring i villkoren för tidigare förvärv än vad som angetts i överlåtelsehandlingen.

andra styckena gäller även vid upplåtelse eller överlåtelse av tomträtt. Vad *som i första stycket* sagts om lagfart gäller då inskrivning.

Begäran om tillämpning av denna paragraf skall framställas när lagfart eller inskrivning söks. Överlåtare och förvärvare skall därvid skriftligen samt på heder och samvete intyga

1) att ersättning för den överlåtna egendomen inte lämnats och inte heller skall lämnas utöver vad som framgår av den ingivna överlåtelsehandlingen,

2) att inte heller i övrigt avtal träffats om tillägg till eller annan ändring i villkoren för tidigare förvärv än vad som angetts i överlåtelsehandlingen *samt*

3) att *förhållanden som avses i andra stycket inte föreligger.*

22 §

Sker nyinteckning och dödning på grund av samtidig ansökan, föreligger skatteplikt endast för skillnaden mellan det nyintecknade beloppet och beloppet av de inteckningar som dödas. Detta gäller dock bara om inteckningarna beviljas i egendom eller, då fråga är om företagsinteckning, i näringsverksamhet som helt eller delvis omfattades av de dödade inteckningarna.

Har en näringsverksamhet tidigast sex månader före ansökan om företagsinteckning förvärvats genom en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:000) om med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, föreligger skatteplikt endast för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det nyintecknade beloppet och beloppet av de inteckningar i den förvärvade verksamheten som upphörde att gälla till följd av fusionen eller fissionen.

32 a §

Har en juridisk person (förvärvaren) förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren), skall inskrivningsmyndigheten medge uppskov med betalning av skatten om

1) moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, och

2) överlåtaren inte ingår i en annan koncern än den i vilken förvärvaren ingår.

Inskrivningsmyndigheten skall förklara att uppskovet inte längre gäller om

1) förvärvaren överlåter fastigheten till annan,

2) koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör eller

3) överlåtaren eller förvärvaren upplöses genom likvidation eller konkurs.

Uppgår överlåtaren eller förvärvaren i ett annat företag genom fusion enligt 4 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser inträder det övertagande företaget i det vid fusionen överlåtande företags situation såvitt avser uppskovet. Motsvarande gäller vid fission enligt 5 § samma lag. I detta fall avses med övertagande företag det företag till vilket egendomen övergått.

32 b §

Begäran om tillämpning av reglerna om uppskov i 32 a § skall framställas tidigast när lagfart eller inskrivning söks och senast ett år efter den dag då den skatt som är hänförlig till förvärvet fastställts.

Medges uppskov och är skatten betald, skall återbetalning ske enligt reglerna i 40 §.

Förklaring om att uppskov inte längre gäller skall anses som sådant beslut om skatten som avses i 31 §.

33 §

Inskrivningsmyndigheten får inte lämna ut en handling som ligger till grund för skattens fastställande eller ett pantbrev förrän skatten har betalats.

Inskrivningsmyndigheten får inte lämna ut en handling som ligger till grund för skattens fastställande eller ett pantbrev förrän skatten har betalats. *Detta gäller inte om uppskov medgetts enligt bestämmelserna i 32 a § första stycket.*

Har en inteckning förts över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret i samband med att ett skeppsbygge registrerats som skepp, får inte nationalitetshandlingen för skeppet lämnas ut förrän skatten för inteckningen har betalats.

44 §

Skattskyldig skall lämna uppgift till inskrivningsmyndigheten om omständighet som anges i 32 a § andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om förvärv som görs den dagen eller senare.

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

Prop. 1998/99:15

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

dels att 2 kap. 17 § och 3 kap. 32 c § skall ha följande lydelse,

dels att det i 2 kap. skall införas en ny paragraf, 19 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

17 §¹

Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom eller betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämföras med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.

Den som yrkar uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad skall i självdeklarationen lämna uppgift om beteckning på sådan ersättningsbostad som avses i 11 § nämnda lag. Om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, skall uppgift lämnas även om föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn. Om ersättningsbostad förvärvas först nästkommande år, skall uppgift i stället lämnas i självdeklarationen för det året.

Har äganderätten till en sådan ersättningsbostad som avses i andra stycket under beskattningsåret övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva skall i självdeklarationen lämnas uppgift om

1. storleken på det belopp som enligt 10 § nämnda lag skall dras ifrån omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras,

2. ersättningsbostadens beteckning samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i andra stycket andra meningen, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn samt

3. den nye ägarens namn, adress och person- eller organisationsnummer.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat andelar genom ett sådant internationellt andelsbyte som avses i 6 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande

Den som yrkat uppskov med beskattningen enligt lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall lämna de uppgifter som behövs för att uppskov skall kunna medges.

¹ Senaste lydelse 1994:1875.

omstruktureringar inom EG, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av 23 § sjätte stycket och, i motsvarande hänseende, 24 § fjärde stycket den nämnda lagen.

Den som erhållit sådant uppskov eller som inträtt i dennes ställe skall lämna sådana uppgifter som är av betydelse för om uppskopsbelopp skall tas upp till beskattning.

Har äganderätten till en andel som förvärvats genom sådant andelsbyte som avses i fjärde stycket övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva skall förvärvaren i sin självdeklaration lämna uppgift om

- 1. det antal andelar som förvärvats,*
- 2. uppskopsbelopp som belöper sig på varje andel och,*
- 3. namn, adress och person- eller organisationsnummer för den den från vilken andelarna har förvärvats.*

19 a §

Den som yrkat uppskov med beskattningen av realisationsvinst enligt lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner skall lämna de uppgifter som behövs för att uppskov skall kunna medges. Den som erhållit sådant uppskov eller som inträtt i dennes ställe skall lämna uppgifter som är av betydelse för om vinsten skall tas upp till beskattning.

3 kap. 32 c §²

Kontrolluppgift om avyttring av finansiellt instrument skall, i annat fall än som avses i 22 eller 32 a §, lämnas av värdepappersinstitut i de fall institutet är skyldigt att upprätta avräkningsnota enligt 3 kap. 9 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Även om skyldighet att upprätta avräkningsnota inte finns skall såvitt avser sådana optioner och terminer som är finansiella instrument kontrolluppgift om utfärdande av optioner och slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom,

² Senaste lydelse 1998:234.

lämnas av det värdepappersinstitut som registrerar optionen eller terminen eller som på annat sätt medverkar vid utfärdandet eller slutförandet.

Kontrolluppgift skall lämnas för fysisk person och dödsbo. Kontrolluppgiften skall ta upp den ersättning som överenskommits vid avyttringen, utfärdandet eller slutförandet efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader, antalet finansiella instrument samt slag och sort. Om tiden för utnyttjande av en option har löpt ut utan att optionen har utnyttjats skall kontrolluppgiften ta upp den ersättning som lämnades vid förvärvet av optionen.

Uppgiftsskyldighet föreligger inte vid byten som avses i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt respektive 6 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Om det vid sådan avyttring som avses i lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten även utgått ersättning i pengar, skall denna anges på kontrolluppgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 2 kap. 17 § fjärde stycket.

2.13 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4 eller 5 §,
2. hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs,
6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts, eller
7. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller inte om avsättningen grundas på avyttring som avses i 2 § andra stycket 1–3.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att förvärvskällan helt eller delvis tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av den nya ägaren. Därvid skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas. Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion som avses i 2 § Har en ekonomisk förening
4 mom. första stycket lagen skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom.

¹ Senaste lydelse 1994:1887.

(1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

I 11, 18 och 26 §§ lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om övertagande av ersättningsfond vid fusion m.m.

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

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m.

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 1 och 5 §§ lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Vid fusion mellan Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och stadshypoteksföreningar enligt 2 § lagen (1992:700) om ombildning av stadshypoteksinstitutionen tillämpas bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra–fjärde, sjunde, åttonde och elfte styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vid fusion mellan Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och stadshypoteksföreningar enligt 2 § lagen (1992:700) om ombildning av stadshypoteksinstitutionen tillämpas bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra–fjärde, sjunde, åttonde och elfte styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt *i lagrummets lydelse vid utgången av år 1998.*

Vid fusion som avses i första stycket samt vid en följande överlåtelse av Stadshypotekskassans tillgångar till det kreditaktiebolag som avses i 3 § lagen om ombildning av stadshypoteksinstitutionen skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig vid återföring av obeskattade reserver enligt 2 § samt vid tillämpning av lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

5 §

Om ett utländskt bankföretag övertar hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller genom förmedling av ett helägt dotterföretag skall bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra–fjärde, sjunde, åttonde och elfte styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 13 § lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv samt 8 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver äga motsvarande tillämpning.

Om ett utländskt bankföretag övertar hela den rörelse som bedrivs av ett bankaktiebolag som har bildats före den 1 augusti 1990 och som ägs direkt eller genom förmedling av ett helägt dotterföretag skall bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra–fjärde, sjunde, åttonde och elfte styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt *i lagrummets lydelse vid utgången av år 1998*, 13 § lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv samt 8 § lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver äga motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000.

2.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

En sammanläggning eller delning av värdepappersfond skall inte medföra uttagsbeskattning enligt punkt 1 *ffjärde stycket* av anvisningarna till 22 § kommunal-skattelagen (1928:370). Vid en sådan ombildning skall en nybildad fonds tillgångar behålla sina tidigare anskaffningsvärden. Rättigheter och skyldigheter i fråga om skatt som är hänförliga till tiden före ombildningen och som inte utnyttjats eller fullgjorts övergår till nybildad fond. Vid delning fördelas dessa rättigheter och skyldigheter mellan de nybildade fonderna i förhållande till deras värde vid delningen.

En sammanläggning eller delning av värdepappersfond skall inte medföra uttagsbeskattning enligt punkt 1 *a och 1 b* av anvisningarna till 22 § kommunal-skattelagen (1928:370). Vid en sådan ombildning skall en nybildad fonds tillgångar behålla sina tidigare anskaffningsvärden. Rättigheter och skyldigheter i fråga om skatt som är hänförliga till tiden före ombildningen och som inte utnyttjats eller fullgjorts övergår till nybildad fond. Vid delning fördelas dessa rättigheter och skyldigheter mellan de nybildade fonderna i förhållande till deras värde vid delningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000.

2.16 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Vid *fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 eller 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. samt vid ombildning och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.*

Föreslagen lydelse

7 §¹

Vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 eller 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. samt vid ombildning och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

I 11, 18 och 26 §§ lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om övertagande av periodiseringsfond vid fusion m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 7 § första stycket.

¹ Senaste lydelse 1995:1587.

2.17 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 1, 3, 7 och 12 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1§

Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:379) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag.

Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:379) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag *eller av 25 § lagen (1999:000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.*

3 §¹

Med företag avses aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, ideell förening, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med förlustföretag avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 §.

Med annat rättssubjekt avses fysisk person, dödsbo, eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

Med gammalt underskott avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i *sådan fusion*, ombildning eller övertagande som anges i 12 § första stycket.

Med gammalt underskott avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i *sådant* övertagande som anges i 12 § första stycket.

¹ Lydelse enligt prop. 1998/99:7.

7 §²

Har ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 § första stycket eller 5 § första stycket medges avdrag endast till den del gammalt underskott inte överstiger 200 procent av den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget.

Kostnaden minskas med kapitaltillskott som förlustföretaget – eller annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget – erhållit under en period omfattande den del av det beskattningsår då ägarförändringen skedde som föregick ägarförändringen och de två närmast föregående beskattningsåren. Vad som sagts nu gäller inte kapitaltillskott som erhållits från annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

I fall som anges i 4 § första stycket gäller inte första stycket denna paragraf om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren.

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från första stycket om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs.

Första–fjärde styckena gäller i tillämpliga delar även om ett förlustföretag utgjort överlåtande företag i en sådan fusion som anges i 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Med kostnad avses i detta fall fusionsvederlag. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

I 13 § lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om hur denna paragraf skall tillämpas vid fusion och fission.

12 §³

I fråga om sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall vid tillämpning av denna lag det

Vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. Har en ekonomisk före-

² Senaste lydelse 1994:1890.

³ Senaste lydelse 1995:1588.

överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag.

Det övertagande företaget har dock rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen, ombildningen eller övertagandet skedde.

Om det överlåtande och övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen, ombildningen eller övertagandet gäller inte andra stycket. Förelåg i sådant fall begränsning enligt 8 § avseende koncernbidrag mellan företagen har dock det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte ägt rum.

I fråga om fusion mellan ekonomiska föreningar gäller första stycket endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt. I fråga om sådana fusioner som anges i 12 kap. 1 eller 3 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller inte bestämmelserna i andra och tredje styckena.

ning skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag.

I 11, 13–16 och 18 §§ lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om övertagande av rätt till avdrag för underskott vid fusion och fission.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 7 § femte stycket. Vid taxeringarna år 2000-2006 tillämpas, såvitt gäller sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i lagrummets lydelse före den 1 januari 1999, även äldre bestämmelser i 12 §.

2.18 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Prop. 1998/99:15

Härigenom föreskrivs att 11, 12 och 13 §§ lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §¹

Återstående del av belopp som avses i 1–6 §§ återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i förvärvskällan, skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning,

2. företaget har upplösts genom fusion och 13 § inte är tillämplig, 2. företaget har upplösts genom fusion *eller fission* och 13 § inte är tillämplig,

3. beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation eller

4. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.

12 §²

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag får kvarvarande skatteutjämningsreserv övertas av och återföras hos aktiebolaget under förutsättning

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 *a eller 1 b* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande överförd skatteutjämningsreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna. Vid apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minskas med ett belopp motsvarande överförd skatteutjämningsreserv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaper för skatt som belöper på skatteutjämningsreserven.

13 §³

Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap.

Vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler

¹ Senaste lydelse 1994:1892.

² Senaste lydelse 1998:644.

³ Senaste lydelse 1995:1589.

sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier på sätt anges i 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier på sätt anges i 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

I 11, 18 och 26 §§ lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om övertagande av kvarvarande skatteutjämningsreserv vid fusion. m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000.

2.19 Förslag till lag om upphävande av lagen (1994:1854)
om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande
omstruktureringar inom EG

Prop. 1998/99:15

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

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

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

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

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

3 Ärendet och dess beredning

Förtagsskatteutredningen (FSU), lämnade i januari i år sitt slutbetänkande, Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1).

I en tidigare etapp har utredningen lämnat förslag till regler om gränsöverskridande omstruktureringar grundade på det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Förslaget har lett till lagstiftning, lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL). Uppgiften i den aktuella utredningsetappen har varit att göra en samlad översyn av inkomstbeskattningen vid omstruktureringar. I enlighet med tilläggsdirektiv (dir. 1993:54) har översynen gjorts med den principiella utgångspunkten att skattereglerna inte bör motverka omstruktureringar inom näringslivet och att obehöriga skatteförmåner inte skall uppkomma.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 98/114).

Regeringen presenterar här sitt förslag till skatteregler vid omstruktureringar. De regler som omfattas av översynen är i huvudsak följande:

- reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), *KL*,
- den s.k. strukturregeln i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, *SIL*,
- den s.k. koncernregeln i 2 § 4 mom. tionde stycket *SIL*,
- reglerna för fusioner i 2 § 4 mom. *SIL*,
- den s.k. förlustregeln i 2 § 4 mom. nionde stycket *SIL*,
- de regler i bl.a. 3 § 7 mom. *SIL* som brukar kallas Lex ASEA,
- den s.k. avskattningsregeln för investmentföretag i 2 § 10 mom. tredje stycket *SIL* samt
- reglerna i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG om internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och andelsbyten.

Remissinstanserna har överlag varit positiva till utredningens förslag. Ett flertal har emellertid kommenterat förslagets komplexitet. Riksskatteverket (*RSV*) har anfört att de föreslagna reglerna är mycket komplicerade och kommer att leda till betydande tillämpningssvårigheter. Förslagen kan dessutom enligt *RSV* förväntas medföra avsevärda kontroll- och övriga hanteringsproblem för skatteförvaltningen. *RSV* har, utifrån de syften verket har att företräda, övervägt att avstyrka vissa av förslagen men verket vill emellertid inte motsätta sig att förslaget i dess helhet läggs till grund för lagstiftning. *Handelshögskolan i Stockholm* uttalar som en sammanfattande slutsats att man finner stora förtjänster i utredningens förslag även om det finns ett antal frågor beträffande vilka *Handelshögskolan* anser att man kunde ha valt en annan lösning. *Näringslivets skattedelegation* konstaterar att utredningen har lyckats med sitt huvudsyfte att skapa regler som underlättar omstruktureringar. Delegationen tillstyrker därför i huvudsak utredningens förslag även om man på

ett antal punkter föreslår andra lösningar än dem som utredningen presenterar. *Sveriges Advokatsamfund* ställer sig i allt väsentligt bakom de överväganden som utredningen lagt till grund för sina förslag. Visserligen har enligt samfundet lagförslagen fått en komplexitet av mindre önskvärt slag men samfundet anser att detta får accepteras som ett pris för att få till stånd den reformerade beskattningen med ett rimligt mått av stringens i reglernas utformning och utan utrymme för otillbörligt utnyttjande av reglerna.

Regeringen lägger stor vikt vid att nya regler som införs i skattesystemet utformats på ett tydligt och enkelt sätt. Det kan dock inte undvikas att regelsystemet på vissa områden inte kan förenklas i den omfattning som vore önskvärt. Det område som det här förslaget omfattar tillhör lagstiftningsmässigt det mest svårbemästrade i skattesystemet. Det är fråga om att utforma regler som samtidigt som de ger möjlighet att omstrukturera företag också förhindrar skatteundandragande. Gällande rätt bygger till stor del på praxis vilket medfört osäkerhet vid tillämpningen. Även om de föreslagna bestämmelserna som en följd av den utförliga regleringen har viss komplexitet ger de samtidigt företagen en möjlighet att på ett bättre sätt än i dag förutse konsekvenserna av en omstrukturering. Förslaget omfattar dessutom bestämmelser som ger företagen och deras ägare möjligheter att genomföra omstruktureringar som i dag inte kan genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser. Ett exempel är att det med förslaget blir möjligt att fusionera andra aktiebolag än moder- och dotterföretag utan att beskattning utlöses. Regeringen vill också framhålla att det är fråga om lagstiftning som endast behöver tillämpas i omstruktureringssituationer. För en sådan lagstiftning kan en högre grad av komplexitet accepteras än i fråga om lagstiftning som måste tillämpas av ett företag vid varje års inkomsttaxering.

Ett viktigt inslag i förslaget är att det inte är fråga om definitiva skattelättnader utan om uppskov med beskattningen. *RSV* anser att det bör övervägas om inte möjligheten till uppskov bör följas av ett krav att den skattskyldige ställer säkerhet för skattebeloppet för att säkra statens fodran. Ett sådant krav innebär emellertid kostnader för företagen, vilket skulle motverka omstruktureringar. Regeringen anser att ett krav på säkerhet inte bör uppställas.

Några remissinstanser har kommenterat det förhållandet att utredningens förslag tagits in i bl.a. tre nya lagar. Från någon remissinstans sida har detta ansetts positivt, andra har ansett att de nya lagarna måste inordnas i den nya inkomstskattelagen. Regeringen förklarade i lagrådsremissen att avsikten var är att samtliga nya lagförslag skall tas in i förslaget till ny inkomstskattelag. Detta har också skett i den remiss med förslag till inkomstskattelag som nyligen lämnats till Lagrådet.

Regeringen lämnade den 20 januari 1998 en skrivelse till riksdagen med meddelande om kommande förslag till ändring av reglerna för beskattning av aktievinster i bolagssektorn (Skr.1997/98:66). I skrivelsen aviseras en ändrad utformning av koncernregeln i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Regeringen föreslog med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen tillämpas på avyttringar som genomförs fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den

21 januari 1998. I denna proposition lämnas förslag till en lag-reglering med utgångspunkt i skrivelsen.

Prop.1998/99:15

Lagrådet

Regeringen beslutade den 28 maj och den 10 september 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2* respektive *bilaga 3*. Förslagen i *bilaga 3* avser uppskov med uttag av stämpelskatt vid överlåtelser av fastigheter inom koncerner. Även det förslaget har sin utgångspunkt i utredningens betänkande. Vid remissbehandlingen avstyrkte Domstolsverket förslaget att uppskofsfrågan skall prövas av inskrivningsmyndigheten. Förslaget har därefter beretts ytterligare inom Finans- och Justitiedepartementen. Synpunkter under hand inhämtats från Domstolsverket och Riksskatteverket.

Lagrådets yttranden finns i *bilagorna 4* och *5*. Lagrådet konstaterar att de remitterade förslagen kännetecknas av mycket hög komplexitet och att det kan anföras flera skäl för att de remitterade föreslagen hade bort läggas fram vid en senare tidpunkt. Lagrådet kan emellertid ansluta sig till regeringens uppfattning att vissa av de i den förevarande remissen behandlade frågorna har så stor ekonomisk betydelse att de skattskyldigas anspråk på ett mer förutsebart regelverk på området väger tungt. Lagrådet motsätter sig inte att en lagstiftning nu genomförs som i huvudsak överensstämmer med vad som föreslagits i remissen. En förutsättning är därvid att de synpunkter som lämnats beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Regeringen har i propositionen i huvudsak följt Lagrådets förslag. I vissa avseenden har förslagen bearbetas vidare efter det att lagrådsremissen beslutades. Lagrådets synpunkter behandlas i den allmänna motiveringen och i författningskommentaren till de berörda lagarna.

Lagrådet har uttalat att några av de förslag som finns i remissen bör utredas ytterligare. Detta har skett beträffande vissa av de aktuella frågorna. Beträffande andra frågor har regeringen funnit att en beredning inte kan slutföras inom ramen för arbetet med denna proposition. Regeringen har den 10 september 1998 beslutat tillkalla en särskild utredare med uppdrag bl.a. att fortsätta arbetet med dessa frågor (dir. 1998:55). Några av de förslag som fanns i lagrådsremissen har därför inte tagits med i propositionen. Det gäller i första hand förslaget om justering av förlust vid värdeöverföring mellan olika företag (jfr kap. 16).

Regeringens bedömning: FSU har föreslagit att beskattningen av reavinsterna på näringsbetingade andelar skall halveras. Regeringen anser att detta är önskvärt. Den statsfinansiella kostnaden är emellertid betydande och kan för närvarande inte finansieras. Något förslag läggs därför inte fram.

FSU:s förslag: Utredningen föreslår att beskattningen av reavinsterna på näringsbetingade andelar skall halveras.

Remissinstanserna: *Handelshögskolan i Stockholm* instämmer i att ett fullständigt undanröjande av reavinstbeskattningen inom bolagssektorn skulle skapa alltför stora tillämpningssvårigheter. Ett flertal remissinstanser avstyrker den av utredningen anvisade finansieringen med en halvering av avsättningen till periodiseringsfonder för juridiska personer. *Handelshögskolans fakultetsnämnd vid Göteborgs universitet* anser att förslaget av detta skäl inte bör genomföras men även av det skälet att förslaget innebär ökad komplexitet i systemet. *Näringslivets skattedelegation* anser att med tanke på den effektiva beskattningen av utdelningar från utländska bolag som inte är jämförligt beskattade utgör en halvering av reavinstbeskattningen tills vidare en rimlig avvägning. Om åtgärden måste finansieras med en minskad avsättningsmöjlighet till periodiseringsfond avstyrker dock delegationen att den halverade reavinstbeskattningen genomförs.

Skälen för regeringens bedömning: Grunden för FSU:s förslag är följande.

Enligt 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier och andra andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. En andel kan ha karaktär av näringsbetingad på endera av två grunder:

1. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarar minst 25 % av röstetalet för samtliga andelar i detta.
2. Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägarföretaget nära.

I frånvaro av reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar skulle kedjebeskattnings av företagsinkomster uppkomma inom koncerner. Ett exempel illustrerar. En inkomst tjänas in i ett dotterföretag och beskattas där. Nettot efter skatt hos dotterföretaget delas ut till moderföretaget. Beskattning sker härvid en andra gång. Återstoden delas ut till de yttersta ägarna, varvid beskattning sker en tredje gång. Syftet med reglerna i 7 § 8 mom. SIL är att undanröja kedjebeskattnings av detta

slag. Såvitt avser exemplet sker detta genom att utdelningsinkomsten hos moderföretaget undantas från beskattning.

Vinster på näringsbetingade andelar beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Detta leder till trippelbeskattning när näringsbetingade andelar i ett företag med vinstmedel överläts (det förutsätts att vinstmedlen tjänats in under den tid överlåtaren innehaft andelarna). Om moderföretaget i det nyss anförda exemplet, i stället för att ta emot utdelning från dotterföretaget, avyttrar andelarna i detta och därigenom tillgodogör sig inkomsten i dotterföretaget i form av en aktievinst som delas ut till de slutliga ägarna, medför inkomsten i dotterföretaget beskattning hos detta, hos moderföretaget och hos ägarna till moderföretaget.

I exemplet var det fråga om en inkomst, som beskattats hos dotterföretaget före avyttringen av andelarna i detta. Trippelbeskattning uppkommer emellertid även om dotterföretaget innehåller upparbetade, obeskattade värden (upparbetade under den tid överlåtaren innehaft andelarna). Härvid kommer beskattningen hos moderföretaget att ske före beskattningen hos dotterföretaget.

Den kedjebeskattnings som följer av beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar (BVN) är inte begränsad till trippelbeskattning utan kan uppkomma i flera led. Antag t.ex. att en koncern består av ett moderföretag, ett dotterföretag och ett "dotterdotterföretag". En inkomst tjänas in av dotterdotterföretaget och beskattas hos detta. Dotterföretaget avyttrar andelarna i dotterdotterföretaget, varefter moderföretaget avyttrar andelarna i dotterföretaget och delar ut vinsten till ägarna. I detta fall sker beskattning av den inkomst som tjänats in av dotterdotterföretaget fyra gånger.

En princip i den svenska företagsbeskattningen är att företagets vinster skall beskattas i två led. (I fråga om vinster i onoterade företag har principen i viss utsträckning brutits genom de regler om lättnader i ägarbeskattningen som införts med verkan fr.o.m. inkomståret 1997.) Den kumulativa beskattning som BVN ger upphov till är således inte önskvärd. Omstruktureringar i form av överlåtelser av andelar i dotterföretag och intresseföretag mellan oberoende företag motverkas av skattekostnader på ett omotiverat sätt. Enligt utredningens uppfattning bör BVN undanröjas eller, om hinder föreligger för detta, lindras i möjligaste mån.

I det följande antas att det företag vars andelar avyttras är ett helägt svenskt dotterföretag.

Förutsättningarna för att avskaffa eller lindra beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar

En vinst på en andel kan allmänt sett bero på en eller flera av följande faktorer:

1. I företaget har efter förvärvet av andelen hållits kvar realiserade, beskattade inkomster.

2. Prognosen om framtida inkomster i företaget har förbättrats sedan förvärvet av andelen. Denna innebär att tillgångar i företaget, t.ex. fastigheter eller andelar i dotterföretag, har stigit i värde eller att goodwillvärden uppkommit.
3. Icke företagsrelaterade orsaker, t.ex. ett allmänt ökat utländskt intresse för svenska andelar.

Förutsättningarna för att avskaffa BVN är olika för andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag, andelar i utländska dotterföretag och andelar i svenska dotterföretag med utländska underföretag. I det följande diskuteras först förutsättningarna beträffande var och en av dessa kategorier. Därefter görs en samlad bedömning.

Andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag

Faktor 1. Beskattade inkomster har hållits kvar i företaget

Innebörden av ett avskaffande av BVN såvitt avser faktor 1 illustreras av följande exempel. Ett moderföretag, S, som ägs av fysiska personer, avyttrar andelarna i ett dotterföretag, D, med kvarhållna, beskattade inkomster (intjänade under S:s innehavstid) till ett annat företag, K, som även det ägs av fysiska personer. I frånvaro av överlåtelsen skulle vinstmedlen i D ha kunnat delas ut till S utan beskattning hos S. Genom överlåtelsen tillgodogör sig S i form av en vinst ett belopp som motsvarar de medel som skulle ha kunnat delas ut.

Avskaffas BVN, sker beskattning av den vinst som uppkommit hos D enligt följande. Till att börja med beskattas D. Överlåtelsen av andelarna medför inte beskattning hos S. När S delar ut reavinsten till sina ägare, beskattas dessa för utdelningsinkomsten. K beskattas inte för utdelning från D. Hos ägarna till K uppkommer överhuvudtaget ingen inkomst (värdet av K förändras inte). Inkomsten hos D kommer med andra ord att beskattas två gånger, vilket är det resultat som eftersträvas. Beskattningen sker hos samma subjekt som skulle ha beskattats om andelarna i D inte överlåtits utan D:s vinst delats ut till S och vidare till ägarna till S.

Såvitt avser faktor 1 isolerad framstår med hänsyn till det anförda ett avskaffande av BVN som oproblemiskt.

Faktor 2. Prognosen om framtida inkomster i företaget har förbättrats

Vid överlåtelse av direktägda tillgångar sker en avskattning genom att övervärden kommer fram till beskattning hos överlåtaren. I konsekvens härmed bildar köpeskillingen utgångspunkt för beräkning av avdrag för värdeminskning hos förvärvaren. Vid överlåtelse av andelar i dotterföretag ger BVN upphov till en indirekt avskattning, som innebär att en värdestegring på andelarna i dotterföretaget, som beror på att övervärden uppkommit i det företaget, beskattas hos moderföretaget. Avskrivningsunderlaget i dotterföretaget påverkas inte. Det innebär att beskattning sker en gång till på företagsnivån, nämligen när övervärdena reali-

seras hos detta företag. Eftersom beskattning sker även på ägarnivån uppkommer trippelbeskattning.

Avskaffas BVN, kommer beskattning att ske hos ägarna till moderföretaget, när reavinsten delas ut, och hos dotterföretaget när övervärdena realiseras. Även i detta fall framstår ett avskaffande av BVN som oproblematiskt.

Teoretiskt skulle trippelbeskattningen kunna elimineras med behållen BVN genom att dotterföretaget får ta upp en skattemässig goodwillpost motsvarande övervärdena (skillnaden mellan köpeskillingen för andelarna och de skattemässiga värdet av tillgångarna i dotterföretaget) som får skrivas av i takt med att övervärdena realiseras. Denna *step-up-metod* skulle emellertid kunna användas endast vid avyttring av helägda dotterföretag. Vidare är det problematiskt att tidsmässigt matcha avskrivningen av goodwillvärdet mot realisationen av övervärdena (en del av goodwillvärdet måste t.ex. fördelas på olika slag av tillgångar). Step-up-metoden är därför inte ett verkligt alternativ till ett avskaffande av BVN.

Faktor 3. Icke företagsrelaterade orsaker

Vad gäller en vinst som beror på faktor 3 har det enligt utredningens uppfattning ingen större betydelse om den beskattas eller ej, så länge vinster och förluster behandlas symmetriskt. Sett över tiden torde nämligen vinster och förluster, som grundas på denna faktor, i stort sett ta ut varandra. I praktiken går det dock inte att skilja värdeökning, som är hänförlig till faktor 3, från värdeökning som beror på faktor 2. Värdeökning av det förra slaget bör därför behandlas på samma sätt som värdeökning av det senare slaget.

Slutsats

Slutsatsen av det hittills anförda är att en bedömning avseende andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag leder till att BVN bör avskaffas.

Andelar i utländska dotterföretag

Utgångspunkter

Reglerna i 7 § 8 mom. SIL, som syftar till att motverka beskattning i flera led inom företagssektorn, innehåller inte endast bestämmelser avseende utdelning på näringsbetingade andelar i svenska företag utan även bestämmelser avseende utdelning på motsvarande andelar i utländska företag.

Enligt de senare bestämmelserna är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening frikallat från skattskyldighet för utdelning på andelar i utländska juridiska personer om *dels* utdelningen skulle ha varit

skattefri om det utdelande företaget varit svenskt, *dels* den inkomstbeskattning, som den utländska juridiska personen är underkastad, är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag (jämförlighetsvillkoret). Jämförlighetsvillkoret anses innebära ett krav på att inkomst hos den utländska juridiska personen beskattas efter minst 15 % på ett underlag beräknat i huvudsak enligt svenska regler (jfr prop. 1990/91:107 s. 29).

Till jämförlighetsvillkoret är en presumtionsregel knuten. En utländsk juridisk person, som är hemmahörande i något land med vilket Sverige ingått skatteavtal, skall anses underkastad jämförlig beskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter till endast obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall personen dock ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Enligt 22 § SIL medges inte avdrag för kostnader som är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal inte beskattas i Sverige. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från ett utländskt företag till ett svenskt företag i fall då utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning om båda företagen varit svenska. Bestämmelserna fick sin nuvarande utformning genom lagstiftning år 1986. Undantagsregeln innebär att avdrag medges för räntor på lån som använts för finansiering av anskaffning av andelar i utländska företag oberoende av om utdelning på andelarna beskattas eller ej. Regeln kommenterades inte närmare i förarbetena (jfr prop. 1985/86:131 s. 98), men den får antas ha föranletts av en önskan att likställa förutsättningarna för investeringar i Sverige och utlandet.

Jämförlighetsvillkoret bör ses mot bakgrund av undantagsregeln i 22 § SIL. I frånvaro av villkoret skulle undantagsregeln kunna medföra oönskade skattekonsekvenser. Ett exempel illustrerar. Ett svenskt moderföretag, M, har löpande rörelseinkomster på 100 per år. M tar upp ett lån med räntan 100 per år. Medel motsvarande lånet överförs till ett utländskt dotterföretag, D, som eget kapital och avkastar där 100 per år. Inkomsten i D beskattas av någon anledning inte. Medel motsvarande inkomsten delas ut till M. I frånvaro av beskattning av utdelningsinkomsten hos M skulle konsekvensen av förfarandet vara att, bortsett från transaktionskostnader, den obeskattade inkomsten hos M omvandlats till beskattad inkomst (rörelseinkomsten kvittas bort mot ränteutgiften, kvar finns den skattefria utdelningsinkomsten). Man har konstruerat en *pengamaskin*. Uppgiften för jämförlighetsvillkoret kan således sägas vara att utgöra en *pengamaskinspärr*.

Utredningen konstaterar att dess uppdrag inte omfattar det redovisade systemet för den skattemässiga behandlingen av utdelningsinkomster från utländska dotterföretag. Detta bildar därför en av utgångspunkterna för utredningens överväganden rörande önskvärldheten och lämpligheten av att avskaffa BVN.

Ett avskaffande av BVN får inte strida mot grunderna för pengamaskin-spärren. I detta villkor ligger att ett svenskt moderföretag inte skall kunna avyttra andelarna i ett utländskt dotterföretag utan reavinstbeskattning i en situation där köparen kan tillgodogöra sig vinstmedel hos dotterföretaget i form av utdelning eller på annat sätt utan beskattning. I en sådan situation kommer köpeskillingen, bortsett från transaktionskostnader, i princip att motsvara vinstmedlen. Ett exempel illustrerar.

Ett svenskt moderföretag, M, har ett utländskt dotterföretag, D, med upparbetade vinstmedel som saknar egna dotterföretag. D uppfyller inte jämförlighetsvillkoret.

I detta fall beskattas M för utdelning från D. Avyttrar M andelarna i D till ett annat svenskt företag bör reavinsten ändå kunna vara skattefri, eftersom det andra företaget inte kan ta emot utdelning från D utan beskattning. Samma bedömning borde kunna göras om avyttring sker till ett företag i ett land som har ett liknande jämförlighetsvillkor som det svenska för att utdelning på motsvarigheten i det landet till näringsbetingade andelar skall vara skattefri, trots att Sverige i detta fall förlorar den latent rätten att beskatta utdelning från D. Skälet för att reavinsten bör kunna vara skattefri även i detta fall är att den köpeskillning som M erhåller påverkas av köparens latent skatt på kommande utdelning från D.

Man måste emellertid ta hänsyn till att M kan avyttra andelarna i D till ett utländskt företag, som kan ta emot utdelning från D utan beskattning. Är D hemmahörande i ett skatteparadis, kan avyttring t.ex. ske till ett företag i samma land. Är M:s reavinst på andelarna i D skattefri i denna situation, skulle möjlighet till pengamaskinförfaranden öppnas, eftersom köpeskillingen inte påverkas av framtida skattekostnader hos köparen.

Med hänsyn härtill måste ett villkor för skattefrihet vara att det utländska dotterföretaget uppfyller jämförlighetsvillkoret. Frågan är emellertid om det i alla situationer går att på ett rimligt tillförlitligt sätt konstatera om ett utländskt dotterföretag uppfyller detta villkor eller ej i en reavinstsituation.

I fråga om utdelning som ett svenskt moderföretag tagit emot från ett utländskt dotterföretag, D1, som i sin tur erhållit utdelning från ett underföretag, D2, gäller följande i fråga om jämförlighetsvillkoret (jfr prop. 1990/91:107 s. 30).

Har utdelningen beskattats hos D1, kan undersökningen om jämförlig beskattning begränsas till förhållandena för det företaget. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattats hos D1 men D1 trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret.

Har utdelningen från D2 inte beskattats hos D1 och uppfyller D1 inte direkt jämförlighetsvillkoret, får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri även om D1 hade varit ett svenskt företag. Detta innefattar ett krav på att D2 varit underkastad jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort, när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos D1 är uppfyllt. Har D2 ett underföretag D3 från

vilket D2 tagit emot skattefri utdelning, får undersökas om även D3 varit underkastad jämförlig beskattning, etc.

Systemet är inte helt enkelt. I rättsfallet RÅ 1996 ref. 60 har Regeringsrätten funnit att prövningen av jämförligheten inte skall begränsas till att avse förhållandena under enstaka verksamhetsår. Detta bidrar till att bedömningarna kan bli svåra.

Bedömningen av jämförligheten i fråga om utdelningsinkomster från ett utländskt dotterföretag görs i den situationen att en faktisk betalning har skett från dotterföretaget till moderföretaget och eventuellt tidigare från underföretag i ett eller flera led till dotterföretaget. I reavinstfallet finns inte någon betalning att ta fasta på utan situationen är mer obestämd.

När det gäller kvarhållna vinstmedel (faktor 1) i underföretag till det utländska dotterföretaget skulle ett jämförlighetsvillkor för reavinstbeskattningen innebära att följande fråga fick ställas. Om vid tidpunkten för avyttringen av andelarna i dotterföretaget dels vinstmedlen i samtliga underföretag hade delats ut till dotterföretaget, dels dotterföretaget hade delat ut befintliga egna vinstmedel och medel motsvarande den hypotetiskt erhållna utdelningen till det svenska moderföretaget, skulle då jämförlighetsvillkoret ha varit uppfyllt? Med beaktande av att ett utländskt dotterföretag kan ha underföretag i många länder och i flera led, skulle bedömningen i många fall bli utomordentligt svår, för att inte säga i praktiken ogörlig.

En ytterligare svårighet med ett jämförlighetsvillkor vid reavinstbeskattningen är att vinsten på andelarna i det utländska dotterföretaget kan bero på att det finns upparbetade, orealiserade värden i detta eller i underföretag (faktor 2). Det kan vara svårt att avgöra i vilken utsträckning sådana värden kommer att beskattas vid en framtida realisation. Skattelagstiftningen i det land, i vilket företaget är hemmahörande, kan innehålla regler som innebär att vissa slag av inkomster inte beskattas eller beskattas på ett förmånligt sätt.

När det utländska dotterföretaget har underföretag uppkommer vidare frågan hur en vinst på andelarna i dotterföretaget, som inte motsvaras av synliga vinstmedel, skall fördelas på de olika företagen i den utländska koncernen. I själva verket står det klart att en fördelning på objektiva grunder ofta inte skulle vara möjlig. Den i det föregående stycket påpekade svårigheten att avgöra i vilken utsträckning övervärden kommer att beskattas vid en framtida realisation blir definitivt oöverstiglig, om man inte ens kan avgöra till vilket företag – och därmed, om det finns företag i flera länder, till vilket land – ett övervärde är hänförligt.

Sammantaget är det enligt utredningens uppfattning inte möjligt att helt avskaffa BVN i fråga om andelar i utländska dotterföretag. Fråga uppkommer därmed om en begränsad lättnad är möjlig.

När utdelning på andelar i ett utländskt dotterföretag beskattas på grund av att jämförlighetskravet inte är uppfyllt, medges avräkning mot svenskt skatt för – utom källskatt på utdelningen – en schablonmässigt beräknad skatt hos det utdelande företaget på 13 % av utdelningens bruttobelopp. Det innebär att svensk bolagsskatt utgår efter $(28-13=)$ 15 % (jfr tolkningen av jämförlighetsvillkoret). På grund härav följer av ett hänsynstagande till vad som gäller i fråga om utdelning inte mer än att

beskattning av vinst på andelar i utländska dotterföretag bör ske efter en faktisk skattesats av lägst 15 %. Med hänsyn till syftet med den nu aktuella diskussionen [☞] att avskaffa eller i möjligaste mån lindra BVN [☞] bör beskattning ske efter lägsta möjliga sats, alltså 15 %.

För fullständighets skull bör nämnas att det enligt många skatteavtal [☞] i stället för jämförlighetsvillkoret [☞] krävs att den vinst, från vilken utdelningen härrör, skall ha varit underkastad normal bolagsskatt i den andra avtalslutande staten. I sådana fall är det endast beskattningen av den utdelade vinsten som är aktuell och inte, som enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL, beskattningen av företaget som sådant. Skulle emellertid villkoret enligt SIL vara gynnsammare för den skattskyldige tar det över. Förekomsten av dessa avtalsvillkor påverkar inte giltigheten av den nyss dragna slutsatsen.

Andelar i svenska dotterföretag med utländska underföretag

I det föregående har diskuterats förutsättningarna för att avskaffa BVN dels för andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag, dels för andelar i utländska dotterföretag. Även förutsättningarna för ett avskaffande vad gäller andelar i svenska dotterföretag med utländska underföretag diskuteras lämpligen särskilt.

Det finns anledning att skilja mellan

1. vinstdel som grundas på kvarhållen inkomst eller värdestegring av tillgångar eller uppkomst av goodwillvärden i det svenska dotterföretaget eller svenska underföretag till detta (inhemsk vinst; avser ej värdestegring på andelar i utländska underföretag) och
2. vinstdel, som grundas på motsvarande omständigheter i utländska underföretag till det svenska dotterföretaget eller i utländska underföretag till svenska underföretag till det svenska dotterföretaget (utländsk vinst).

Såvitt avser inhemsk vinst saknas anledning till annan bedömning än den som gjorts i fråga om vinst på andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag. Ser man isolerat till detta slag av vinst kan således BVN avskaffas.

Vad gäller utländsk vinst uppkommer ett pengamaskinproblem av liknande slag som det som tagits upp vid behandlingen av vinster på andelar i utländska dotterföretag. En skillnad är att vinstmedel hos ett utländskt underföretag i princip inte kan delas ut till de yttersta ägarna utan att passera genom det svenska dotterföretaget. Detta gäller även om andelarna i det svenska dotterföretaget sålts till utländska köpare. Härvid kommer beskattning av utdelningen att ske hos det svenska dotterföretaget, om inte jämförlighetsvillkoret är uppfyllt. Sverige behåller således beskattningsrätten till en kommande utdelning.

Beskattning av lämnad utdelning kommer dock inte undantagslöst att ske hos det svenska dotterföretaget. I dubbelbeskattningsavtal finns bestämmelser om skatterättsligt hemvist. Dessa aktualiseras när en fysisk eller juridisk person är bosatt resp. hemmahörande i båda staterna enligt

staternas interna lagstiftningar. Enligt bestämmelserna anses en fysisk eller juridisk person ha hemvist i en avtalsslutande stat om personen är skattskyldig där på grund av bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Om en person på grund av en sådan bestämmelse anses ha hemvist i båda de avtalsslutande staterna, bestäms hemvistet enligt särskilda regler. Dessa brukar i fråga om juridiska personer innebära att de skall anses ha hemvist i den stat där personen har sin verkliga ledning.

Ett svenskt dotterföretag som avyttrats till en utländsk köpare torde med hänsyn till det anförda i vissa fall kunna flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, t.ex. genom att förändra ledningens sammansättning så att majoriteten av styrelseledamöterna och verkställande direktören kommer att vara bosatta i det andra landet (jfr 8 kap. 4 § ABL). I ett sådant fall förlorar Sverige rätten att beskatta kommande utdelning från utländska underföretag till det svenska dotterföretaget (om inte andelarna i det utländska underföretaget är knutna till ett fast driftställe i Sverige). Å andra sidan skall då uttagsbeskattning ske hos det svenska dotterföretaget (jfr punkt 1 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 22 § KL). Det innebär att bl.a. andelar i utländska underföretag skall anses ha avyttrats till marknadsvärdet. Om reavinstbeskattning behålls för andelar i utländska dotterföretag, kommer därför vinstmedel i utländska underföretag att tas till beskattning i Sverige hos det svenska dotterföretaget genom uttagsbeskattning. Bortsett från eventuella värderingsproblem synes med hänsyn härtill möjligheten att byta skatterättsligt hemvist inte öppna möjlighet för pengamaskinförfaranden.

Det finns emellertid anledning att ställa frågan hur den principiellt riktiga tanken att vinstmedel hos ett utländskt underföretag inte kan delas ut till de yttersta ägarna utan att passera genom det avyttrade svenska dotterföretaget skulle ställa sig i praktiken.

Antag t.ex. att andelarna i ett svenskt dotterföretag, A, som har ett underföretag med noll-beskattade vinstmedel i ett skatteparadis, B, avyttras av det svenska moderföretaget till ett företag i skatteparadiset, C. Då uppkommer en koncern med ett moderföretag i skatteparadiset (C), ett dotterföretag i Sverige (A) och ett "dotterdotterföretag" i skatteparadiset (B). Vinstmedlen överförs sedan från B till C. Även om medlen enligt utredningens uppfattning civilrättsligt och skattemässigt sett passerar A i form av mottagen och lämnad utdelning, torde ett förfarande av detta slag i praktiken kunna ske utan att någon beskattning aktualiseras i Sverige, såvida A inte tar upp den mottagna utdelningen i deklarationen. Risken för upptäckt om A underlåter detta torde vara obetydlig.

Man kan således ² om BVN skulle avskaffas för andelar i dotterföretag med utländska underföretag ³ tänka sig ett pengamaskinförfarande genom vilket moderföretaget till A, M, tar upp ett lån med räntor motsvarande M:s rörelseinkomst. Medel motsvarande lånet tillskjuts till A som eget kapital. A i sin tur skjuter till motsvarande medel till B som eget kapital. Efter t.ex. 10 år avyttrar M andelarna i A till C för en köpeskilling som bortsett från ersättning för C:s tjänster motsvarar det tillskjutna

kapitalet jämte avkastningen på detta. Förfarandet torde i praktiken ofta kunna arrangeras så att kapitalet hos B i någon form utgör säkerhet för det av M upptagna lånet. Genom förfarandet har M uppnått att skattepliktig rörelseinkomst omvandlats till skattefri reavinst.

Ett liknande förfarande är tänkbart om andelarna i A avyttras till ett dotterföretag till C som är hemmahörande i ett annat land än skatteparadiserna, t.ex. Sverige.

En möjlighet att komma till rätta med pengamaskinproblemet kunde tänkas vara att underföretag i vissa angivna länder godtas. Kriterierna för att ett land skulle föras upp på "vita listan" skulle vara dels att företagen i landet är jämförligbeskattade, dels att man kan vara säker på att ett underföretag i landet inte i sin tur har ett underföretag i ett land, som inte är upptaget på listan. Särskilt det sistnämnda kriteriet är problematiskt. För att kriteriet skall kunna anses uppfyllt synes det nödvändigt att svenska myndigheter har möjlighet att föranstalta om revision av underföretag i utlandet. En uppgift om att "svarta" underföretag inte finns bör nämligen kunna kontrolleras. Även om det i många skatteavtal finns bestämmelser om informationsutbyte (jfr art. 26 i OECD:s modellavtal) är den andra staten inte förpliktigad att lämna begärd information. En förutsättning för att en stat skall göra en revision på begäran av ett annat stat torde ofta vara att staterna har ett gemensamt intresse av att en revision kommer till stånd.

Enligt utredningens uppfattning är den möjlighet till informationsutbyte, som finns i gällande avtal, inte tillräcklig för att bilda underlag för en vit lista. Vidare är det inte realistiskt att tänka sig att gällande avtal under överskådlig tid omförhandlas för att det nödvändiga informationsutbytet skall säkerställas.

I själva verket är den nyss gjorda beskrivningen förenklad. Det räcker inte att kontrollera att ett underföretag i ett land på vita listan, A, inte i sin tur har något underföretag i ett land, som inte är upptaget på listan. Man måste även förvissa sig om att A inte tidigare har haft något sådant underföretag, i fråga om vilket A kunnat utan jämförligbeskattning tillgodogöra sig skattefria eller lågbeskattade inkomster genom utdelning eller avyttring av andelar.

Det finns slutligen anledning att beröra en reglering i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL. Denna reglering bygger på begreppen "utländsk juridisk person" och "utländskt bolag" i 16 § 2 mom. SIL. En "utländsk juridisk person" är allmänt talat en utländsk association, som motsvarar en svensk juridisk person. Med "utländskt bolag" avses utländsk juridisk person, som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den, som svenska företag är underkastade. Som utländskt bolag anses alltid utländsk juridisk person, som är hemmahörande i någon av vissa i lagtexten uppräknade stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal.

Regleringen i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL innebär att inkomsten hos en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag beskattas hos delägare som är bosatta eller, i fråga om delägare som är juridisk person, hemmahörande i Sverige under vissa förutsättningar. Dessa förutsättningar innebär i huvudsak dels att minst 10 % av personens

kapital eller röstetal skall innehas av delägaren eller en intressentkrets i vilken han ingår, dels att minst hälften av kapitalet eller röstetalet skall innehas av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

En förutsättning för att delägarbeskattning enligt regleringen skall kunna ske är enligt lagtexten att det svenska subjektet är delägare i den utländska juridiska personen. Delägarbeskattning tycks således aktualiseras endast i fråga om utländska dotterföretag i första generationen, inte vid indirekt ägande av ett utländskt dotterföretag i andra generationen (ens i fallet att dotterföretaget i första generationen delägarbeskattas). Det kan visserligen inte uteslutas att praxis kan komma att inta ståndpunkten att det är tillräckligt med indirekt ägande. Såvitt för närvarande kan bedömas kan emellertid inkomst i ett utländskt underföretag till ett utländskt underföretag till ett svenskt företag inte delägarbeskattas.

Utredningens slutsats är att BVN inte bör avskaffas för vinst på andelar i svenska dotterföretag med utländska underföretag till den del vinsten utgör utländsk vinst. Å andra sidan är det – i överensstämmelse med vad som sagts i det föregående i fråga om andelar i utländska dotterföretag – tillräckligt att beskattning sker efter en faktisk skattesats av 15 %.

Den fråga, som därmed inställer sig, är om det är möjligt att vid beskattningen skilja mellan inhemsk och utländsk vinst.

Härvidlag står det till att börja med klart att det i praktiken inte är möjligt att särskilja inhemsk och utländsk vinst som beror på värdestegring av tillgångar eller skapade goodwillvärden (faktor 2) på grund av värderingssvårigheter. Däremot skulle det vara möjligt att identifiera inhemsk vinst som beror på att beskattad inkomst har hållits kvar i svenska företag (faktor 1). Frågan blir därmed om det även i övrigt är möjligt och lämpligt att undanta sådan vinst från beskattning.

Frågan om undantagande från reavinstbeskattning av vinstdel, som beror på att beskattade inkomster hållits kvar i det företag som de avyttrade andelarna hänför sig till, har nyligen varit aktuell. I det utredningsarbete, som föregick det – som det i efterhand visade sig – temporära avskaffandet av dubbelbeskattningen av utdelade företagsinkomster, behandlades nämligen frågan om ett generellt undantagande från beskattning av sådan vinstdel genom en JIK-metod (SOU 1994:13). Metoden går ut på att kvarhållna inkomster läggs till anskaffningsvärdet för en avyttrad andel. Frågan om en JIK-metod borde införas sköts emellertid på framtiden och förföll sedermera i och med att dubbelbeskattningen av utdelade företagsvinster återinfördes.

Förutsättningarna för att en JIK-metod som inte är alltför komplicerad skall kunna konstrueras är bättre för en metod, som skall tillämpas endast i fråga om vissa näringsbetingade andelar, än för en metod som skall tillämpas generellt. En översiktlig bedömning ger dock vid handen att metoden ändå skulle bli relativt komplicerad. Detta bör ses i skenet av att företagen i frånvaro av en JIK-metod i många fall torde kunna utan beskattning hos moderföretaget låta dela ut kvarhållna vinstmedel i ett dotterföretag och i underföretag till detta inför en förestående avyttring av dotterföretaget. Effekten av en JIK-metod skulle sannolikt på grund härav bli relativt begränsad. Till den del en JIK-metod får betydelse innebär den

ett gynnande av konsolidering i svenska dotterföretag jämfört med Prop.1998/99:15 konsolidering i utländska dotterföretag, vilket medför snedvridningar.

Utredningens slutsats är att en JIK-metod inte bör införas.

Samlad bedömning

Det föregående leder till följande utgångspunkter för en samlad bedömning.

- ☞ Det är motiverat att avskaffa BVN såvitt avser vinst på andelar i svenska dotterföretag, som inte har utländska underföretag.
- ☞ Vinst på andelar i utländska dotterföretag bör beskattas efter en faktisk skattesats på 15 %.
- ☞ Såvitt gäller vinst på andelar i svenska dotterföretag, som har utländska underföretag, är det motiverat att från beskattning undanta inhemsk vinst. I praktiken är det inte möjligt att isolera inhemsk faktor-2-vinst från utländsk faktor-2-vinst. Inhemsk faktor-1-vinst (avseende dotterföretaget och helägda underföretag av första generationen) kan tekniskt sett särskiljas genom en JIK-metod. Detta framstår emellertid inte som en lämplig åtgärd.

Så långt framstår följande lösning som möjlig:

- Vinster på andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag är skattefria.
- Halva beloppet av en vinst på andelar i utländska dotterföretag eller på andelar i svenska dotterföretag med utländska underföretag tas upp till beskattning.

Vinster och förluster bör i möjligaste mån behandlas symmetriskt vid beskattningen. Den nämnda lösningen öppnar en möjlighet för företagen att arrangera så att en vinst på andelarna i ett dotterföretag blir skattefri och en förlust avdragsgill med halva beloppet. Har nämligen ett moderföretags andelar i ett dotterföretag, som inte har utländska underföretag, nedgått i värde, kan moderföretaget inför en planerad avyttring av andelarna i dotterföretaget "svärta ned" dessa genom att låta dotterföretaget eller ett underföretag förvärva ett utländskt företag. I den motsatta situationen ☞ när ett moderföretag har andelar som stigit i värde i ett dotterföretag med utländska underföretag ☞ kan andelarna "tvättas" genom att de utländska underföretagen förs över till en annan gren av koncernen.

Lösningen innebär vidare att investeringar i utländska dotterföretag och i svenska dotterföretag med utländska underföretag diskrimineras i förhållande till investeringar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag. Detta skulle leda till icke önskvärda snedvridningar.

Många internationella koncerner med ett svenskt moderföretag är organiserade efter affärsområden. I koncernerna finns underkoncerner med såväl svenska som utländska företag. Lösningen i fråga innebär att de utländska företagen i en underkoncern så att säga smittar ner de

svenska. Härigenom kan uppkomma ett incitament till en struktur som innebär att svenska och utländska företag placeras i olika underkoncerner. Detta skulle medföra minskad effektivitet.

Sammanfattningsvis är enligt utredningens uppfattning den diskuterade lösningen med olika behandling av å ena sidan andelar i svenska dotterföretag utan utländska underföretag och å andra sidan andelar i utländska dotterföretag och i svenska dotterföretag med utländska underföretag inte lämplig. Den åtgärd som då står till buds är att skatteplikten för vinster på näringsbetingade andelar generellt begränsas till att avse halva beloppet av en vinst. Utredningen föreslår detta. Mer preciserat avser förslaget vinster på andelar beträffande vilka gäller att, om utdelning på andelen lämnats, ägarföretaget enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. tredje-åttonde styckena SIL skulle ha varit undantaget från skattskyldighet för utdelningen om andelen i stället behållits under beskattningsåret.

Utredningen föreslår även att halva beloppet av en verklig förlust vid avyttring av näringsbetingade andelar bör vara avdragsgill.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att det är motiverat att avskaffa reavinstbeskattningen på näringsbetingade andelar i bolagssektorn men att det av hänsyn till utlandsproblematiken inte är möjligt. En lämplig avvägning kan då vara att införa en halverad reavinstbeskattning.

Den statsfinansiella kostnaden för ett förslag av denna innebörd uppgår enligt utredningens uppskattning till 1,51 mdkr. Regeringen tar inte närmare ställning till denna beräkning men konstaterar dock att även om vissa förändringar görs i de antaganden som ligger till grund för beräkningarna uppkommer en betydande kostnad.

Utredningen föreslår i första hand att skattekostnaden skall finansieras genom en sänkning av satsen för juridiska personers avsättning till periodiseringsfond. Utredningens andrahandsalternativ är en höjning av bolagsskattesatsen, som är 28 %.

Regeringen anser att det för närvarande saknas möjlighet att finansiera en halvering av reavinstbeskattningen på näringsbetingade andelar. Något förslag i denna del läggs därför inte fram.

5 Underprisöverlåtelse

5.1 Allmänna utgångspunkter

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla, skall enligt en bestämmelse i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, beskattning ske som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (*uttagsbeskattning*). Det är *övervärdet* som beskattas. Med övervärde avses en positiv skillnad mellan det verkliga och det skattemässiga värdet av en tillgång som ingår i en näringsverksamhet.

Enligt en grundläggande princip för företagsbeskattningen sker beskattning av ett övervärde först när detta materialiseras genom att den egendom som värdet är knutet till avyttras. Lösningen kan benämnas *realisationsprincipen*. En alternativ lösning är att beskatta övervärden allteftersom de uppkommer (*intjänandeprincipen*).

Realisationsprincipen är förenad med vissa nackdelar. Den missgynnar t.ex. specialisering framför integrering. När en vara överlåts mellan fristående specialiserade företag under produktionsprocessen, kommer överlåtelserna att utlösa beskattning av det mervärde som uppkommit hos ett överlåttande företag. Äger hela produktionsprocessen i stället rum hos ett företag, sker däremot beskattning först vid avyttring till konsument eller annan slutanvändare. Vidare medför realisationsprincipen att omstruktureringar av produktionsapparaten, t.ex. genom överlåtelse av en produktionsanläggning mellan olika företag, kan motverkas av att en skattekostnad uppkommer. Dessa nackdelar undviks med intjänandeprincipen.

Främst svårigheten att värdera tillgångar under löpande innehav medför emellertid att intjänandeprincipen inte är möjlig i praktiken. Man är därför hänvisad till realisationsprincipen.

Beskattning av övervärden sker inte endast vid avyttring. Som inledningsvis nämnts sker uttagsbeskattning även när en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla. Man behöver bara tänka på det enkla fallet att en näringsidkare tar ut varor eller andra tillgångar ur näringsverksamheten för konsumtion eller annat privat förfogande för att inse att en regel av detta slag behövs. I frånvaro av uttagsbeskattning skulle ett inkomstskattesystem inte fungera.

Bestämmelsen om beskattning vid uttag är tillämplig även i fall där det är diskutabelt om något privat förfogande föreligger, nämligen vid överlåtelse av egendom till underpris mellan olika företag. Som exempel kan nämnas följande. Egendom överlåts från en enskild näringsidkare till ett aktiebolag i vilket näringsidkaren är ensam aktieägare – eller i den motsatta riktningen. Egendom överlåts mellan aktiebolag som tillhör samma koncern. Egendom överlåts mellan aktiebolag som inte tillhör samma aktiebolagsrättsliga koncern, men vilkas aktier ägs av t.ex. en och samma fysiska person.

Uttagsbeskattning skall inte ske om särskilda skäl mot det föreligger. Syftet med denna undantagsbestämmelse är att underprisöverlåtelser skall

kunna ske i viss utsträckning utan att beskattning utlöses. I praxis har uppställts ett antal villkor för att undantagsbestämmelsen skall vara tillämplig, t.ex. att det skall föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtaren och förvärvaren.

När undantagsbestämmelsen är tillämplig anses det förvärvande företags anskaffningsvärde för den överlåtna egendomen utgöras av vederlaget. Undantagsbestämmelsen medför således inte att skatteunderlag faller bort för överlåtaren och förvärvaren sammantaget. Däremot skjuts beskattningen upp, vilket medför en ränte- och likviditetsförmån för parterna sammantaget.

5.2 Företagsskatteutredningens bedömning av innebörden av underprisöverlåtelse

FSU har inledningsvis i sitt betänkande diskuterat frågan hur beskattning av underprisöverlåtelse mellan aktiebolag bör ske om beskattningen grundas på den ekonomiska innebörden av transaktionen, dvs. i frånvaro av särskilda bestämmelser t.ex. om att uttagsbeskattning inte skall ske i vissa situationer. Utredningen har definierat en *underprisöverlåtelse* på följande sätt.

Med en underprisöverlåtelse avses en rättshandling varigenom en skattskyldig utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat överlåter en tillgång i näringsverksamhet. En förutsättning är att tillgången omedelbart efter förvärvet utgör tillgång i näringsverksamhet hos förvärvaren.

En tillgång bör anses som *tillgång i näringsverksamhet* om ersättning eller reavinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet. En näringsfastighet som innehåses av en fysisk person är i allmän mening en tillgång i näringsverksamhet, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Reavinst vid avyttring av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital. Fastigheten utgör därför inte en tillgång i näringsverksamhet i den bemärkelse som nu är aktuell.

Utredningen har i anslutning till sex exempel redovisat sin uppfattning om hur beskattning av underprisöverlåtelse mellan aktiebolag bör ske om beskattningen grundas på den ekonomiska innebörden av transaktionen.

De exempel som redovisats diskuterar förhållandena med utgångspunkt i begreppen *intressent* respektive *intressentandel*. Dessa begrepp definieras på följande sätt.

Intressent

Med intressent i viss egendom avses i första hand en fysisk person som ytterst har ett ekonomiskt intresse i egendomen. En fysisk person, som bedriver näringsverksamhet under enskild firma, är enda intressent i tillgångarna i verksamheten. En intressent kan äga egendomen indirekt, t.ex. genom ett aktiebolag eller ett handelsbolag eller genom flera bolag.

Även vissa slag av juridiska personer kan vara intressenter i egendom, nämligen juridiska personer utan ägare. Det är här fråga om t.ex. stiftelser, sparbanker och kommuner. En juridisk person med ägare kan däremot inte vara intressent i egendom. I fråga om sådana juridiska personer får man söka efter intressenterna uppåt i ägarstrukturen till dess man finner fysiska personer eller juridiska personer utan ägare. Även ett utländskt rättssubjekt kan vara intressent.

Intressentandel

I fråga om egendom som direkt ägs gemensamt med lika rätt av t.ex. två makar är intressentandelen för var och en av dem 50 %. Finns det bara en ägare är hans intressentandel 100 %.

Innehas egendom indirekt t.ex. genom ett aktiebolag är en aktieägars intressentandel i bolagets egendom den andel i bolagets förmögenhet som skulle tillfalla honom om bolaget upplöstes. Motsvarande gäller vid indirekt innehav i flera led.

Ett exempel kan belysa beräkningen av intressentandel vid indirekt innehav. Antag att den fysiska personen F äger 80 % av aktierna i AB A, som i sin tur äger 60 % av aktierna i AB B. F:s intressentandel i B:s tillgångar är då $(0,8 \cdot 0,6 =) 48\%$. Äger F även direkt 20 % av aktierna i B, är hans intressentandel i B:s tillgångar $(0,48 + 0,20 =) 68\%$.

En överlåtelse av egendom till underpris som inte medför någon förändring i fråga om intressenterna i den överlåtna egendomen eller deras intressentandelar, innefattar inte någon förmögenhetsöverföring på nivån intressenter. Medför överlåtelsen däremot att en intressent ersätts av en annan, innebär detta att en förmögenhetsöverföring sker från den tidigare till den nye intressenten. Ett exempel på en överlåtelse av detta slag är att AB A, med aktieägarna F och G, överlåter egendom till underpris till AB B, med aktieägarna F och H (F och G resp. F och H äger hälften var av aktierna). I detta fall har en förmögenhetsöverföring skett från G till H.

En förmögenhetsöverföring på nivån intressenter sker även om intressenterna är desamma före och efter överlåtelsen men intressentandelarna har förändrats. Antag t.ex. att aktieägarna i både AB A och AB B utgörs av F, G och H, men att F har en större andel i AB A än i AB B och G en motsvarande större andel i AB B än i AB A. Underprisöverlåtelsen innebär i detta fall en förmögenhetsöverföring från F till G

5.2.1 Den ekonomiska innebörden

Utredningens syn på den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser mellan aktiebolag, genom vilka någon förändring inte sker beträffande intressenterna eller intressentandelarna i den överlåtna egendomen, framgår av exempel 1–5. I exempel 6 förs en förändring på intressentnivån in i bilden.

Exempel 1. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till sitt moderbolag.

- a.1. Dotterbolaget avyttrar en ideell andel av egendomen till moderbolaget för ett vederlag som motsvarar egendomens marknadsvärde. Denna andel utgörs av förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet (vad som sägs om vederlaget och om storleken av egendomsandelen gäller även i de följande exemplen).
- b. Dotterbolaget delar ut den resterande andelen av egendomen till moderbolaget.

Exempel 1 kan illustreras enligt följande. Ett dotterbolag överlåter en fastighet till sitt moderbolag genom en som köp betecknad rättshandling för ett vederlag på 50, vilket motsvarar det skattemässiga värdet. Fastighetens marknadsvärde är 150. Den ekonomiska innebörden av rättshandlingen är enligt utredningens uppfattning att $(50/150=)$ $1/3$ av fastigheten överlåts genom köp för marknadsvärdet 50 och $2/3$ genom utdelning.

Exempel 2. Ett moderbolag överlåter egendom till ett helägt dotterbolag.

- a. Moderbolaget avyttrar en ideell andel av egendomen till dotterbolaget.
- b. Moderbolaget tillskjuter den resterande andelen av egendomen till dotterbolaget som kapitaltillskott.

Exempel 3. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till ett systerbolag, även det helägt.

- a. Dotterbolaget avyttrar en ideell andel av egendomen till systerbolaget.
- b. Dotterbolaget delar ut den resterande andelen av egendomen till moderbolaget.
- c. Moderbolaget tillskjuter egendomsandelen till systerbolaget som kapitaltillskott.

Exempel 3 kan illustreras enligt följande. Ett dotterbolag överlåter en fastighet till ett systerbolag, även det helägt, genom en som köp betecknad rättshandling för ett vederlag på 50, vilket motsvarar det skattemässiga värdet. Fastighetens marknadsvärde är 150. Den ekonomiska innebörden av rättshandlingen är enligt utredningens uppfattning följande. Genom köp överlåts $(50/150=)$ $1/3$ av fastigheten från dotterbolaget till systerbolaget för marknadsvärdet 50. Vidare utdelas i ett första steg $2/3$ av fastigheten till moderbolaget. I ett andra steg tillskjuter moderbolaget $2/3$ av fastigheten till systerbolaget.

Exempel 4. Ett bolag, AB A, som helt ägs av en fysisk person, F, överlåter egendom till ett annat bolag, AB B, som också helägs av F.

- a. A avyttrar en ideell andel av egendomen till B.
- b. A delar ut den resterande andelen av egendomen till F.
- c. F tillskjuter egendomsandelen till B som kapitaltillskott.

Exempel 5. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till ett "mosterbolag". Såväl moderbolaget som mosterbolaget helägs av "mormorsbolaget".

- a. Dotterbolaget avyttrar en ideell andel av egendomen till mosterbolaget.
- b. Dotterbolaget delar ut den resterande andelen av egendomen till moderbolaget.
- c. Moderbolaget vidareutdelar egendomsandelen till mormorsbolaget.
- d. Mormorsbolaget tillskjuter egendomsandelen till mosterbolaget som kapitaltillskott.

Olika intressenter och intressentandelar i det säljande och det köpande bolaget

Exempel 6. Ett bolag, AB A, som helt ägs av en fysisk person, F, överlåter egendom till ett annat bolag, AB B, som helägs av annan fysisk person, G.

- a. A avyttrar en ideell andel av egendomen till B.
- b. A delar ut den resterande andelen av egendomen till F.
- c. F överlåter egendomsandelen till G genom gåva.
- d. G tillskjuter egendomsandelen till B som kapitaltillskott.

Utredningen anser sammanfattningsvis att det i ekonomisk mening endast finns två sätt på vilka övervärden kan överföras mellan aktiebolag, beträffande vilka gäller att intressenterna och intressentandelarna i bolagens egendom är desamma, nämligen utdelning och kapitaltillskott. Vad som skenbart kan förefalla som en överföring i "sidled", en benefik rättshandling, utgör således enligt utredningens uppfattning ekonomiskt sett i själva verket en kortare eller längre kedja av utdelningar och kapitaltillskott. I sådana rättshandlingar finns det inga benefika inslag. Utdelningar går från det överlåtande bolaget, eventuellt via andra juridiska personer, till den intressent eller de intressenter, som "härskar" över båda bolagen, kapitaltillskott går från intressenten eller intressenterna, eventuellt via andra juridiska personer, till det förvärvande bolaget. Den skenbara sidledsöverföringen av övervärdet är nettoresultatet av en sådan kedja. Är intressenterna eller intressentandelarna olika tillkommer ett inslag av gåva på intressentnivån.

Med utgångspunkten att beskattningen bör spegla den ekonomiska innebörden av transaktionerna har utredningen redovisat sin uppfattning av hur beskattningskonsekvenserna enligt allmänna principer borde bli.

Exempel 1. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till sitt moderbolag.

- a.1. Vederlaget (som ju hänförs till den avyttrade andelen av egendomen) tas upp till beskattning hos dotterbolaget. Avdrag medges för den del av egendomens skattemässiga värde som belöper sig på den avyttrade egendomsandelen (motsvarande gäller i övriga exempel).
- a.2. Moderbolagets anskaffningsvärde för den köpta egendomsandelen utgörs av vederlaget, dvs. marknadsvärdet.
- b.1. Marknadsvärdet av den utdelade egendomsandelen tas upp som intäkt hos dotterbolaget (uttagsbeskattning). Avdrag medges för den del av egendomens skattemässiga värde som belöper sig på den utdelade egendomsandelen (motsvarande gäller i övriga exempel).
- b.2. Eftersom moderbolag enligt 7 § 8 mom. SIL är undantagna från skattskyldighet för utdelning från dotterbolag (gäller inte om aktierna i dotterbolaget utgör omsättningstillgångar) sker ingen beskattning hos moderbolaget på grund av utdelningen.
- b.3. Moderbolagets anskaffningsvärde för den genom utdelning erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.

Sammantaget blir resultatet följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos dotterbolaget. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. Moderbolagets anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

Exempel 2. Ett moderbolag överlåter egendom till ett helägt dotterbolag.

- a.1. Vederlaget tas upp till beskattning hos moderbolaget.
- a.2. Dotterbolagets anskaffningsvärde för den köpta egendomsandelen utgörs av vederlaget, dvs. marknadsvärdet.
- b.1. Marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen tas upp som intäkt hos moderbolaget (uttagsbeskattning).
- b.2. Moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget ökar med ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen.
- b.3. Dotterbolagets anskaffningsvärde för den genom tillskott erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.

Sammantaget blir resultatet följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos moderbolaget. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. Moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget ökar med ett belopp motsvarande den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde. Dotterbolagets anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

Exempel 3. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till ett systerbolag, även det helägt.

- a.1. Vederlaget tas upp till beskattning hos dotterbolaget.
- a.2. Systerbolagets anskaffningsvärde för den köpta egendomsandelen utgörs av vederlaget, dvs. marknadsvärdet.
- b.1. Marknadsvärdet av den utdelade egendomsandelen tas upp som intäkt hos dotterbolaget (uttagsbeskattning).
- b.2. Moderbolaget beskattas inte på grund av utdelningen.
- b.3. Moderbolagets anskaffningsvärde för den genom utdelning erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.
- c.1. Marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen tas upp som intäkt hos moderbolaget (uttagsbeskattning), men avdrag medges för anskaffningsvärdet på samma belopp.
- c.2. Moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i systerbolaget ökar med ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen.
- c.3. Systerbolagets anskaffningsvärde för den genom tillskott erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.

Sammantaget blir resultatet följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos dotterbolaget. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. Hos moderbolaget sker ingen beskattning netto. Moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i systerbolaget ökar med ett belopp motsvarande den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde. Systerbolagets anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

Exempel 4. Ett bolag, AB A, som helt ägs av en fysisk person, F, överlåter egendom till ett annat bolag, AB B, som också helägs av F.

- a.1. Vederlaget tas upp till beskattning hos A.
- a.2. B:s anskaffningsvärde för den köpta egendomsandelen utgörs av vederlaget, dvs. marknadsvärdet.
- b.1. Marknadsvärdet av den utdelade egendomsandelen tas upp som intäkt hos A (uttagsbeskattning).
- b.2. F beskattas på grund av utdelningen.
- b.3. F:s anskaffningsvärde för den genom utdelning erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.
- c.1. Marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen tas upp som intäkt hos F (uttagsbeskattning), men avdrag medges för anskaffningsvärdet på samma belopp.
- c.2. F:s anskaffningsvärde för aktierna i B ökar med ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den tillskjutna egendomsandelen.
- c.3. B:s anskaffningsvärde för den genom tillskott erhållna egendomsandelen utgörs av dess marknadsvärde.

Sammantaget blir resultatet följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos A. Avdrag medges för

egendomens skattemässiga värde. F beskattas för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den genom utdelning erhållna egendomsandelen av egendomen. F:s anskaffningsvärde för aktierna i B ökar med ett belopp motsvarande den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde. B:s anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

Exempel 5. Ett helägt dotterbolag överlåter egendom till ett "mosterbolag". Såväl moderbolaget som mosterbolaget helägs av "mormorsbolaget".

På motsvarande sätt som i de tidigare exemplen blir det sammantagna resultatet här följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos dotterbolaget. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. Hos moderbolaget och mormorsbolaget sker ingen beskattning netto. Mormorsbolagets anskaffningsvärde för aktierna i mosterbolaget ökar med ett belopp motsvarande den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde. Mosterbolagets anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

Exempel 6. Ett bolag, AB A, som helt ägs av en fysisk person, F, överlåter egendom till ett annat bolag, AB B, som helägs av annan fysisk person, G.

I analogi med exempel 4 blir resultatet sammantaget följande. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos A. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. F beskattas för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den genom utdelning erhållna andelen av egendomen. G:s anskaffningsvärde för aktierna i B ökar med ett belopp motsvarande den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde. B:s anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde. Dessutom aktualiseras gåvobeskattning.

5.3 Underprisöverlåtelser mellan aktiebolag

5.3.1 Ny lagreglering av underprisöverlåtelser

Regeringens förslag: En ny lag om beskattningen vid underprisöverlåtelser införs. De nuvarande krav som uppställs i praxis för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas vid underprisöverlåtelser ersätts med en konkret lagreglering.

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

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser är positiva till att förutsättningarna för underprisöverlåtelser lagregleras. *Kammarrätten i Sundsvall* ifrågasätter emellertid om det inte bör övervägas att inskränka den nya regleringen till en komplettering av gällande regler i KL. Den föreslagna nya lagen kan, i vart fall på sikt, innebära en risk för att förfarande som medför oönskade skattefördelar inte faller utanför den villkorsram

som dragis upp i den nya lagen. *Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet* anser att det bör övervägas om inte den mycket vidlyftiga och komplicerade lagtexten kan kortas ned och förenklas. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* är i allt väsentligt positivt inställd till förslaget. Fakultetsnämnden anser också att det är en lämplig ambition att införa en mer utförlig och uttömmande lagtext. En sådan teknik har vissa nackdelar, bl.a. genom att den ökar komplexiteten och riskerar att öppna för kringgåenden. Fakultetsnämnden anser emellertid att nuvarande rättsläge avseende omstruktureringar har blivit oacceptabelt svåröverskådligt. *FAR* tillstyrker med vissa undantag utredningens förslag. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anser att utredningens förslag måste omarbetas så att risken för att de föreslagna reglerna kommer att kunna utnyttjas på ett icke acceptabelt sätt i möjligaste mån elimineras. *Näringslivets skattedelegation* tillstyrker i huvudsak förslaget men föreslår på vissa punkter andra lösningar och kompletteringar avseende ej beaktade situationer. *LRF* anser att utredningen i huvudsak presenterat förslag som ligger i linje med det nuvarande inkomstskattesystemet. Detta har lett till en komplex reglering men *LRF* anser att det är svårt att se att regler för komplexa ekonomiska handlingsmönster skall kunna utformas enkelt, utan att tydligheten i reglernas innebörd minskar. *LRF* tillstyrker att lagstiftning sker i enlighet med de presenterade förslagen. *Fastighetsägareförbundet* anser det synnerligen angeläget att frågan om uttagsbeskattning i samband med underprisöverlåtelser lagregleras. Förbundet anför att även om viss stadga har uppnåtts genom rättspraxis på området råder fortfarande osäkerhet om skatteeffekterna av vissa överlåtelser.

Skälen för regeringens förslag: Regeringens förslag innebär att förutsättningarna för underprisöverlåtelser lagregleras. De remissinstanser som yttrat sig särskilt i denna fråga är överlag positiva till en sådan lösning. Den kritik som framförts tar framförallt sikte på komplexiteten i bestämmelserna. Någon remissinstans har också framfört farhågor om att framtida oönskade förfaranden kan komma att falla inom den ram som lagstiftningen ställer upp för tillåtna förfaranden.

Regeringen konstaterar att önskemålet om en lagstiftning som ger företagen möjlighet att förutse konsekvenserna av en transaktion är svårt att förena med kravet på enkla bestämmelser. Lagregleringen skall täcka in olika situationer utan att samtidigt ge möjlighet till skatteundraganden. Alternativet är att uppställa vissa mer allmänna villkor och överlåta till rättspraxis att närmare ange innebörden av dessa villkor. Regeringen anser att en utförlig lagreglering är att föredra. Det är naturligt att den nya lagstiftningen följs upp. Uppföljningen får utvisa om det behövs ytterligare skyddsregler för att förhindra kringgåenden.

Regeringen föreslår att de nya bestämmelserna tas in i en ny lag. I lagrådsremissen benämndes lagen "lagen om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris". Lagrådet har vid sin granskning av förslagen påpekat att termen uppskov betecknar olika företeelser i de remitterade förslagen. I underprislagen avses med uppskov i princip det förhållandet att det överlåtande företaget inte behöver ta upp den överlåtna egendomens marknadsvärde som intäkt utan

endast ett belopp motsvarande egendomens skattemässiga värde. Skillnaden mellan marknadspris och avtalat pris beskattas hos den nye ägaren när denne i sin tur överlåter egendomen. Den ursprunglige ägaren träffas alltså inte av någon ytterligare beskattning. Enligt Lagrådets uppfattning bör termen uppskov reserveras för de fall då vinsten beskattas hos överlåtaren men tidpunkten för beskattning av vinsten kopplas till vissa framtida händelser.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning. Lagen benämns i enlighet härmed "lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris" (*underprislagen*).

5.3.2 Innebörden av undantag från beskattning

Regeringens förslag: Om uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse mellan företag skall de värden som överförs genom överlåtelser inte behandlas som utdelning hos ägare till det överlåtande företaget. Det överförda värdet behandlas inte som förbättringskostnad för andel i det förvärvande företaget.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Se redovisningen i avsnitt 5.3.1.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har föreslagit att underprisöverlåtelser inte skall utlösa omedelbara beskattningskonsekvenser. Diskussionen om vad ett undantag från omedelbar beskattning bör innebära har utredningen redovisat med utgångspunkt i följande exempel.

Moderbolaget M har dotterbolagen A och B. En överlåtelse till underpris av egendom från A till B medför enligt allmänna principer följande (jfr exempel 3 i avsnitt 5.2.1). Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av egendomen tas upp som intäkt hos A. Avdrag medges för egendomens skattemässiga värde. Hos M sker ingen beskattning, eftersom M är befriad från skattskyldighet för utdelning från A. M:s anskaffningsvärde för aktierna i B ökar med ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet av egendomen (övervärdet; motsvaras i exempel 3 av den tillskjutna egendomsandelens marknadsvärde). B:s anskaffningsvärde för egendomen utgörs av dess marknadsvärde.

I likhet med vad som för närvarande gäller bör undantag från omedelbar beskattning innebära att uttagsbeskattning hos A underlåts. B:s anskaffningsvärde för den överlåtna egendomen bör – också i överensstämmelse med gällande ordning – utgöras av vederlaget, dvs. det skattemässiga värdet hos A. Härigenom kommer övervärdet fram som en intäkt hos B när B säljer eller förbrukar egendomen.

Fråga uppkommer om anskaffningsvärdet för M:s aktier i B bör ökas med övervärdet av den överlåtna egendomen, eller snarare med nettovärdet sedan hänsyn tagits till den latent skatteskuld som är knuten till egendomen. Utredningens uppfattning är att det skulle strida mot principerna för koncernbeskattningen om anskaffningsvärdet för aktierna justerades. M väljer genom underprisöverlåtelser att behandla koncernen som *ett* företag. M bör härigenom inte kunna uppnå ett fördelaktigare

resultat vid avyttring av egendomen externt än om koncernen verkligen varit ett företag eller underprisöverlåtelsen inte skett.

Hade koncernen varit ett företag, skulle övervärdena i den överlåtna egendomen ha beskattats vid en extern försäljning. Hade underprisöverlåtelsen inte skett, skulle övervärdena ha beskattats i form av en reavinst vid en avyttring av aktierna i A. En justering av anskaffningsvärdet för aktierna i B med nettovärdet av det överförda övervärdet medför att aktierna i B kan säljas utan att reavinst uppkommer. Någon justering bör därför inte göras.

Antag att A och B i exemplet inte ägs av ett aktiebolag utan av en fysisk person, F. Föreligger förutsättningar för att underlåta uttagsbeskattning, bör F inte beskattas för utdelningen från A. Beskattning av F skulle strida mot syftet med att uttagsbeskattning underlåts, nämligen att omstruktureringar inte skall motverkas av att skatt utlöses. Anskaffningsvärdet för F:s andelar i B bör i konsekvens härmed inte justeras på grund av underprisöverlåtelsen.

Utredningen har sammanfattningsvis gjort den bedömningen att, om det anförda generaliseras, bör följande gälla om uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag:

1. Det värde som överförs genom överlåtelsen bör inte behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i det överlåtande bolaget.
2. Det överförda värdet bör inte behandlas som förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i det förvärvande bolaget.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning (jfr dock avsnitt 5.3.4 och 5.4.2).

5.3.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Regeringens förslag: Bestämmelserna i underprislagen utformas så att de ska förhindra att underprisöverlåtelser genomförs i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner.

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

Remissinstanserna: se avsnitt 5.3.1.

Skälen för regeringens förslag: Diskussionen av utformningen av innehållet i underprislagen förs med utgångspunkt i de förutsättningar som gäller för att uttagsbeskattning skall underlåtas enligt den praxis som utbildats i anslutning till bestämmelserna om sådan beskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Enligt fjärde stycket i anvisningspunkten skall uttagsbeskattning inte ske, om särskilda skäl mot det föreligger. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform i syfte att kodifiera tidigare praxis (prop. 1989/90:110 s. 57). Denna praxis har senare kompletterats genom ett betydande antal rättsfall.

Sammanfattningsvis gäller enligt praxis följande villkor för att uttagsbeskattning skall underlätas vid överlåtelse till underpris mellan aktiebolag.

1. Det skall föreligga ett *starkt ägarsamband* mellan överlåtaren och förvärvaren.
2. Överlåtelsen skall kunna uppfattas som ett led i en av *organisatoriska skäl* betingad ändring av företagsstrukturen.
3. Överlåtelsen får inte direkt eller indirekt medföra någon *otillbörlig skatteförmån*.
4. Skattemässiga omsättningstillgångar får inte till följd av överlåtelsen skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar (*karaktärsbyte*).

5.3.3.1 Ägargemenskap

Enligt praxis krävs ett starkt ägarsamband mellan det överlåtande och det förvärvande företaget för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas. I RÅ 1989 ref. 19, som gällde en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag, uttrycktes saken så att ägarstrukturen i det ena bolaget skall helt eller åtminstone i huvudsak överensstämma med ägarförhållandena i den andra.

Vid gåva av en hel näringsverksamhet mellan fysiska personer sker inte uttagsbeskattning. I stället övertar förvärvaren överlåtarens skattemässiga värden. I RÅ 1988 not. 710 kunde en verksamhet, vars tillgångar bestod av omsättningsfastigheter, överlätas genom gåva från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern utan uttagsbeskattning. (Bolaget övertog betalningsansvaret för fastighetsskulder. Eftersom skulderna understeg taxeringsvärdena klassificerades överlåtelsen som gåva.)

Något förslag om att gåva av hel verksamhet i fall som de nämnda skall utlösa inkomstbeskattning är inte aktuellt (däremot aktualiseras gåvobeskattning). Utredningen anser det därför inkonsekvent att kräva ägargemenskap vid underprisöverlåtelser mellan aktiebolag.

Utredningen tar även upp en annan aspekt på kravet på ägargemenskap. Enligt livets regler sker normalt inte överlåtelser av egendom till underpris mellan av varandra oberoende kontrahenter i den meningen att överlåtaren utan någon form av kompensation avstår från ett vederlag som denne skulle ha kunnat erhålla. Om det uppgivna vederlaget vid en överlåtelse mellan oberoende kontrahenter är lägre än vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som affärsmässigt motiverat, utgår därför i allmänhet ett dolt vederlag av något slag som utgör skattepliktig intäkt.

Ett krav på ägargemenskap skulle medföra att skattemyndigheten inte behöver ta ställning till om en överlåtelse till uppgivet underpris, där ägargemenskap inte föreligger, har ett benefikt inslag, dvs. till om det verkligen är fråga om en underprisöverlåtelse eller om något dolt sidovederlag utgår. Ett sådant krav kan därför sägas motiveras av utredningsekonomiska skäl och av önskemål om att motverka skatteunddraganden.

Utredningens slutsats är emellertid att frågan huruvida en överlåtelse verkligen har skett till underpris eller om ett sidovederlag har utgått bör avgöras med tillämpning av vanliga bevisprövningsregler i skatterätten. Leder inte dessa fram till att ett sidovederlag skall anses ha utgått, bör beskattning inte kunna ske genom uttagsbeskattning. En annan tillämpning skulle åsidosätta den avvägning mellan rättssäkerhet och effektivitet som ligger till grund för taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen.

Ett typfall vid överlåtelse till uppgivet underpris som kan komma att aktualiseras avser överlåtelse mellan aktiebolag med närstående ägare, t.ex. från ett bolag som ägs av föräldrar till ett bolag som ägs av barn till dem. I sådana fall torde praktiskt taget undantagslöst en benefik avsikt föreligga och det således vara fråga om en verklig underprisöverlåtelse. Å andra sidan, vid en överlåtelse mellan bolag där ägarna inte är identiska och inte heller står i släktskapsrelation till varandra torde man i allmänhet få utgå från att ett dolt sidovederlag förekommer, om det inte görs sannolikt att ägarna till det överlåtande bolaget haft ett rimligt motiv för att berika ägarna till det förvärvande bolaget.

Utredningens bedömning är sammantaget att kravet på ägargemenskap bör tas bort. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* har framfört invändningar mot denna slutsats och anfört att man inte anser att utredningens motivering för att avskaffa kravet är hållbar. I praxis har rekvisitet fungerat som ett hinder bl.a. mot att generationsskiften med betydande benefika inslag kunnat ske utan inkomstskatterättsliga effekter. Fakultetsstyrelsen anser att ett krav på ett ägarsamband på förslagsvis 75 % bör finnas. Ett sådant krav skulle i praktiken innebära en kodifiering av gällande praxis. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att kravet på ägarsamband framstår som svårförklarat och delvis inkonsekvent. Fakultetsnämnden har emellertid svårt att avgöra relevansen i diskussionen av konsekvenserna från taxeringssynpunkt. Dessa bör nog övervägas. Fakultetsnämnden anser att det lär bli mycket svårt att upptäcka om sidovederlag utgått.

Regeringen ansluter sig till utredningens bedömning att kravet på ägargemenskap bör slopas. Har något sidovederlag inte utgått är det fråga om en verklig underprisöverlåtelse. I sådana fall bör enligt regeringens mening inte enbart den omständigheten att ägargemenskap inte föreligger föranleda att uttagsbeskattning skall ske. Det blir alltså möjligt att genomföra en underprisöverlåtelse med benefika inslag men detta kan – som utredningen konstaterat – aktualisera gåvobeskattning.

Praxis

I **RÅ 1992 ref. 106** (I och II) var det fråga om överlåtelse inom aktiebolagsrättsliga koncerner, där koncernbidrag kunde lämnas med verkan vid beskattningen. Regeringsrätten ansåg att någon otillbörlig skatteförmån inte kunde anses uppkomma till följd av överlåtelse. Med hänsyn till det och då omständigheterna i övrigt inte föranledde annat fann Regeringsrätten att det förelåg särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Regeringsrätten gick således inte närmare in på frågan om det förelåg organisatoriska skäl för överlåtelse. Detta tyder på att Regeringsrätten ansåg att en prövning av om organisatoriska skäl föreligger inte är nödvändig i sådana fall då koncernbidragsrätt föreligger. En sådan prövning skulle också vara skäligen poänglös, eftersom obeskattade värden under alla förhållanden kan överföras genom koncernbidrag.

Den principiella innebörden av villkoret avseende organisatoriska skäl utvecklades av Regeringsrätten i det s.k. *Sipanomålet* (RÅ 1992 ref. 56, plenimål, förhandsbesked).

Omständigheterna i målet var följande. Ragnar och Lilian B. ägde 70 resp. 30 % av aktierna i Maskin AB Sipano (Maskin). Detta bolag, som bedrev verksamhet inom tvätteribranschen, ägde samtliga aktier i Traktor AB Sipano (Traktor), vilket i sin tur hade ett helägt dotterbolag, Sjöstedt & Co AB (Sjöstedt). Traktor bedrev verksamhet avseende trädgårdsmaskiner m.m., Sjöstedt bedrev verksamhet inom tvätteribranschen. Ragnar B. ville på grund av sviktande hälsa föra över verksamheterna till sina två söner, Richard och Magnus. Som ett led i generationsskiftet hade Ragnar och Lilian B. bildat ett nytt bolag, AB Sipano Invest (Invest), som ägdes på samma sätt som Maskin. Avsikten var att aktierna i Traktor skulle överföras till Invest till bokfört värde/anskaffningsvärde. Därefter skulle makarna B. som gåva överlämna aktierna i Maskin till Richard och aktierna i Invest till Magnus.

Regeringsrätten anförde bl.a. följande: "Vid prövningen ... bör utgångspunkten vara att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som skall vara utslagsgivande. Det kan dock självfallet inte komma i fråga att vid taxeringen försöka bestämma vad som är den ideala organisationen för ett företag eller en företagsgrupp som berörs av en omorganisation. Prövningen bör i stället inriktas på om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten".

Beträffande frågan huruvida villkoret avseende organisatoriska skäl var uppfyllt i det aktuella fallet anförde Regeringsrätten. "Av de förutsättningar som angetts i ansökan om förhandsbesked framgår bl.a. att makarna B:s son Rickard leder moderföretaget Maskin AB Sipano medan deras son Magnus svarar för ledningen av dotterföretaget Traktor AB Sipano samt att det senare bolaget – utom i vad avser dess dotterbolag – är verksamt i en annan bransch än Maskin AB Sipano. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som anförts som skäl för den planerade uppdelningen av koncernen anser Regeringsrätten att det finns grund för

antagande att denna omstrukturering kan vara till fördel redan för den verksamhet som bedrivs under nuvarande ägarförhållanden och framför allt kan underlätta en framtida drift av företagen under ledning av två av varandra oberoende personer. Den tilltänkta aktieöverlåtelsen får därför anses utgöra ett led i en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas." En minoritet inom Regeringsrätten var skiljaktig och ville uttagsbeskatta.

Som exempel på andra rättsfall där *villkoret avseende organisatoriska skäl ansågs uppfyllt* kan nämnas följande.

RÅ 1992 not. 237. X och Y ägde 50 % vardera av aktierna i B. Försäljnings AB. Försäljningsbolaget hade tre helägda dotterbolag, varav ett var ett spanskt bolag. Det spanska bolaget bedrev tillverkning och försäljning av tankbilar, medan de övriga bolagen bedrev verksamhet med anknytning till sophantering. X och Y avsåg att bilda ett nytt aktiebolag som skulle ägas på samma sätt som försäljningsbolaget, dvs. av dem till 50 % vardera. Samtliga andelar i det spanska bolaget skulle sedan överlätas till det nya bolaget till ett pris som understeg marknadsvärdet. Som skäl för överlåtelsen anfördes bl.a. att det på grund av de spanska ansvarighetsreglerna fanns risk för att försäljningsbolaget kunde råka illa ut om det spanska bolaget skulle gå omkull och att vad X och Y ville åstadkomma var riskspridning. Då de båda verksamheterna var helt skilda från varandra både till sin art och geografiskt, var det naturligt att dela upp dem på två koncerner. Det hade vidare upplysts att vissa viktiga befattningshavare i det spanska bolaget hade option på att få köpa ca 30 procent av andelarna i bolaget till ett på förhand bestämt pris. *Regeringsrätten* fann att överlåtelsen måste antas utgöra ett led i en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas.

RÅ 1992 not. 241. Sex fysiska personer ägde samtliga aktier i Betongsprutnings AB BESAB. Bolaget var moderbolag till det helägda dotterbolaget Sandell & Co Bygg AB och det till 60 % ägda norska bolaget Norsk BESAB A/S. I koncernen ingick också ett handelsbolag och tre kommanditbolag. BESABs verksamhet avsåg byggnadsrörelse på entreprenad och försäljning av entreprenadmaskiner. Sandells verksamhet bestod av fastighetsförvaltning. Det norska bolaget bedrev entreprenad- och maskinförsäljningsrörelse. Handels- och kommanditbolagen var utslutande fastighetsförvaltande. Koncernens verksamhet bestod således av två verksamhetsgrenar, dels entreprenad- och maskinrörelsen, dels fastighetsförvaltning. Inom koncernen hade genomförts en omorganisation enligt följande. BESABs andelar i handels- och kommanditbolagen samt aktierna i Sandells hade överlåtits till ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag, Vingpålen AB. Genom företagsombildningen kom således entreprenad- och maskinrörelsen resp. fastighetsförvaltningen att ligga i skilda koncerner. Överlåtelseerna hade skett till bokförda värden. Fullständig ägaridentitet mellan BESAB och Vingpålen förelåg vid överlåtelseerna. Aktieägarna i BESAB avsåg att erbjuda fyra anställda inom entreprenad- och maskinrörelsen att förvärva sammanlagt 36 % av aktierna i BESAB för en köpeskillning motsvarande aktiepostens beräknade marknadsvärde. Syftet med det breddade ägandet var dels att nyckelpersoner i entreprenad- och maskinrörelsen skulle knytas fastare till verksamheten genom delägarskap i den rörelsegren där de var verksamma, dels att utgöra första steget i ett generationsskifte. *Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden* fann att överlåtelseerna av andelarna i handels- och kommanditbolagen inte skulle medföra uttagsbeskattning. (Aktierna i Sandells utgjorde anläggningstillgångar hos BESAB, varför

uttagsbeskattning inte var aktuell enligt den äldre rätt som var tillämplig.) Av utformningen av motiveringen kan slutsatsen dras att nämnden ansåg att villkoret avseende organisatoriska skäl var uppfyllt. (Tre ledamöter var skiljaktiga.) *Regeringsrätten* delade nämndens bedömning att uttagsbeskattning inte skulle ske.

RÅ 1993 not. 264. Aktierna i AB G ägdes av N.N. Bolaget sålde snittblommor m.m. till detaljistledet (blomsterverksamheten). Växterna odlades av bolaget eller importerades. Bolaget ägde även en fastighet med sex lägenheter och en mindre lokal som hyrdes ut. Bolaget bedrev vidare gästgiveriverksamhet i hyrda lokaler. Utöver den uthyrda fastigheten ägde bolaget två fastigheter, vilka helt användes i blomsterverksamheten. Bolaget innehade två betydande aktieposter. Den ena avsåg 57 % av aktierna i AB B, ett detaljstföretag genom vilket en mindre del av bolagets produkter avsattes. Den andra aktieposten avsåg 50 % i AB M, ett bolag som odlade krukväxter som såldes till bl.a. AB G. Återstående 50 % ägdes av N.N. Ett antal anställda i AB G hade visat intresse för att överta bolagets blomsterverksamhet. För att möjliggöra ett sådant övertagande var avsikten att tillgångarna i AB G först skulle föras över till ett annat av N.N. ägt aktiebolag, varefter de anställda – själva eller i bolagsform – skulle förvärva aktierna i det bolaget. Av finansieringsskäl måste vissa tillgångar uteslutas från inkrämsöverlåtelsen. I ansökan om förhandsbesked frågade AB G bl.a. om bolaget skulle uttagsbeskattas vid en överlåtelse till underpris av bolagets tillgångar med undantag för tillgångarna i gästgiverirörelsen och samtliga fastigheter, aktier och andelar. *Regeringsrätten* besvarade frågan nekande och anförde bl.a. att det inte framgick av utredningen att det skulle vara en nödvändig förutsättning för att bedriva blomsterverksamheten att den bedrevs på egna fastigheter.

RÅ 1993 not. 468 (*Pretty House*). Eva och Patrik L. ägde 50 % vardera av aktierna i *Pretty House AB*. Bolaget ägde samtliga aktier i *Cecehå Damekipering AB*, vilket bolag i sin tur ägde samtliga aktier i *Wienerpälsen i Göteborg AB*. *Pretty House* och *Cecehå* sålde damkläder i tre butiker. *Pretty House* drev en butik för kläder i storlek 38 (mannekängbutiken), medan *Cecehå* hade en butik för brud- och festkläder (festbutiken) och en butik för allmän damkonfektion (dambutiken). *Wienerpälsen* hade som enda tillgång en av festbutiken disponerad hyresrätt. Avsikten var att tillgångarna i mannekängbutiken och i festbutiken (inkl. aktierna i *Wienerpälsen*) skulle överlätas till underpris till ett bolag som – i likhet med *Pretty House* – ägdes av Eva och Patrik L. Därefter skulle aktierna i *Pretty House* (med dotterbolaget *Cecehå* innehållande *dambutiken*) säljas externt. *Skatterättsnämnden* noterade att mannekäng- och festbutikerna i och för sig låg nära *dambutiken* men ändå lokalmässigt åtskilt samt att butikerna vände sig till olika kundkategorier och att sortimentet var anpassat därefter. Det aktuella avskiljandet av delar av koncernens samlade verksamhet fick enligt nämndens mening anses uppfylla de organisatoriska krav som ställs för att uttagsbeskattning skulle kunna underlätas. (En ledamot var skiljaktig.) *Regeringsrätten* gjorde samma bedömning som *Skatterättsnämnden*.

RÅ 1993 not. 537. Göran Y ägde samtliga aktier i X AB. Bolaget bedrev gummiverkstadsrörelse och viss fastighetsuthyrning. Gummiverkstadsrörelsen tog i anspråk större delen av fastigheten Z. Avsikten var att tillgångar i gummiverkstadsrörelsen skulle överlätas till underpris till ett annat av Göran Y helägt aktiebolag. Fastigheten Z skulle inte ingå i överlåtelsen. Som skäl för omorganisationen anfördes att det förelåg planer på att överlåta gummiverkstadsrörelsen till ett antal anställda eller, alternativt, en ny delägare. Eftersom det överlåtande bolaget var substansrikt hade de anställda eller en utomstående inte de ekonomiska möjligheterna att överta hela detta bolag utan fastigheten måste undantas. *Regeringsrätten* fann att uttagsbeskattning kunde underlätas.

RÅ 1993 not. 717. AB G ägdes till lika delar av å ena sidan A och dennes barn samt å andra sidan B och dennes barn. A avsåg att tillsammans med sina barn bilda ett nytt bolag, AB X. Till följd av bl.a. samarbetsproblem mellan delägarna var tanken att AB G skulle överlåta så stor del av sina tillgångar till AB X att värdet på aktierna i AB X blev detsamma som värdet på aktierna i AB G. A och hans barn avsåg att därefter överlåta sina aktier i AB G till B och dennes barn för en köpeskilling motsvarande aktiernas nominella belopp. *Skatterättsnämnden* ansåg att den planerade överlåtelsen fick anses utgöra en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas. (Tre ledamöter var skiljaktiga.) *Regeringsrätten* gjorde samma bedömning som *Skatterättsnämnden*.

I följande rättsfall skedde uttagsbeskattning.

RÅ 1989 ref. 119 (*Fartygsmålet*). AB Y var ett svenskt rederibolag med verksamhet i internationell trafik och med dotterbolag i Sverige och i andra länder. AB Y med dotterbolag ägde och befraktade ett trettiotal fartyg. AB Y ägdes av AB Z, som även drev rederirörelse med egna fartyg. AB Z ägdes av X till 80 %. Resterande 20 % ägdes av X:s barn till lika delar. X och barnen ägde därjämte direkt i samma proportioner ett antal aktiebolag, varav A AB var ett och B AB ett annat. A AB ägde "1,5" fartyg och en fastighet medan B AB var vilande. Enligt vad som uppgavs i ansökan om förhandsbesked var det inom rederinäringen mycket vanligt med en uppbyggnad som innebär att varje fartyg finns i ett särskilt bolag. Denna ordning hade fördelar ur bl.a. riskbegränsningssynpunkt. Avsikten var att AB Y skulle omstruktureras på så sätt att flertalet fartyg skulle komma att ägas av självständiga svenska eller utländska bolag. Med anledning härav frågades bl.a. om fartyg kunde överlåtas till A AB och B AB till bokfört värde, som kunde understiga marknadsvärdet, utan uttagsbeskattning. Efter en allmän redogörelse för praxis vid överlåtelse av en hel verksamhet eller en avgränsad verksamhetsdel anförde *Regeringsrätten* bl.a. följande. När det gäller överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar är rättsläget mera oklart och vägledande rättsfall saknas. Såvitt framgår av utredningen kan överföringen av fartygen inte anses innebära en av organisatoriska skäl betingad ändring av det slag som föranlett att man i praxis gått från huvudregeln om uttagsbeskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar till underpris. Den omständigheten att överföringen uppfyller de tidigare nämnda villkoren, som utbildats i praxis vid överlåtelse av rörelse eller gren av rörelse, medför inte annan bedömning. Ett regeringsråd var av skiljaktig mening. Han framhöll att överlåtelsen gällde väl avgränsade anläggningstillgångar och menade att praxis med hänsyn härtill talade för att uttagsbeskattning inte borde ske.

RÅ 1990 ref. 51. X, som var 82 år gammal, bedrev byggnadsrörelse i enskild firma fram till år 1967. Det året överfördes rörelsen till ett aktiebolag, i vilket X sedermera innehade 20 % av aktierna och från vilket han under senare år inte uppburit några inkomster. X ägde tre hyresfastigheter, som bebyggts i rörelsen och som redovisades som omsättningstillgångar. Han avsåg att påbörja rörelse avseende handel med fastigheter. I syfte att renodla verksamheten skulle han förlägga den till ett nybildat aktiebolag. För att tillföra bolaget substans ämnade han överföra en av fastigheterna till bolaget som apportegendom. Apporten skulle ske till skattemässigt värde. *Regeringsrätten* anförde bl.a. följande. Den väsentliga grunden för att medge undantag från uttagsbeskattning får anses vara att inkomstbeskattningen inte skall försvåra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur. Undantag bör därför komma i fråga främst när överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en sådan före-

tagsombildning. För detta fordras normalt att kontinuitet föreligger mellan den verksamhet som tillgången tillhört och den verksamhet till vilken den överförs. När en enstaka tillgång tas ut ur en rörelse av ett visst slag för att som apportegendom tillföras ett aktiebolag, som skall bedriva rörelse av ett annat slag, torde förutsättningarna för undantag i allmänhet brista. Omständigheterna i målet och syftet med den planerade överlåtelsen ger inte vid handen att denna utgör led i en företagsombildning av det slag som kan motivera att huvudregeln om uttagsbeskattning frångås.

RÅ 1992 not. 238. X och Y ägde hälften var av aktierna i A. Försäljnings AB. Detta bolag ägde i sin tur dels samtliga aktier i A Verkstäder AB, dels 60 % av aktierna i tillverknings- och försäljningsbolaget A. Industriservice AB. Återstående 40 % av aktierna i det sistnämnda bolaget ägdes av fyra anställda i bolaget. A. Verkstäder AB ägde en fastighet vari de olika bolagens verksamheter bedrevs. X och Y avsåg att bilda ett nytt aktiebolag, vari de skulle äga hälften var av aktierna. Till detta bolag skulle A. Försäljnings AB till bokförda värden överlåta sina aktier i A. Industriservice AB. Vidare skulle A. Verkstäder till det nybildade bolaget till bokförda värden överlåta antingen inkråmet i bolaget med undantag för fastigheten eller endast fastigheten. De bokförda värdena på tillgångarna understeg i samtliga fall marknadsvärdena. Som skäl för överlåtelseorna anfördes i ansökning om förhandsbesked att man genom att särskilja fastigheten och rörelserna i separata bolag skulle få en från organisatorisk synpunkt bättre kontroll och styrning av verksamheten och att en mera marknadsmässig debitering av hyreskostnaderna i de båda produktionsbolagen skulle underlättas. Vidare anfördes att man skulle erhålla en bättre riskspridning samt uppnå en mer renodlad företagsstruktur i händelse av förändringar i ägarförhållandena. *Regeringsrätten* fann att ombildningen inte enligt något av alternativen kunde anses som en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring i en företagsstruktur som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas.

RÅ 1992 not. 242. X ägde tre hyresfastigheter som till följd av hans tidigare verksamhet som byggmästare utgjorde omsättningstillgångar hos honom. Under de senaste åren hade X i huvudsak ägnat sig åt att förvalta fastigheterna. X avsåg nu att aktivera byggverksamheten och förlägga denna och en av fastigheterna till ett aktiebolag. Verksamheten i övrigt – avseende i huvudsak förvaltning av de två andra fastigheterna – skulle föras över till ett annat aktiebolag eller bedrivas direkt av X. X frågade om han skulle uttagsbeskattas om fastigheterna/fastigheten överläts till underpris. Skatterättsnämnden anförde bl.a. följande. Syftet med överföringen av fastigheterna/fastigheten är bl.a. att anpassa företagsstrukturen till en delvis ändrad inriktning av den samlade verksamheten. Enligt nämndens mening kan en uppdelning av den för närvarande förhållandevis homogena verksamheten (innefattande de tre omsättningsfastigheterna) inte enligt något av de båda alternativen anses utgöra en företagsombildning av det slag som bör föranleda undantag från uttagsbeskattning. *Regeringsrätten* ändrade inte förhandsbeskedet.

Enligt praxis, fastlagd i Sipanomålet, skall utgångspunkten vid prövningen av om en underprisöverlåtelse är organisatoriskt motiverad vara att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som är utslagsgivande. Prövningen bör inriktas på om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för verksamheten.

Utredningen konstaterar att redan själva Sipanomålet visar att denna principiella uppläggning är problematisk i den praktiska tillämpningen. Före omorganisationen hade man en struktur med ett moderbolag (Maskin) som bedrev verksamhet inom tvätteribranschen, ett dotterbolag (Traktor) som bedrev verksamhet avseende trädgårdsmaskiner m.m. och ett dotterdotterbolag (Sjöstedt) som i likhet med moderbolaget bedrev verksamhet inom tvätteribranschen. Efter omstruktureringen av bolagen, men före aktiegåvorna till barnen, skulle makarna B äga dels Maskin med verksamhet inom tvätteribranschen, dels Invest med ett dotterbolag (Traktor) med verksamhet avseende trädgårdsmaskiner och ett dotterdotterbolag med – liksom Maskin – verksamhet inom tvätteribranschen.

Regeringsrättens majoritet ansåg till att börja med att omorganisationen kunde vara till fördel redan för den verksamhet som bedrevs före aktiegåvorna. Bedömningen synes ha anslutit till en uppgift från klagandena. Regeringsrättens minoritet (sju regeringsråd) ansåg att uppgiften motsades av att likartad verksamhet skulle komma att bedrivas inom Maskin och den nya koncernen. Minoriteten ansåg vidare att klagandena inte heller i övrigt kunde anses ha gjort troligt att den inom den ursprungliga koncernen bedrivna verksamheten som sådan skulle gagnas av aktieöverlåtelsen eller att det eljest fanns affärsmässiga skäl för omstruktureringen. Snarare syntes enligt minoriteten den egentliga avsikten med överföringen av aktierna i Traktor ha varit att underlätta en planerad framtida överlåtelse av koncernens ursprungliga verksamhet till makarna B:s två söner. Detta innebar enligt minoriteten att strikt affärsmässiga skäl för överlåtelsen saknades. Minoritetens slutsats var att redan en befrielse från uttagsbeskattning måste anses ge upphov till en otillbörlig skatteförmån, varför uttagsbeskattning skulle ske.

Regeringsrättens majoritet framhöll vidare att omorganisationen framför allt kunde underlätta en framtida drift av företagen under ledning av två av varandra oberoende personer och uppfattade detta som en för sökandena positiv faktor. Enligt minoriteten däremot visade, som nyss nämnts, denna omständighet att strikt affärsmässiga skäl för överlåtelsen saknades.

Praxis kräver att det överlåtande och det förvärvande företaget har helt eller i huvudsak samma ägarstruktur. Det förefaller klart att praxis inte skulle acceptera en omorganisation enligt vilken först Traktor överfördes till ett av Magnus ägt bolag (Invest) och sedan Maskin skänktes till Rickard. Uttagsbeskattning av Maskin skulle ske. Mot denna bakgrund uppfattar utredningen det som motsägelsefullt att praxis underlåter uttagsbeskattning i ett förfarande som syftar till samma slutresultat.

Den omständigheten att Regeringsrättens majoritet och minoritet bedömde omstruktureringens innebörd på diametralt olika sätt belyser de problem som uppkommer när myndigheter och domstolar skall ta ställning till om organisatoriska skäl föreligger eller ej. Utredningen anser det oklart i vilket eller vilka hänseenden omorganisationen före aktiegåvorna skulle vara ägnad att förbättra förutsättningarna för verksamheterna inom den ursprungliga Maskin-koncernen.

Utredningen anser vidare att det långt ifrån är självklart att förutsättningarna för en verksamhet förbättras genom att strukturen anpassas till

ett generationsskifte. Detta synes förutsätta att generationsskiftet skulle tas för givet. Men varför skulle man göra det? Det är ju här fråga om en transaktion där familjebanden styr. Ett alternativ är att verksamheten avyttras till någon utomstående köpare. Det kan knappast med rätta hävdas att förutsättningarna för en verksamhet typiskt sett förbättras genom att den överförs i nya händer genom ett generationsskifte i stället för genom extern försäljning.

Det anförda visar enligt utredningens uppfattning att det är svårt att tillämpa Regeringsrättens principiella uttalanden i Sipanomålet om organisatoriska skäl när en bedömning skall göras i ett enskilt fall. Detta framgår även av andra domar, särskilt Pretty House. Avsikten med omstruktureringen var här att åstadkomma en struktur som lämpade sig för *avyttring* av dambutiken. Förvisso förbättrades förutsättningarna för avyttringen. Man kan dock undra på vilket sätt omstruktureringen skulle förbättra "förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten".

Vidare uppkommer frågan vilket prejudikatvärde Fartygsålet har. Å ena sidan förefaller det i ljuset av senare praxis sannolikt att, om ett liknande mål kom upp i dag, uttagsbeskattning skulle underlåtas om Fartygsålet inte hade funnits. Å andra sidan finns det såvitt utredningen kunnat finna inget i Sipanomålet eller annan senare praxis som kan uppfattas som ett klart avståndstagande från Fartygsålet. Visserligen har omstruktureringar godtagits som innebär att fastigheter renodlats i ett särskilt bolag. Då har det emellertid varit fråga om att föra bort substans från ett rörelsedrivande bolag i syfte att underlätta för nya delägare att köpa in sig. Det är tveksamt om några allmänna slutsatser beträffande praxis' syn på överlåtelse av enstaka tillgångar kan dras från dessa rättsfall. Sammantaget är enligt utredningens uppfattning rättsläget oklart beträffande fall som är likartade med Fartygsålet.

Utredningen anser att gällande rätt som den kommer till uttryck i Sipanomålet och övriga rättsfall får anses vara förhållandevis liberal, i vart fall om reservation görs för överlåtelse av enstaka tillgångar. Utredningens slutsats är emellertid att den är svårbemästrad – en naturlig konsekvens av att den vuxit fram i praxis, ursprungligen utan särskilt lagstöd och efter 1990 års skattereform med stöd av endast en mycket allmänt hållen bestämmelse. Detta medför att det inför en förestående omstrukturering kan vara svårt att göra en säker bedömning av konsekvenserna.

Utredningen ställer frågan om det överhuvudtaget är motiverat med något villkor avseende organisatoriska skäl. Man kan enligt utredningen spekulera i om inte den gällande ordningen egentligen har sin bakgrund i överväganden om otillbörlig skatteförmån. Den underliggande tanken skulle i så fall vara att motivet för omstruktureringen kan presumeras vara att uppnå en otillbörlig skatteförmån, om organisatoriska skäl saknas. Om en sådan tanke har funnits har den emellertid inte kommit till klart uttryck i praxis, eftersom denna uppställer ett villkor avseende såväl organisatoriska skäl som otillbörlig skatteförmån. Oavsett hur det förhåller sig med denna sak anser emellertid utredningen att det är motiverat att skjuta frågan om otillbörlig skatteförmån i förgrunden.

Utredningens syn är mer konkret följande. Det är ett uppenbart samhällsintresse att företagsamheten i landet vid varje tidpunkt i möjligaste

mån är strukturerad på det då lämpligaste sättet. Det ekonomiska systemet är i stor utsträckning baserat på tanken att den lämpligaste strukturen åstadkoms om ekonomiska aktörer får fritt agera inom givna ramar, utan att i det enskilda fallet myndigheter eller domstolar överprövar om en viss strukturåtgärd kan anses önskvärd eller ej. Det saknas anledning att anlägga ett annat synsätt såvitt gäller skatterättens relation till omstruktureringar. Den gällande ordningen att skattemyndigheten och ytterst domstolarna skall pröva om det framstår som sannolikt att en omorganisation "är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten" är enligt utredningens uppfattning inte rationell. Utgångspunkten bör vara att uttagsbeskattning normalt bör underlåtas vid en underprisöverlåtelse.

Utredningen kommer till slutsatsen att kravet på organisatoriska skäl bör slopas. Om emellertid överlåtelsen framstår som motiverad av möjligheten att uppnå en otillbörlig skatteförmån bör uttagsbeskattning ske.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet instämmer i utredningens bedömning att villkoret om organisatoriska skäl knappast lämpar sig för domstols prövning. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anser att det är nödvändigt att behålla ett krav på att en överlåtelse inte får leda till otillbörliga skatteförmåner.

Regeringen delar utredningens uppfattning att det är mindre lämpligt att frågan om organisatoriska skäl prövas av skattemyndigheter och domstolar. En sådan prövning blir med nödvändighet subjektiv och minskar förutsebarheten i regelsystemet. Förhindrandet av otillbörliga skatteförmåner bör ske genom att konkreta villkor uppställs för överlåtelsen i stället för genom ett krav på organisatoriska skäl. Regeringen återkommer till detta.

Utredningen tar även upp frågan om det finns anledning att göra olika bedömningar om överlåtelsen avser å ena sidan en hel verksamhet eller en avgränsningsbar verksamhetsgren eller å andra sidan enstaka tillgångar. Förhållandena i en företagsgrupp kan mycket väl vara sådana att det är motiverat från organisatorisk synpunkt att föra över en enstaka tillgång från ett bolag i gruppen till ett annat, t.ex. en fastighet, ett fartyg eller ett flygplan. Utredningen anser att det utifrån aspekten organisatoriska skäl saknas anledning att behandla överlåtelser av enstaka tillgångar annorlunda än överlåtelser av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren. Detta gäller också beträffande lagertillgångar.

För att inte koncernbidragsreglerna skall urholkas anser emellertid utredningen att en förutsättning för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång bör vara att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget det aktuella beskattningsåret. Brister denna förutsättning, bör uttagsbeskattning kunna underlåtas endast i fall då det är fråga om överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren. Med "verksamhetsgren" bör förstås sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet.

Näringslivets skattedelegation har i fråga om koncernbidragsreglerna framfört synpunkten att dessa regler till stora delar blivit föråldrade,

Delegationen avser att senare återkomma med förslag till förändringar i dessa regler. *LRF* har anfört i huvudsak samma sak.

Näringslivets skattedelegation framhåller också att kravet på att överlåtarens hela verksamhet eller en verksamhetsgren måste överlåtas i de fall koncernbidragsrätt saknas torde utesluta att det är aktier som överlåts. Delegationen tar upp ett exempel där aktier överlåts inom en oäkta koncern och föreslår att innehav av näringsbetingade aktier jämföras med verksamhet eller verksamhetsgren. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* instämmer i utredningens bedömning att det i princip saknas anledning att skilja mellan överlåtelse av hel verksamhet respektive enskild tillgång. Fakultetsnämnden ifrågasätter dock om inte kravet på koncernbidragsrätt för att kunna överlåta enskild tillgång kan innebära en skärpning av rättsläget eftersom det inte är givet vilken tolkning begreppet ”enskild tillgång” kommer att ges. *Handelshögskolan i Stockholm* påpekar att avgränsningen mellan vad som utgör en verksamhetsgren å ena sidan och en enskild tillgång å andra sidan har orsakat en hel del rättsosäkerhet. *Handelshögskolan* anför att det kan uppfattas som motsägelsefullt att utredningen uttalar att en fastighet, ett fartyg eller ett flyplan kan utgöra en enskild tillgång samtidigt som utredningen vid förtydligande av vad som skall förstås med en verksamhetsgren anger att en verksamhet knuten till ett fartyg skall kunna utgöra en verksamhetsgren. *KF* anser att definitionen av verksamhetsgren bör preciseras ytterligare. Det bör exempelvis anges om en enskild fastighet kan utgöra en verksamhetsgren. *FAR* anser att så bör vara fallet. *RSV* anser att den föreslagna definitionen av verksamhetsgren är så vag att den kommer att leda till betydande tillämpningsproblem.

Regeringen delar utredningens uppfattning om att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att överlåta enskilda tillgångar om inte koncernbidragsrätt finns. Det finns dock skäl att något förtydliga begreppet ”verksamhetsgren”. Med den föreslagna definitionen kan t.ex., som utredningen anger, i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enskilda fastigheter kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.

Utredningen har inte tagit upp frågan om hur innehav av värdepapper bör bedömas i detta sammanhang. Det är enligt regeringens uppfattning lämpligt att knyta definitionen av verksamhet till begreppet rörelse. Med ”rörelse” bör här förstås annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper bör hänföras till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.

Även innehav av aktier eller andra andelar som inte innehas som ett led i en rörelse bör kunna vara en verksamhet eller verksamhetsgren. För detta bör krävas att andelarna – eventuellt tillsammans med andra andelar som förvärvaren innehar eller förvärvat – hos förvärvaren under samma beskattningsår erhåller karaktär av näringsbetingade andelar.

Regeringen har i föregående avsnitt föreslagit att bedömningen av frågan om uttagsbeskattning skall underlåtas eller ej inte bör göras beroende av om organisatoriska skäl föreligger. Det innebär emellertid inte att bedömningen helt skall frigöras från problemställningen som avser otilbörliga skatteförmåner.

Utredningen uttalar att det strider mot utredningens synsätt att man, i sådana fall då en otilbörlig skatteförmån föreligger, skulle göra en bedömning av om det är denna eller eventuella dessutom förekommande organisatoriska förbättringar som är huvudskälet för omorganisationen. Då skulle ju i dessa fall skattemyndigheten tvingas göra just en sådan bedömning av det organisatoriska värdet av omorganisationen som utredningen anser är olämplig. I stället bör uttagsbeskattning generellt ske när en otilbörlig skatteförmån föreligger.

Frågan blir då vilken innebörd som i detta sammanhang bör läggas i det oklara begreppet "otilbörlig skatteförmån". Enligt majoriteten i Sipanomålet bör det anses föreligga en otilbörlig skatteförmån, om det med hänsyn till omständigheterna finns grundad anledning att anta att omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning, som annars skulle ha utgått enligt andra regler. Denna definition synes mindre tillfredsställande utifrån Regeringsrättens praxis i andra fall. Det har t.ex. godtagits att en fysisk person inför en förestående extern försäljning avyttrat en omsättningsfastighet till ett eget bolag för skattemässigt värde varefter aktierna i detta bolag sålts externt (*RÅ83 I:35*). Det kan även noteras att Regeringsrätten godtagit att en verksamhet inom en s.k. oäkta koncern "förpackats" i lämpligt bolag inför en extern försäljning (t.ex. *Pretty House*). I fall av detta slag kan underlåten uttagsbeskattning medföra att den externa avyttringen leder till avsevärt lägre skatt än vad som skulle ha utgått om egendomen avyttrats i befintlig struktur.

Minoriteten i Sipanomålet ansåg att, eftersom enligt dess uppfattning strikt affärsmässiga skäl för överlåtelsen saknades, redan en befrielse från uttagsbeskattning måste anses ge upphov till en otilbörlig skatteförmån. Med denna användning av begreppet "otilbörlig skatteförmån" förefaller det innehållslöst; innebörden av uttalandet synes helt enkelt vara att befrielse från uttagsbeskattning inte borde medges, eftersom strikt affärsmässiga skäl för överlåtelsen saknades.

Enligt utredningens uppfattning bör med begreppet "otilbörlig skatteförmån" i sammanhanget allmänt sett förstås en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler. Utredningen har emellertid ansett det önskvärt att denna allmänna definition ges en konkret innebörd i lagtext. I annat fall kommer nämligen en del av den osäkerhet som gällande rätt ger upphov till att leva kvar, vilket i sig skattemässigt försvårar omstruktureringar. Regeringen delar utredningens bedömning.

Diskussionen om otilbörlig skatteförmån aktualiserar huvudsakligen fyra regelsystem, nämligen systemet för resultatutjämnning mellan olika företag, systemet för beskattning av reavinst, de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag samt reglerna om lättnad i beskatt-

ningen för ägare till onoterade företag. Vidare uppkommer frågor om en kompletterande allmän regel avseende otillbörlig skatteförmån och om vilket förhållande som bör råda mellan förutsättningarna för underlåtande av uttagsbeskattning och lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Systemet för resultatutjämnning mellan olika företag

Det från (intern svensk) skattesynpunkt intressanta fallet av resultatutjämnning mellan olika företag är att underskott i ett företag kvittas mot överskott i ett annat företag. Den tekniska anordning för sådan resultatutjämnning som lagstiftningen erbjuder är koncernbidraget. Ett underskott i ett företag kan under vissa förutsättningar utjämnas mot ett överskott i ett annat företag genom att det senare företaget lämnar ett koncernbidrag till det förra.

I 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, uppställs ett antal villkor för att ett koncernbidrag skall få verkan vid beskattningen. Innebörden av reglerna är i huvudsak att koncernbidrag kan lämnas mellan företag i en koncern med helägda (mer än 90 % av aktierna) dotterbolag. Moderföretaget skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. En förutsättning är vidare att "helägt koncernförhållande" rått mellan företagen under hela beskattningsåret för både givare och mottagare.

En överlåtelse av egendom till underpris mellan aktiebolag kan leda till resultatutjämnning mellan bolagen om det förvärvande bolaget är i underskottsposition. Realiserats övervärdena, kan nämligen intäkten kvittas mot underskottet. Grunderna för reglerna om koncernbidrag talar för att kvittning av detta slag bör vara möjlig endast i sådana fall, då resultatutjämnning kan ske genom koncernbidrag.

Uttrycket "att det förvärvande bolaget är i underskottsposition" avser här att bolaget kommer att visa underskott vid taxeringen, om överförda övervärden inte realiserats. Av betydelse härvid är dels rätt till avdrag för underskott från föregående beskattningsår, dels resultatet för det innevarande beskattningsåret. Av praktiska skäl bör hänsyn tas endast till den förra faktorn. Det kan noteras att motsvarande gäller enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (UAL). Av praktiska skäl bör hänsyn inte heller tas till orealiserad värdenedgång på tillgångar.

Utredningen föreslår att uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse inte skall underlåtas om det förvärvande bolaget har rätt till avdrag för underskott. Detta bör gälla även om något bolag, som tillhör samma koncern som det förvärvande bolaget, har rätt till sådant avdrag, under förutsättning att det förvärvande bolaget skulle ha kunnat lämna koncernbidrag till det andra bolaget. Utagsbeskattning bör dock kunna underlåtas om koncernbidrag skulle ha kunnat lämnas från det överlåtande till det förvärvande bolaget. I ett sådant fall skapas ju inte någon ytterligare möjlighet till förlustutjämnning genom överlåtelsen.

I UAL finns en begränsning, den s.k. koncernbidragsspärren, av möjligheten för ett företag att kvitta överskott under det innevarande beskattningsåret mot underskott under tidigare beskattningsår efter det att före-

taget omfattats av en ägarförändring (8 § UAL; begreppet "omfattas av en ägarförändring" definieras i 4 och 5 §§). Begränsningen gäller under det beskattningsår, då ägarförändringen skedde, och de fem följande beskattningsåren. Den innebär att ett underskott från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ägarförändringen sker inte får kvittas mot erhållna koncernbidrag under spärrtiden. Syftet med koncernbidragsspärren är att en ägarförändring skall i möjligaste mån vara skattemässigt neutral.

I det fall att koncernbidragsspärren skulle vara tillämplig om det förvärvande företaget eller ett företag till vilket det förvärvande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt direkt eller indirekt erhåller koncernbidrag från det överlåtande företaget, skulle underlåtande av uttagsbeskattning strida mot grunderna för 8 § UAL. Utredningen anser att uttagsbeskattning därför bör ske i detta fall.

Handelshögskolan i Stockholm är tveksam till begränsningen när det förvärvande bolaget har ett gammalt underskott. Visserligen kan en verksamhetsöverlåtelse innebära att resultaten kan utjämnas mellan företagen, men det generella frisläppandet av överföringar av hela verksamheter vilar på en presumtion att just i detta fall – till skillnad från när enstaka tillgångar överförs – är överföringen motiverad främst av organisatoriska skäl och inte primärt av skatteskal. *Handelshögskolan* anser inte att villkoret bör införas utan att man kan avvakta utvecklingen.

Regeringen anser att möjligheten att genomföra underprisöverlåtelser måste samordnas med gällande begränsningar i rätten till underskottsavdrag. Utredningens förslag innebär att om koncernbidragsrätt saknas skall det inte vara möjligt att utan uttagsbeskattning göra en underprisöverlåtelse om det förvärvande företaget är i underskottsposition. Regeringen gör samma bedömning.

Den föreslagna regleringen kan medföra att ett obetydligt underskott hos det förvärvande företaget omöjliggör en underprisöverlåtelse. Regleringen kan också medföra att förutsättningarna för en överlåtelse vid vilken uttagsbeskattning underlåtits brister i efterhand. Det kan ske exempelvis genom att en omprövning av det förvärvande företags taxering för året före överlåtelseåret medför att ett underskott uppkommer. Med tanke på bl.a. sådana fall föreslår utredningen att skattemyndigheten ska kunna medge undantag från villkoret att det förvärvande företaget inte får ha rätt till avdrag för underskott. I situationen att ett underskott uppkommit i efterhand skulle undantag inte medges om det kan antas att parterna hade anledning att förvänta sig detta.

RSV anser att dispensregler så långt det är möjligt bör undvikas eftersom sådana regler komplicerar regelsystemet och gör det mindre överskådligt. För det fall dispensregeln behålls uttalar *RSV* att det i vart fall bör vara möjligt att i lagtext precisera vad som skall anses vara ett "obetydligt" underskott. Det bör också övervägas om dispens skall kunna inskränkas till fall då synnerliga skäl föreligger. *Näringslivets skatte-delegation* anser att den av utredningen föreslagna dispensmöjligheten innebär ett alltför begränsat undantag. Så långt det är möjligt bör omstruktureringar vara oberoende av skönmässiga bedömningar hos skatte-

myndigheten. Delegationen anser att en lösning kan vara att förvärvaren avstår från underskottsavdraget för att möjliggöra underprisöverlåtelsen.

Regeringen instämmer i uppfattningen att dispensregler i möjligaste mån bör undvikas. Sådana regler kan medföra tillämpningsproblem för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter. Regeringen föreslår att den av utredningen föreslagna dispensen ersätts med en möjlighet för det förvärvande företaget att avstå från ett underskottsavdrag.

Systemet för beskattning av reavinst

Här aktualiseras en problemställning som kan beskrivas genom följande exempel. En fysisk person, F, äger samtliga aktier i två aktiebolag, A och B. Bolagen har startat verksamheter samtidigt, båda med ett kapital på 100 som skjutits till av F. A har upparbetat övervärden på 50. B har i samband med att verksamheten under det aktuella beskattningsåret avvecklats gjort en förlust på 50. F önskar avyttra verksamheten i A. Denna är, schematiskt sett, värd 136 "förpackad i bolag" ($100 + 0,72 \times 50$, där termen $0,72 \times 50$ är övervärden med hänsyn till latent skatt). Avyttrar F aktierna i A uppkommer således en reavinst på 36. Ett alternativt förfarande är att F låter verksamheten i A föras över till B till det skattemässiga värdet 100. Härefter är aktierna i båda bolagen värda 100 och aktierna i B, som nu innehåller verksamheten, kan avyttras utan att reavinst uppkommer. Kan det anses förenligt med grunderna för reavinstbeskattningen att uttagsbeskattning underläts vid överföringen av verksamheten från A till B?

Om perspektivet begränsas till verksamheten i A, kan det hävdas att underprisöverlåtelsen medfört att F undgått den reavinstbeskattning som skulle ha skett om aktierna i A med verksamheten i behåll hade avyttrats. Svaret på frågan skulle då vara nej.

Vidgas perspektivet till att omfatta F:s samlade verksamhet kan konstateras att F sammantaget står på plus minus noll – vinsten på aktierna i A balanseras i princip av en lika stor förlust på aktierna i B. Ett övergripande skatteförmågeresonemang ger vid handen att det är materiellt felaktigt att beskatta F för en reavinst på aktierna i A. Av praktiska skäl är emellertid reavinstsystemet utformat så att sådan beskattning sker om aktierna i A avyttras. Genom omstruktureringen uppnår F – om uttagsbeskattning underläts – ett materiellt korrekt beskattningsresultat, varför det inte skulle strida mot grunderna för reavinstbeskattningen att underlåta uttagsbeskattning.

Utredningen anser att det senare synsättet har fog för sig. Till bilden hör också att fr.o.m. 1998 års taxering får en reaförlust på en icke marknadsnoterad aktie dras av från reavinst på sådan aktie. Fr.o.m. 1999 års taxering får sådana reaförluster kvittas även mot reavinster på marknadsnoterade aktier. Enligt utredningens uppfattning kan det inte anses strida mot grunderna för reavinstsystemet att ägarna i en företagsstruktur inför en avyttring av en viss verksamhet gör en underprisöverlåtelse i syfte att utnyttja att något bolag i strukturen har ett värde som understiger anskaffningsvärdet för aktierna i bolaget. I många fall torde emellertid ett bolag, vars aktier har ett värde som understiger

anskaffningsvärdet, ha rätt till underskottsavdrag. I sådana fall är det, som framgår i det föregående, inte alltid möjligt att underlåta uttagsbeskattning.

Förslaget innebär att t.ex. två aktiebolag, som ägs av samma fysiska person, i viss mening kan uppfattas som en enhet i reavinsthänseende men inte i koncernbidragshänseende. Den motsättning som kan ligga i detta är enligt utredningens uppfattning av begränsad betydelse.

En annan fråga rörande reavinstbeskattningen kan illustreras genom följande exempel. Ett rättssubjekt som inte beskattas för inkomst av kapital, t.ex. en skatteprivilegierad stiftelse, Ä, äger samtliga aktier i ett aktiebolag, M, som har ett helägt dotterbolag, D. Ä äger även samtliga aktier i ett annat aktiebolag, K. D bedriver en verksamhet med övervärden som Ä önskar avyttra. Sker avyttringen genom att M avyttrar aktierna i D uppkommer en reavinst. Ett alternativt förfarande är att verksamheten först förs över till K till skattemässiga värden och att Ä därefter avyttrar aktierna i K, vilket kan ske utan beskattning eftersom Ä inte är skattskyldig för den reavinst som uppkommer.

Vid första påseende kan det förefalla som om det skulle strida mot grunderna för reavinstbeskattningen om verksamheten kunde föras över från D till K utan att uttagsbeskattning sker, eftersom reavinstbeskattningen här helt faller bort. Man kan emellertid i exemplet ersätta Ä med en svensk fysisk person, F. Låter F först M avyttra aktierna i D och avyttrar han sedan aktierna i M, får han bära två reavinstbeskattningar. Sker avyttringen enligt det alternativa förfarandet, uppkommer endast en reavinstbeskattning.

Utredningens uppfattning är att det knappast med rätta kan hävdas att det skulle strida mot grunderna för reavinstbeskattningen att på detta sätt undvika de kumulativa effekterna av reavinstbeskattningen. Att förfarandet i F:s fall leder till en reavinstbeskattning och i Ä:s fall till att reavinstbeskattning undviks helt får anses ligga i linje med lagstiftarens inställning att F skall beskattas för aktievinster men att Ä inte skall göra det. Slutsatsen är att förfarandet bör godtagas även för Ä:s del.

Regeringen anser att man bör kunna anlägga ett samlat synsätt på reavinstbeskattningen på det sätt utredningen föreslår. Här bör dock tilläggas att, enligt vad som föreslagits i det föregående, överlåtelse av enstaka tillgång inte är möjlig utan uttagsbeskattning om koncernbidragsrätt saknas mellan det överlåtande och det övertagande företaget.

Systemet för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag

Regler om beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag finns i 3 § 12-12 e mom. SIL (3:12-reglerna). Regleringen går ut på att inkomst i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomst och inte som kapitalinkomst. Delas inkomst i bolaget ut, beskattas därför den mottagna utdelningen som intäkt av tjänst om den kan anses hänförlig till arbetsinkomst. 3:12-reglerna omfattar även vinst på aktier i fåmansföretag. Enligt huvudregeln skall hälften av den del av en reavinst, som överstiger sådan sparad inkomst i bolaget som skulle ha

beskattats som intäkt av kapital hos mottagaren om den hade delats ut, tas upp som intäkt av tjänst.

Närmare bestämt är 3:12-reglerna tillämpliga på fysiska personer (och dödsbon) som äger kvalificerade aktier i ett fåmansföretag. En aktie anses kvalificerad om aktieägaren eller någon närstående till honom i betydande omfattning varit verksam i företaget under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Kvalifikationsgrund är även bl.a. att den skattskyldige eller närstående under någon del av denna tidsperiod i betydande omfattning varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Villkoren för underlåtande av uttagsbeskattning får inte utformas så att möjlighet öppnas för kringgående av 3:12-reglerna. Utredningen har föreslagit att det, om en viss andel av aktierna i det överlåtande företaget var kvalificerade, bör krävas att minst samma andel av aktierna i det förvärvande företaget är kvalificerade. Det bör godtas att aktier först efter överlåtelsen, men under året för denna blir kvalificerade i handen på en person som ägde aktierna vid tidpunkten för överlåtelsen. Detta kan ske t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i den förvärvade verksamheten. Lämnas utdelning på aktierna efter överlåtelsen men under året för denna, bör aktierna vara kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Utredningen anser att kravet avseende kvalificerade aktier bör gälla även vid indirekt ägande. Antag t.ex. att AB B ägs till lika delar av den fysiska personen F och av AB A. A ägs till lika delar av de fysiska personerna G och H. F:s aktier i B och G:s aktier i A är kvalificerade. B överlåter egendom till underpris till AB C som ägs till 50 % av F och till 25 % av vardera av G och H. Ett krav för underlåtande av uttagsbeskattning bör vara att F:s och G:s, alternativt F:s och H:s, aktier i C är, eller under överlåtelseåret blir, kvalificerade.

Enligt 3:12-reglerna baseras beräkningen av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet bl.a. på den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna. (Till anskaffningskostnaden får läggas ett på visst sätt beräknat löneunderlag, vilket saknar intresse i detta sammanhang.) En överföring av övervärden från ett fåmansföretag, A, till ett annat, B, medför att utrymmet för kapitalinkomstbehandling av arbetsinkomst ökar i A och minskar i B. Detta beror på att överlåtelsen inte påverkar anskaffningsvärdena för aktierna (avkastningen av övervärdena kommer att ta i anspråk utrymme i det förvärvande i stället för i det överlåtande företaget). Detsamma gäller om beräkningen baseras på kapitalunderlaget enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Det alternativet får väljas i fråga om aktier som förvärvats före ingången av år 1992. Enligt utredningens uppfattning bör man – som en parallell till synsättet beträffande systemet för beskattning av reavinst – kunna anlägga ett samlat synsätt på en skattskyldigs eller en intressentkrets innehav av aktier i olika fåmansföretag. Med det synsättet kan det i det aktuella hänseendet enligt utredningens uppfattning inte anses strida mot grunderna för 3:12-reglerna att övervärden överförs från ett fåmansföretag till ett annat utan uttagsbeskattning. Det kan heller inte anses strida mot grunderna för 3:12-reglerna att arbetsinkomster i ett

fåmansföretag som plöjts ned i en tillgång, t.ex. en fastighet, kan komma att kvittas mot latent underskott i ett annat fåmansföretag, om tillgången överlåts till det andra företaget till underpris.

3:12-reglerna innehåller en takregel avseende beskattning av reavinst som intäkt av tjänst. Som sådan intäkt tas upp – för varje företag – högst ett belopp som för den skattskyldige och närstående till honom under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret sammanlagt uppgår till 100 basbelopp. En skattskyldig som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag kan, i frånvaro av en särskild regel, genom överlåtelser av egendom till underpris samla övervärden i ett bolag och således få tillämpa ett takbelopp vid avyttring av aktierna i detta. Utredningens anser att detta får anses förenligt med grunderna för takregeln, varför någon motverkande regel inte erfordras.

Juridiska fakultetsnämnden vid Lunds universitet har invänt mot utredningens resonemang i denna del. Fakultetsnämnden anser att konsekvensen av utredningens samlade synsätt på en skattskyldigs innehav av aktier i olika fåmansföretag och slutsatsen att dessa konsekvenser anses förenliga med 3:12-systemet dras utan närmare analys av syftet med 3:12-reglerna. Fakultetsnämnden anför bl.a. att det av gällande lagstiftning entydigt framstår att beräkningen enligt 3:12-reglerna skall ske per aktie och för varje fåmansföretag för sig. En mer ingående utredning bör därför göras för att det skall vara möjligt att fastställa om utredningens slutsatser är hållbara.

Regeringen gör följande bedömning. Regelsystemet i 3:12-reglerna är tekniskt uppbyggt så att reavinstberäkning sker per aktie. Det innebär emellertid inte att det skulle strida mot grunderna för 3:12-reglerna att överföra övervärden till ett annat fåmansföretag utan uttagsbeskattning. Det väsentliga vid en underprisöverlåtelse är att det inte är möjligt att kringgå regelsystemet genom överföring av tillgångar från ett fåmansföretag till ett företag som inte omfattas av 3:12-systemet. Regeringen anser därför inte att det finns skäl att ändra utredningens förslag.

Systemet för lättnad i beskattningen av ägare till onoterade företag

Genom lagstiftning hösten 1996, som tillämpas första gången vid 1998 års taxering, infördes regler om lättnad i beskattningen av utdelning och reavinst på aktier i onoterade aktiebolag (och på andelar i ekonomiska föreningar, som inte är kooperativa). Lättnaden medges inom ett utrymme, som beräknas med utgångspunkt i summan av anskaffningskostnaden för aktien och ett löneunderlag i bolaget. Som förutsättning för lättnad gäller i huvudsak att bolaget inte är marknadsnoterat. Reglerna finns i 3 § 1 a–1 g mom. SIL.

Utredningens bedömning är att risken torde vara obetydlig för att en icke önskvärd skatteförmån skall kunna erhållas genom överföring av egendom till underpris från ett företag, vars aktier inte berättigar till lättnad, till ett företag vars aktier berättigar till lättnad. Regeringen anser i likhet med utredningen att det inte behövs någon regel om att uttagsbeskattning inte kan underlåtas vid en sådan överlåtelse.

Diskussionen i föregående avsnitt om otillbörlig skatteförmån har skett med utgångspunkt i fyra regelsystem, nämligen systemet för resultatutjämning mellan olika företag, systemet för beskattning av reavinst, de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag samt reglerna om lättnad i beskattningen för ägare till onoterade företag. Genomgången ger enligt regeringens mening vid handen att en överlåtelse av egendom till underpris mellan aktiebolag inte kan medföra inkomstskattemässiga fördelar som ligger utanför ramen för det som behandlats. Det kan dock självfallet inte uteslutas att den praktiska tillämpningen kommer att ge oförutsedda exempel på förfaranden som medför icke önskade skatteförmåner. Detta talar för ett allmänt hållt krav – utöver de specifika krav som angetts i det föregående – på att överlåtelsen inte får medföra otillbörlig skatteförmån. Utredningens slutsats är att en regel av detta slag emellertid skulle minska förutsebarheten, vilket i sig skulle skattemässigt försvåra omstruktureringar.

Utredningen diskuterar det föreslagna regelsystemets förhållande till lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Lagen innehåller bestämmelser mot skatteflyktsbetonade förfaranden, som omfattar hela området för inkomstbeskattningen. Den reformerades i vissa hänseenden genom lagstiftning 1997 som trätt i kraft den 1 januari 1998.

Enligt den nya lydelsen skall hänsyn inte tas till en rättshandling om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet.

Utredningen anser att det främst är det fjärde villkoret som är av intresse. Förslaget att uttagsbeskattning skall ske i vissa angivna fall har utformats med syftet att förhindra att oönskade skatteförmåner skall kunna erhållas. Om förslagen följs, kan enligt utredningens uppfattning en taxering, som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för denna diskussion, inte anses strida mot lagstiftningens syfte.

RSV anser att utredningen gjort ett alltför kategoriskt uttalande om tillämpligheten av skatteflyktslagen. Det är i nuläget omöjligt att förutse hur framtida överlåtelssituationer kan konstrueras och hur de förhåller sig till lagens syfte. RSV anser att det i det fortsatta beredningsarbetet bör göras klart att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas även på förfaranden som omfattas av underprislagen. Ett alternativ är att införa en generell

regel om att en förutsättning för uttagsbeskattningsfrihet är att det inte får uppkomma någon obehörig skatteförmån. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* känner sympati för utredningens uppfattning att kravet på att inga otillbörliga skatteeffekter uppnås skall få en konkret lagteknisk utformning. Fakultetsnämnden påpekar dock att metoden emellertid öppnar för kringgåendetransaktioner på ett sätt som en mer allmän regel inte gör.

Regeringen har förståelse för de farhågor som framförts av Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet. En allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning skall ske om överlåtelsen skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån innebär dock att osäkerheten om behandlingen av en underprisöverlåtelse består. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse inte bör införas. Där- emot har utredningen enligt regeringens mening uttalat sig väl kategoriskt i frågan om tillämpligheten av den allmänna skatteflyktslagen. En taxering, som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för denna diskussion, kan visserligen inte *normalt* strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig.

5.3.3.4 Karaktärsbyte

I de domar från Regeringsrätten om uttagsbeskattning som har en mer utförlig motivering brukar bl.a. framhållas att omsättningstillgångar inte får ändra karaktär till anläggningstillgångar. Även detta villkor är väl närmast ett utflöde av principen att uttagsbeskattning skall ske om överlåtelsen ger upphov till en otillbörlig skatteförmån. Villkoret avseende karaktärsbyte synes emellertid upprätthållas strikt, oberoende av om någon skatteförmån kan konstateras i det aktuella målet (RÅ 1988 ref. 76, RÅ 1995 not. 125).

Underlåtande av uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse innebär bl.a. att anskaffningsvärdet hos det förvärvande bolaget för den överlåtna egendomen skall utgöras av vederlaget. Med hänsyn härtill innebär en underprisöverlåtelse genom vilken en omsättningstillgång ändrar karaktär till inventarium i huvudsak följande, om uttagsbeskattning underlåts (med *karaktärsbyte* avses i det följande byte i den nämnda riktningen till dess annat framgår).

1. Rätt till avdrag för värdeminskning med utgångspunkt i vederlaget inträder.
2. Lägsta värdets princip för värdering av tillgången (jfr punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL) gäller inte längre. Denna princip innebär att en omsättningstillgång i skattehänseende inte får tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet (här bortses från den treprocentiga reservering, som medges enligt tredje stycket den nämnda anvisningspunkten). Om en nedskrivna omsättningstillgång stigit i värde, skall enligt denna värderingsprincip en uppskrivning av värdet göras (högst till anskaffningsvärdet), vilket medför att en intäkt uppkommer. En värdestegring på ett inventarium

behöver däremot aldrig skattas av förrän inventarier avyttras (vederlaget får användas för extra avskrivning av kvarvarande inventarier, varför beskattningen kan komma att skjutas upp ytterligare).

Dessa konsekvenser är enligt utredningens uppfattning inte sådana att de motiverar att uttagsbeskattning inte skall kunna underlåtas vid en överlåtelse av en omsättningstillgång till underpris enbart av det skälet att tillgången erhåller karaktär av inventarium i förvärvarens hand. Regeringen gör inte någon annan bedömning.

I fråga om fastigheter är följande att beakta. För aktiebolag gäller att reavinster på grund av avyttring av fastighet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Som intäkt tas upp endast 90 % av en vinst. För en reaförlust medges avdrag med samma andel av förlusten. Vinster och förluster på omsättningsfastigheter beaktas däremot fullt ut. Denna ordning medför att man inte gärna kan godta att en underprisöverlåtelse leder till ett karaktärsbyte av en fastighet utan att avskattning sker.

90-procentsregeln är intagen i 2 § 1 mom. åttonde stycket och 25 § 11 mom. SIL. Den infördes genom lagstiftning 1993 (prop. 1993/94:45). Genom denna lagstiftning avskaffades bl.a. den s.k. takregeln för näringsfastigheter, som tidigare gällde för fysiska personer. För fysiska personer ersattes takregeln med en regel om att 90 % av en vinst på en näringsfastighet skulle vara skattepliktig och 63 % av en förlust vara avdragsgill. Samtidigt infördes för juridiska personer en regel om att 90 % av en vinst skulle vara skattepliktig och samma andel av en förlust vara avdragsgill, trots att någon takregel inte tidigare gällt för dessa rättssubjekt.

För utredningen framstår 90-procentsregeln för aktiebolag m.fl. som ett udda inslag i företagsskattesystemet som har begränsad materiell betydelse. Utredningen föreslår att regeln avskaffas. Förslaget medför att den omständigheten att en fastighet byter skattemässig karaktär till följd av en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag inte bör hindra att uttagsbeskattning underlåts.

Även i fråga om bostadsrätter finns det en 90-procentsregel (2 § 1 mom. åttonde stycket och 26 § 10 mom. SIL). Det som nyss sagts beträffande fastigheter gäller även bostadsrätter.

Vad gäller värdepapper tillämpas den s.k. genomsnittsmetoden (27 § 2 mom. SIL) om tillgångarna skattemässigt sett är anläggningstillgångar men inte om de är omsättningstillgångar. Detta bör inte föranleda att karaktärsbyten avseende värdepapper bedöms annorlunda än karaktärsbyten i övrigt.

Utredningen uttalar avslutningsvis att det inte finns någon anledning till att uttagsbeskattning inte skall kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse på grund av att inventarier eller fastigheter eller andra reavinststillgångar ändrar karaktär till lagertillgångar.

Sveriges Fastighetsägareförbund anser att det är synnerligen angeläget att frågan om uttagsbeskattning i samband med underprisöverlåtelser lagregleras. Förbundet tillstyrker att hela reavinsten beskattas respektive att hela reaförlusten görs avdragsgill inom bolagssektorn. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser det motiverat att göra en generell översyn av

reavinstbeskattningen av fastigheter. I avvaktan på en sådan översyn avstyrks förslaget att avskaffa 90 procentsregeln. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anser att det bör undersökas om avskattning bör ske om t.ex. nedskrivna lagerfastigheter som byter status.

Regeringen gör följande bedömning. En förutsättning för att i fråga om fastigheter kunna slopa villkoret att en underprisöverlåtelse inte får innebära ett karaktärsbyte är att 90 procentsregeln avskaffas. Med hänsyn till den begränsade betydelse denna regel torde ha överväger fördelarna med ett slopande av bestämmelsen nackdelarna. Något särskilt problem avseende lagerfastigheter som byter karaktär vid en överlåtelse torde inte uppkomma. Det väsentliga är att fastigheter inte kan överlåtas till underpris utan uttagsbeskattning från ett aktiebolag till någon som inte beskattas för vinsten i inkomstslaget näringsverksamhet vid en framtida avyttring.

Regeringens förslag överensstämmer med utredningens.

5.3.4 Vederlaget avviker från det skattemässiga värdet av den överlåtna egendomen.

Regeringens förslag: Underprislagen skall omfatta även överlåtelser där vederlaget avviker från det skattemässiga värdet.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig i frågan.

Skälen för regeringens förslag:

Vederlaget är högre

Det typiska fallet vid överlåtelse till underpris av egendom mellan bolag i en företagsgrupp är att köpeskillingen bestäms så att överlåtelsen inte medför någon beskattningskonsekvens netto för det överlåtande företaget. Köpeskillingen bestäms med andra ord till egendomens skattemässiga värde. Någon gång kan det förekomma att köpeskillingen överstiger det skattemässiga värdet men understiger marknadsvärdet av egendomen. Utredningen anser att det saknas anledning att behandla detta fall annorlunda än en överlåtelse där vederlaget överensstämmer med det skattemässiga värdet. Uttagsbeskattning bör således underlåtas under samma förutsättningar som gäller i det sistnämnda fallet. Skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet kommer härvid att beskattas. Regeringen gör samma bedömning.

Vederlaget är lägre

Understiger köpeskillingen vid en underprisöverlåtelse egendomens skattemässiga värde, medför överlåtelsen en förlust hos det överlåtande företaget. Det är självfallet omotiverat att medge avdrag för förluster som uppkommit på grund av att egendom avyttrats till underpris. Vad som kan

diskuteras är om uttagsbeskattning skall ske fullt ut till marknadsvärdet eller om uttagsbeskattning skall ske endast för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. I det senare fallet skulle varken vinst eller förlust uppkomma. Utredningen anser att den förra lösningen är onödigt långtgående och föreslår den senare lösningen.

Regeringen konstaterar att i de fall marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet finns det inte någon anledning att underlåta uttagsbeskattning. Dessa situationer bör därför undantas från lagens tillämpningsområde.

En underprisöverlåtelse föreligger även om inget vederlag utgår. Om villkoren för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda, innebär därför den föreslagna lösningen att vid utdelning av sakegendom det skattemässiga värdet skall anses som vederlag. I detta fall medför således utdelningen inte någon beskattning netto. Detsamma gäller vid kapitaltillskott som görs med sakegendom. Regeringen delar utredningens bedömning i denna fråga.

I avsnitt 5.3.2 har föreslagits att ett värde som överförs till ett aktiebolag vid en underprisöverlåtelse inte skall behandlas som förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. Detta bör dock inte gälla till den del överlåtelsen skett för ett pris under det skattemässiga värdet, eftersom skillnadsbeloppet beskattas hos överlåtaren. Motsvarande bör gälla om vederlag inte utgått.

5.4 Överlåtelse av egendom till underpris mellan andra slag av företag än aktiebolag

Regeringens förslag: Underprisöverlåtelser skall kunna göras även mellan andra företag än aktiebolag. Det gäller också överlåtelser till eller från enskild näringsverksamhet. En ideell förening eller en stiftelse kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. I fråga om ideella föreningar kan underprisöverlåtelser göras även mellan föreningar.

FSU:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Synpunkter har framförallt framförts i fråga om begränsningen för ideella föreningar och stiftelser att delta i underprisöverlåtelser.

5.4.1 Överlåtelse mellan fysiska personer

Vid gåva av en hel verksamhet mellan fysiska personer, t.ex. från en förälder till ett barn, skall enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL som anskaffningsvärde för inventarier anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet, om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Enligt praxis gäller kontinuitet även i fråga om andra slag av tillgångar i näringsverksamhet som förs över till en ny ägare genom gåva av hela verksamheten.

Frågan vad som gäller när en näringsverksamhet har överlåtits till underpris mellan fysiska personer genom ett s.k. blandat fång har lösts i praxis vad gäller fastigheter som skattemässigt utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet. I t.ex. RÅ 1988 not. 710 tillämpades den s.k. huvudsaklighetsprincipen, som primärt gäller beträffande fastigheter som utgör reavinstegendom. Målet gällde en överlåtelse av en hel verksamhet i form av fastigheter, som utgjorde omsättningstillgångar i skattehänseende, från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern mot vederlag i form av att bolaget övertog betalningsansvaret för fastighetsskulderna. Skulderna understeg fastigheternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedömningen att överlåtelsen i dess helhet utgjorde gåva, varför någon inkomstbeskattning inte skulle ske hos givaren.

När det gäller överlåtelse av en hel verksamhet med andra tillgångar än fastigheter genom ett blandat fång är rättsläget oklart (se Christer Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, s. 326-331 och 355-359).

Utredningen föreslår att förslaget beträffande aktiebolag om reglering av underprisöverlåtelser tillämpas även på överlåtelser till underpris mellan fysiska personer. Förslaget omfattar även fastigheter som utgör omsättningstillgångar i skattehänseende.

Vid gåvobeskattningen beskattas vid ett blandat fång skillnaden mellan gåvans värde och vederlaget. Hänsyn tas inte till latent inkomstskatteskuld som kan belasta gåvoobjektet. Utredningens förslag påverkar inte gåvobeskattningen.

Bodelning av annan anledning än makens död behandlas på samma sätt som gåva vid inkomstbeskattningen. Utredningens förslag omfattar även sådan bodelning. Även vid bodelning med anledning av makes död samt vid arv och testamente gäller inkomstskatterättslig kontinuitet. Utredningen har inte funnit skäl att överväga förändringar beträffande dessa fång.

Regeringen delar utredningens bedömning i dessa frågor.

5.4.2 Överlåtelse mellan en fysisk person och ett aktiebolag

I praxis accepteras att en enskilt bedriven näringsverksamhet förs över till ett av den skattskyldige helägt aktiebolag till skattemässiga värden utan att uttagsbeskattning sker. Detta gäller även om det står klart att syftet är att

aktierna skall säljas efter överföringen (RÅ 83 1:35, RÅ 1991 not 217). Denna ordning bidrar till att skattemässigt närma aktiebolag och enskild näringsverksamhet till varandra och bör därför gälla även i fortsättningen. För att inte omotiverade skatteförmåner skall kunna uppkomma om aktierna säljs, föreslår utredningen att ett villkor bör vara att dessa är, eller senare under samma år i överlåtarens hand blir, kvalificerade enligt 3:12-reglerna.

Byggtreprenörerna anför att det inför ett förestående generationsskifte inte är ovanligt att man, i syfte att lindra skattekonsekvenserna på grund av de s.k. byggsmitto-reglerna, överlåter byggmästarens fastigheter till ett nybildat aktiebolag som bedriver byggnadsrörelse. Byggmästaren har vid detta tillfälle ingen annan anknytning till byggnadsrörelse än att han råkar vara ägare till fastigheter som är nedsmittade på grund av den sedan länge avslutade byggrörelsen. Utredningens förslag att en överlåtelse från en fysisk person till ett aktiebolag endast skall kunna genomföras om aktierna är eller senare under samma år blir kvalificerade omöjliggör ett sådant sätt att underlätta ett generationsskifte. Byggtreprenörerna konstaterar att det finns fog för den föreslagna regleringen men påpekar att den samtidigt aktualiserar det behov av en översyn av reglerna för byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse som tagits upp i en med Fastighetsägareförbundet gemensam framställan till regeringen.

Regeringen konstaterar att hänsynen till 3:12-systemet innebär att det av utredningen föreslagna villkoret bör ställas upp. Regeringen har nyligen tillkallat en särskild utredare som bl.a. skall göra en översyn av reglerna för beskattning av byggnadsrörelse (dir. 1998:55). Frågan om det här behandlade villkoret kan aktualiseras i denna översyn.

När det gäller överlåtelser av egendom i den motsatta riktningen – alltså från ett enmansägt aktiebolag till en av ägaren bedriven enskild näringsverksamhet (eller en näringsverksamhet som tar sin början i samband med överlåtelserna) – är att notera att ett av villkoren i Regeringsrättens praxis för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas är att egendom inte förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn (Sipanomålet). Detta villkor synes egentligen vara ett utflöde av det allmänna villkoret att en överlåtelse inte får medföra en otillbörlig skatteförmån.

Villkoret bör ses mot bakgrund av att enligt äldre rätt inkomst i aktiebolag men inte inkomst i enskilt bedriven näringsverksamhet underkastades dubbelbeskattning. I det numera gällande systemet dubbelbeskattas även inkomst av det senare slaget – genom *dels* skattedelen av socialavgifterna eller särskild löneskatt, *dels* inkomstkatt. Systemet är så utformat att skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och i en enskild näringsverksamhet totalt sett skall vara ungefär densamma. Med hänsyn härtill och till att skattesystemet inte onödigtvis bör låsa in verksamheter i den befintliga företagsformen kommer utredningen till slutsatsen att uttagsbeskattning bör kunna underlåtas även vid underprisöverlåtelser av det aktuella slaget. Något villkor avseende 3:12-reglerna aktualiseras inte vid överlåtelse från aktiebolag till fysisk person, eftersom den beskattning av arbetsinkomst, som avses säkerställas med dessa

regler, så att säga automatiskt effektueras vad gäller enskild näringsverksamhet.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet delar utredningens analys av dessa frågor. RSV avstyrker förslaget att det skall vara möjligt att göra underprisöverlåtelser från ett aktiebolag till en fysisk person. Verket anser att betänkandet saknar en närmare analys av vilka problem eller otillbörliga skatteförmåner som kan uppkomma och pekar särskilt på den ingående lagreglering som skett beträffande aktiebolag som inte höjt sitt aktiekapital till 100 000 kr före utgången av år 1998. Här krävs en strikt ägaridentitet mellan överlåtare och övertagare både vad gäller personkrets och ägarandelar. Skall förslaget helt eller delvis införas anser RSV att det först krävs en utförlig genomgång av vilka problem som kan aktualiseras. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* är inte övertygad av utredningens mycket kortfattade resonemang kring detta rekvisit. Vidare anförs att utredningens förslag öppnar stora möjligheter till skatteplanering och skatteflykt. Utredningens förslag kan även leda till en omfattande avbolagisering där mer eller mindre omotiverade skattefördelar kan uppstå, vilket inte kan accepteras.

Regeringen gör följande bedömning. Genom lagen (1996:1903) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek är det möjligt att under vissa förutsättningar överföra tillgångar från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet. Ett skäl till att denna lagstiftning kunde genomföras är att enskilda näringsidkare och handelsbolag numera har skatteregler som i allt väsentligt är likvärdiga med reglerna för aktiebolag (jfr prop. 1995/96:168 s.15). Regeringen anser inte att det föreligger något som talar mot att utredningens förslag införs. Till bilden hör att ett villkor för en underprisöverlåtelse är att en tillgång inte får överlåtas från ett aktiebolag till någon som inte kommer att beskattas vid en avyttring av tillgången i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är således inte möjligt att överlåta en näringsfastighet från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet eftersom vinsten vid avyttring av fastigheten då kommer att beskattas som intäkt av kapital.

I avsnitt 5.3.2 har i fråga om underprisöverlåtelser mellan aktiebolag föreslagits att det överförda värdet inte skall behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i det överlåtande bolaget. Detta bör i princip gälla även vid överlåtelse mellan en fysisk person och ett aktiebolag. Har vid överlåtelse från ett aktiebolag till en fysisk person som äger aktier i bolaget ersättningen understigit det skattemässiga värdet bör dock skillnadsbeloppet beskattas som utdelning, eftersom personen kan ta ut tillgången från den enskilda näringsverksamheten utan att uttagsbeskattning sker (anskaffningsvärdet utgörs av marknadsvärdet). Motsvarande bör gälla vid överlåtelser utan ersättning.

5.4.3 Överlåtelse mellan å ena sidan ett handelsbolag och å andra sidan en fysisk person eller ett aktiebolag

Inkomst i handelsbolag är enligt gällande system underkastat en skattebelastning som totalt sett är ungefär densamma som för inkomst i enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Det är enligt utredningens uppfattning från denna synpunkt motiverat att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas även vid överlåtelse av egendom till underpris mellan å ena sidan handelsbolag och å andra sidan aktiebolag eller fysisk person.

En fysisk person, som avyttrar en andel i ett handelsbolag, skall ta upp vederlaget som intäkt av kapital (förutsatt att andelen inte är skattemässig omsättningstillgång i näringsverksamhet). Enligt 24 § 7 mom. SIL gäller dock en särskild regel i det fall att handelsbolaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, äger en aktie som, om den ägts direkt av den fysiska personen, skulle ha varit kvalificerad. I detta fall skall hälften av den del av vinsten som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till vederlaget för andelen i handelsbolaget tas upp som intäkt av tjänst. En förutsättning är att den lag som strax skall behandlas inte är tillämplig.

Enligt lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall gäller i huvudsak följande.

Lagen är tillämplig om en andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt har överlåtits från en fysisk person till annan än fysisk person, som är bosatt i Sverige. En förutsättning är att verksamheten i handelsbolaget för överlåtaren avsett aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Konsekvensen av att lagen är tillämplig är att överlåtaren skall ta upp ett belopp motsvarande reavinst på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. Alternativt får överlåtaren som inkomst av aktiv näringsverksamhet ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper sig på antingen tiden före överlåtelsen eller tiden före tillträdesdagen.

Det kan noteras att regleringen inte omfattar fallet att arbetsinkomst i handelsbolaget plöjts ner i tillgångar, t.ex. i fastigheter, genom värdeminskningsavdrag. Utredningen konstaterar med hänvisning till detta att om uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse från ett fåmansföretag med aktiva delägare till ett handelsbolag med fysisk person som delägare, skulle icke önskvärda skatteförmåner kunna erhållas. Detta gäller även vid underprisöverlåtelse från en fysisk person till ett handelsbolag. Utredningens slutsats är att uttagsbeskattning därför bör ske i dessa fall.

Näringslivets skattedelegation konstaterar att uttagsbeskattning inte kan underlåtas vid överlåtelser från en fysisk person till ett handelsbolag. Det innebär att det inte utan beskattningkonsekvenser går att ombilda en enskild firma till ett handelsbolag. Delegationen anser att förslaget på denna punkt måste ändras eftersom det utgör ett direkt hinder mot att utveckla verksamheten i mindre företag.

Regeringen delar utredningens slutsats att uttagsbeskattning måste ske när tillgångar överläts från en fysisk person till ett handelsbolag. En annan lösning skulle kräva att tillämpningsområdet för den särskilda regleringen

för handelsbolag utvidgas, något som i betydande grad skulle öka komplexiteten.

Regeringen instämmer också i utredningens förslag om dels att det för överlåtelser från ett handelsbolag med fysisk person som delägare till ett aktiebolag bör krävas att aktierna i det förvärvande företaget är kvalificerade, dels att motsvarande bör gälla om handelsbolaget har ett aktiebolag som delägare i fall där någon fysisk person äger kvalificerade aktier i aktiebolaget.

5.4.4 Sammanfattning

Överlåtaren är en fysisk person.

Förvärvaren skall vara:

- a. En fysisk person.
- b. Ett aktiebolag. Samtliga aktier skall vara kvalificerade.

Överlåtaren är ett aktiebolag. p % av aktierna i bolaget är kvalificerade.

Förvärvaren skall vara:

- a. En fysisk person.
- b. Ett aktiebolag. Minst p % av aktierna i bolaget skall vara kvalificerade.
- c. Ett handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare. Minst p % av aktierna i varje deläggande bolag skall vara kvalificerade.

Överlåtaren är ett handelsbolag med åtminstone en fysisk person som delägare.

Förvärvaren skall vara:

- a. En fysisk person.
- b. Ett aktiebolag. Samtliga aktier i bolaget skall vara kvalificerade.

Överlåtaren är ett handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare. Den högsta andelen kvalificerade aktier i något deläggande bolag är p %.

Förvärvaren skall vara:

- a. En fysisk person.
- b. Ett aktiebolag. Minst p % av aktierna i bolaget skall vara kvalificerade.

Kraven avseende kvalificerade aktier bör gälla även vid indirekt ägande, t.ex. om vid punkt 2 aktierna i det överlåtande bolaget ägs av aktiebolag.

Ett villkor om kvalificerade aktier bör anses uppfyllt även om aktierna, i samme ägares hand, först efter överlåtelsen men under året för denna blir kvalificerade. Lämnas utdelning på aktierna efter överlåtelsen men under

året för denna, bör aktierna vara kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Utredningen anser att det inte är motiverat att ytterligare komplicera systemet med regler för underprisöverlåtelser mellan handelsbolag. Vid sådana överlåtelser kan således enligt förslaget uttagsbeskattning inte underlåtas. Regeringen delar denna bedömning.

5.4.5 Övriga rättssubjekt

I detta avsnitt tas upp frågan i vilken utsträckning uttagsbeskattning skall kunna underlåtas när något annat rättssubjekt än en fysisk person, ett aktiebolag eller ett handelsbolag med fysiska personer eller aktiebolag som delägare är part. (Om inte annat framgår omfattar det som sägs om ett rättssubjekt som part även frågan om möjligheten att kunna vara delägare i ett handelsbolag som är part.) Även vissa slag av aktiebolag för vilka särskilda regler gäller vid beskattningen behandlas här (i enlighet med språkbruket i SIL omfattas bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag av begreppet aktiebolag).

Sparbanker och ömsesidiga försäkringsföretag

Sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringföretag bör kunna vara part i en underprisöverlåtelse.

Utredningen har inte tagit med ömsesidiga livförsäkringsföretag i regleringen av underprisöverlåtelser, däremot ingår aktiebolag som bedriver livförsäkringsrörelse. Regeringen anser inte att det finns skäl att särskilja dessa två företagsformer. Ömsesidiga livförsäkringsföretag bör således anses kunna vara part i en underprisöverlåtelse. Detta kan bli aktuellt såvitt avser sådan del av verksamheten som inkomstbeskattas.

Dödsbon och utländska fysiska personer

Vad som gäller beträffande svenska fysiska personer bör gälla även beträffande svenska dödsbon och utländska fysiska personer (jfr det som anförs i avsnitt 5.6 om skattskyldighet i Sverige).

Ekonomiska föreningar

Vad som gäller om aktiebolag bör gälla även ekonomiska föreningar inkl. medlemsbanker.

Enligt 2 § 8 mom. SIL är en ekonomisk förening som är öppen och tillämpar lika rösträtt att anse som kooperativ i beskattningshänseende. I fråga om kooperativa ekonomiska föreningar som förvärvare gör utredningen följande bedömning.

En kooperativ ekonomisk förening har rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser. Fråga uppkommer därför om

medlemmarna i en sådan förening skulle kunna erhålla skatteförmåner i form av enkelbeskattning av avkastning av egendom i näringsverksamhet genom att överlåta egendom till föreningen till underpris, om uttagsbeskattning underläts. I fråga om producentkooperativa föreningar, som närmast är aktuella, utgör emellertid andelen tillgång i näringsverksamhet hos medlemmarna. Utdelning beskattas som intäkt i näringsverksamheten.

Slutsatsen är att det knappast föreligger någon risk för skatteförmåner av det antydda slaget och att det således saknas skäl för särbehandling av kooperativa föreningar.

Utländska juridiska personer

Även en utländsk juridisk person bör kunna vara part i en underprisöverlåtelse. Detta bör dock gälla endast sådana utländska juridiska personer som är ett utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje stycket SIL. (Jfr det som anförs i avsnitt 5.6 om skattskyldighet i Sverige. Beträffande utländska juridiska personer och utländska bolag, se avsnitt 6.2.2.)

Enligt 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL schablonbeskattas på visst sätt ett utländskt skadeförsäkringsföretag för försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige. Underprislagen bör därför inte vara tillämplig vid överlåtelse till eller från ett sådant företag. Regeringen har nyligen tillkallat en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av vissa internationella skattefrågor (Dir 1998:74). I uppdraget ingår bl.a. att analysera om det är möjligt och lämpligt att gå över till att beskatta de utländska skadeförsäkringsföretagen konventionellt.

Ideella föreningar och stiftelser

Utredningens förslag innebär att stiftelser och ideella föreningar kan vara överlåtare men inte förvärvare i en underprisöverlåtelse. Det är dock möjligt att göra en underprisöverlåtelse mellan två ideella föreningar.

Motivet för begränsningen är följande. En möjlighet att överlåta egendom till typiskt sett icke-kommersiella rättssubjekt som stiftelser och ideella föreningar till underpris utan att uttagsbeskattning sker kan komma i konflikt med förbudet mot avdragsrätt för gåvor. En sådan möjlighet bör därför inte införas. Därmot bör stiftelser och ideella föreningar som bedriver kommersiell verksamhet kunna bolagisera direktägd egendom. Sådana subjekt bör därför kunna överlåta egendom till underpris utan att uttagsbeskattning sker. Vidare bör överlåtelse kunna ske mellan två ideella föreningar. En förutsättning bör dock vara att den förvärvande föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet.

En stiftelse eller ideell förening bör inte få vara delägare i ett handelsbolag som är part i en underprisöverlåtelse.

RSV har i sitt remissyttrande framfört tveksamhet avseende förslaget och ifrågasätter om det är lämpligt med hänsyn till att den övervägande

andelen av de ideella föreningarna inte har som ändamål att driva näringsverksamhet. Det regelverk som omfattar ideella föreningar är inte heller konstruerat så att "det lämpar sig att bedriva näringsverksamhet eller kontrollera sådan verksamhet". RSV anser att frågan bör utredas särskilt.

Näringslivets skattedelegation framhåller att de föreslagna reglerna för stiftelser inte är förenliga med förslaget i Ds 1998:4, Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m. Delegationen anser att det synsätt som framförs i promemorian om stiftelsers möjlighet att driva näring även skall ligga till grund för förslaget i underprislagen. En stiftelse som bedriver näringsverksamhet bör således också kunna vara förvärvare i en underprisöverlåtelse. *Byggentreprenörerna* m.fl. är av samma åsikt.

Regeringen har i proposition denna dag (prop. 1998/99:7) lämnat förslag avseende koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser. Förslaget innebär reglerna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier skall gälla även när utdelningen tillfaller stiftelser och ideella föreningar. Vidare föreslås att det skall vara möjligt att lämna koncernbidrag i koncerner där moderföretaget är en stiftelse eller en ideell förening. En förutsättning är dock att moderföretaget inte helt eller delvis är frikallat från skattskyldighet. Regeringen har i propositionen uttalat att vissa omständigheter gör stiftelser och ideella föreningar mindre lämpliga som associationsformer för näringsverksamhet jämfört med aktiebolag och ekonomiska föreningar. Det finns dock inte några civilrättsliga hinder mot att näringsverksamhet bedrivs av en stiftelse eller en ideell förening. Regeringen har vidare konstaterat att såväl neutralitetsskäl som önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning talar för att de föreslagna ändringarna i reglerna om utdelningsskattefrihet och koncernbidragsrätt skall införas.

Den nu aktuella frågan gäller om underprisöverlåtelser skall kunna göras mellan stiftelser och från exempelvis ett dotterbolag till en ideell förening eller en stiftelse. Regeringen delar utredningens uppfattning att stiftelser och ideella föreningar bör kunna vara överlåtare i en underprisöverlåtelse och att sådana överlåtelser även bör kunna göras mellan ideella föreningar. Det finns inte något som talar för att möjligheterna till skatteundandragande ökar genom att verksamheten i en ideell förening förs över till en annan förening eller genom att verksamheten förs över till ett av föreningen ägt aktiebolag. Snarare kan det från kontrollsynpunkt vara en fördel att regelrätt näringsverksamhet bolagiseras och att föreningen själv bedriver endast allmännyttig verksamhet. Regeringen anser däremot inte att det är behövligt eller lämpligt att utvidga tillämpningsområdet för underprisöverlåtelser i förhållande till utredningens förslag.

Ett *förvaltningsföretag* är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon verksamhet eller bedriver endast obetydlig verksamhet (7 § 8 mom. andra stycket SIL). Mottagen utdelning som vidareutdelas är skattefri för ett förvaltningsföretag. Villkoret "direkt eller indirekt" medför att ett moderföretag med rörelsedrivande dotterföretag inte är ett förvaltningsföretag.

Med *investmentföretag* avses ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar (2 § 10 mom. SIL).

Ett investmentföretag beskattas inte för vinster på aktier och liknande värdepapper. I gengäld skall ett investmentföretag som intäkt ta upp 2 % för år räknat av värdet av aktier och liknande egendom. Ett investmentföretag får göra avdrag för utdelning, som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att avdraget föranleder underskott.

Enligt 7 § 8 mom. SIL är ett aktiebolag normalt undantaget från skattskyldighet för utdelning på aktie i dotterbolag och på andra näringsbetingade aktier. Detta gäller dock inte om det företag som lämnat utdelningen är ett förvaltningsföretag eller investmentföretag, som äger mer än enstaka aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag, som äger aktien i förvaltnings- eller investmentföretaget.

De särskilda reglerna för förvaltningsföretag medför inte att det ställer sig skattemässigt fördelaktigt att föra över egendom till underpris från ett rörelsedrivande företag till ett förvaltningsföretag och realisera övernärdena där. Några särregler för förvaltningsföretag behövs därför inte.

Vad gäller investmentföretag medför skattefriheten för aktievinster att det skulle kunna vara förmånligt att föra över aktier till underpris till ett sådant företag, t.ex. från ett dotterföretag. Vid överlåtelse av aktier från ett investmentföretag aktualiseras inte uttagsbeskattning. Underprislagen bör därför inte vara tillämplig vid överlåtelse till eller från ett investmentföretag.

Verksamheten för en *bostadsförening* eller ett *bostadsaktiebolag* skall helt eller åtminstone i huvudsak bestå av att bereda medlemmarna eller delägarna bostäder i hus som ägs av företaget. Inkomsten av fastigheter, som ägs av sådana företag, beräknas enligt en viss schablon (2 § 7 mom. SIL). Underprislagen bör därför inte vara tillämplig vid överlåtelse till eller från sådana företag.

Regeringens förslag i dessa delar överensstämmer med utredningens.

Ägargemenskap

I och med att kravet på ägargemenskap släppts i fråga om överlåtelser mellan aktiebolag är ett sådant krav inte heller aktuellt vid överlåtelser mellan andra slag av företag.

Underskottsavdrag

I likhet med vad som föreslagits beträffande överlåtelser till underpris mellan aktiebolag bör i fråga om övriga underprisöverlåtelser uttagsbeskattning normalt inte underlåtas, om förvärvaren har rätt till avdrag för underskott från tidigare beskattningsår. Är förvärvaren ett handelsbolag, bör uttagsbeskattning inte underlåtas om ett aktiebolag eller annat företag, som är delägare i handelsbolaget, har rätt till avdrag för underskott. För aktiebolag m.fl. ingår nämligen inkomst från ett handelsbolag, som företaget är delägare i, i företagets enda förvärvskälla.

Regeringens förslag överensstämmer med utredningens utom i ett avseende. Uttagsbeskattning bör inte heller kunna underlåtas om förvärvaren är en fysisk person som har rätt till avdrag för sådant underskott som avses i 46 § 1 mom. KL. Motsvarande bör gälla om förvärvaren är ett handelsbolag och någon delägnade fysisk person har sådan avdragsrätt.

Verksamhet – enstaka tillgång

Regeringen har i det föregående föreslagit att, när en enstaka tillgång överförs mellan aktiebolag, uttagsbeskattning bör kunna underlåtas endast under förutsättning att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget det aktuella beskattningsåret. I konsekvens härmed bör vid en underprisöverlåtelse mellan t.ex. fysiska personer uttagsbeskattning kunna underlåtas endast om överlåtelser avser hela verksamheten eller en verksamhetsgren.

Lagen mot skatteflykt

Vad gäller förhållandet till lagen mot skatteflykt har det som sägs beträffande underprisöverlåtelser mellan aktiebolag i avsnitt 5.3.3.3 motsvarande tillämpning på övriga underprisöverlåtelser.

Fastigheter och bostadsrätter

Löpande inkomst av en näringsfastighet som ägs av en fysisk person beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Vinst vid avyttring av fastigheten beskattas däremot som intäkt av kapital. Medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas emellertid upp som intäkt av näringsverksamhet

(återläggs i näringsverksamheten) och inte som intäkt av kapital. Detta gäller dock inte till den del vederlaget understiger anskaffningsvärdet för fastigheten. Uttagsbeskattning sker inte i inkomstslaget kapital (jfr dock förslaget i avsnitt 5.10).

Det kan diskuteras om bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL (*uttagsbestämmelsen*) innebär att värdeminskningssavdrag skall återläggas i näringsverksamhet genom uttagsbeskattning. Antag att en fysisk person, som anskaffat en näringsfastighet för 100 och medgett avdrag för värdeminskning av byggnad på fastigheten med 25, avyttrar fastigheten till ett eget aktiebolag för 75. Marknadsvärdet är 100. Om fastigheten hade avyttrats för marknadsvärdet, skulle värdeminskningssavdragen ha återlagts i näringsverksamheten. Skall i fallet i exemplet återläggning ske med stöd av uttagsbestämmelsen, om inte särskilda skäl talar mot det?

Enligt första meningen i uttagsbestämmelsen gäller följande. Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla, sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. I det ovan angivna exemplet förekommer två förvärvskällor, en avseende inkomstslaget näringsverksamhet och en avseende inkomstslaget kapital. Utredningen är av uppfattningen att det ligger närmast till hands att anse att fastigheten inte har tagits ut ur en förvärvskälla avseende näringsverksamhet. En tillämpning av uttagsbestämmelsen aktualiseras då inte. Eftersom avkastning på fastigheten löpande beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, kan det enligt utredningen dock inte uteslutas att vid tillämpning av första meningen i uttagsbestämmelsen fastigheten skall anses ha tagits ut ur en förvärvskälla avseende näringsverksamhet. En konsekvens av detta är att, eftersom återläggning av värdeminskningssavdrag skulle ha skett vid en avyttring till marknadsvärdet, återläggning skall ske genom uttagsbeskattning.

En förutsättning för bestämmelsen i första meningen i uttagsbestämmelsen är enligt andra meningen att vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Återläggning av värdeminskningssavdrag kan knappast innebära att vederlag eller vinst tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Sammantaget är utredningens bedömning att värdeminskningssavdrag inte skall återläggas genom uttagsbeskattning. Utredningen finner inte heller skäl att föreslå ändring i detta.

Fastighetsägareförbundet delar utredningens uppfattning att värdeminskningssavdrag inte skall återläggas genom uttagsbeskattning vilket enligt förbundets uppfattning också överensstämmer med gällande praxis.

Regeringen delar utredningens bedömning.

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL skall vidare som intäkt vid avyttring av en näringsfastighet tas upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparationer av byggnader m.m., som skett under en viss period före avyttringen. Enligt 25 § 4 mom. tredje stycket SIL räknas motsvarande belopp som förbättringskostnad vid beräkning av reavinst på grund av avyttringen. Bestämmelserna, som innebär att avdrag för kostnader för värdehöjande reparationer återläggs i näringsverksamheten, är inte – i motsats till bestämmelserna om återläggning av

värdeminskningsavdrag i näringsverksamhet – knutna till relationen mellan vederlaget och omkostnadsbeloppet. Återläggning skall således ske oberoende av storleken av vederlaget. Utredningen finner inte skäl att föreslå någon ändring.

Fastighetsägareförbundet anser att man av praktiska skäl bör kunna underlåta att återlägga s.k. värdehöjande reparationer. Reglerna om sådan återläggning innebär en påtaglig komplikation i den praktiska rätts-tillämpningen.

Regeringen anser att det finns skäl att ändra utredningens förslag i denna del. Avdrag för värdehöjande reparationer bör således inte återläggas vid underprisöverlåtelser om uttagsbeskattning inte sker.

Hos ett aktiebolag beskattas vinst vid avyttring av näringsfastighet i näringsverksamheten. Motsvarande vinst när en fysisk person avyttrar en näringsfastighet beskattas som intäkt av kapital. En överföring av en fastighet mellan en fysisk person och ett aktiebolag är därför inte en underprisöverlåtelse i den mening begreppet har använts här. (Det som sägs beträffande aktiebolag i detta stycke och de följande styckena i detta avsnitt gäller även andra juridiska personer utom handelsbolag och dödsbon.)

När ett handelsbolag avyttrar en näringsfastighet beskattas delägare, som är aktiebolag, i inkomstslaget näringsverksamhet och delägare, som är fysisk person, i inkomstslaget kapital. För delägare, som är fysisk person, tas 90 % av en vinst upp som intäkt medan avdrag medges med 63 % av en förlust. Också för en delägare, som är aktiebolag, tas 90 % av en vinst upp som intäkt. Utredningens uppfattning är att även om det finns visst utrymme för tvekan om vad som gäller beträffande förluster för delägare i handelsbolag som är aktiebolag, talar övervägande skäl för att aktiebolag får avdrag med 90 % av en förlust, oberoende av om bolaget äger fastigheten direkt eller genom ett handelsbolag. Utredningen hänvisar dock till att Skattelagskommittén ansett att i fråga om handelsbolag kvoten 63 % skulle vara tillämplig på såväl fysiska personer som aktiebolag, SOU 1997:2 del II s. 424. RSV har i sitt remissyttrande påpekat att frågan för närvarande är föremål för prövning i Regeringsrätten. Regeringen gör därför nu inte någon bedömning av utredningens uttalande i denna fråga.

Regeringen har i det föregående föreslagit att 90 procentsregeln för aktiebolag avskaffas. Vid överlåtelse av näringsfastighet till underpris till ett handelsbolag aktualiseras uttagsbeskattning endast om överlåtaren är ett företag. Av kravet på skattskyldighet följer att uttagsbeskattning kan underlåtas endast om samtliga delägare i handelsbolaget är företag. Vid överlåtelse från ett handelsbolag kan uttagsbeskattning underlåtas endast om förvärvaren är ett företag. Med hänsyn till detta föranleder 90 procentsregeln inte någon särskild reglering för överlåtelser av näringsfastigheter till eller från ett handelsbolag. Motsvarande bör gälla i fråga om överlåtelse av bostadsrätt. Regeringens förslag har här en delvis annan innebörd än utredningens. I betänkandet föreslogs att överlåtelse till underpris av en näringsfastighet till eller från ett handelsbolag endast skulle kunna underlåtas om handelsbolaget hade enbart företag som delägare.

Regeringens förslag: Tillhandahållande av en tjänst till underpris skall inte föranleda uttagsbeskattning om tjänsten tillhandahålls i samband med en underprisöverlåtelse av tillgångar. En förutsättning är att uttagsbeskattning inte sker på grund av överlåtelsen.

FSU:s förslag: Utredningen behandlade inte frågan.

Remissinstanserna: RSV konstaterar att de nya bestämmelserna om underprisöverlåtelser endast behandlar överlåtelse av tillgångar. Verket anser att uttag av tjänst, t.ex. tillhandahållande av krediter, skall uttagsbeskattas i enlighet med nu gällande regler. *Näringslivets skattedelegation* anser att underprislagen bör kompletteras med regler för uttag av tjänster.

Skälen för regeringens förslag: Enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL skall uttagsbeskattning ske även vid uttag av tjänst om uttaget är mer än ringa. I motsats till vad som är fallet i fråga om uttag av tillgångar finns det inte någon bestämmelse om att uttagsbeskattning kan underlåtas. Utredningen konstaterade att tillhandahållande av tjänster mellan företag inte har med omstrukturering att göra och tog inte upp frågan.

Det torde kunna förekomma att ett företag i samband med en omstrukturering utför tjänster åt ett företag som deltar i omstruktureringen, t.ex. juridiska eller ekonomiska utredningar, utan att ta betalt för detta. Enligt regeringens bedömning bör i ett sådant fall beskattning av uttaget av tjänsten inte ske om uttagsbeskattning av tillgångar inte sker på grund av bestämmelserna i underprislagen. En bestämmelse om detta bör tas in i uttagsbeskattningsbestämmelsen i KL.

Enligt uppgift förekommer det i administrativ praxis att uttagsbeskattning underlåts vid löpande tjänster mellan företag utan ersättning eller till underpris, t.ex. i form av koncerninterna tjänster eller ränta på lån som understiger marknadsmässig ränta. I den mån detta förekommer torde det grunda sig på en pragmatiskt tillämpning av reglerna om koncernbidrag. Dessa regler är inte aktuella i det föreliggande lagstiftningsärendet. Regeringen går inte här vidare in på denna fråga.

5.6 Definitioner

Regeringens förslag: Definitioner införs av uttag, marknadsvärde m.m. i bestämmelsen om uttagsbeskattning i KL.

FSU:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att de lanserade begreppsdefinitionerna visserligen inte är helt nödvändiga och att de kan göra lagstiftningen stel och möjlig att kringgå men att de ändå gör rättsläget tydligare och kan införas. Fakultetsnämnden anför dock att ett alternativ till att införa definitionerna i lagtext är att kommentera dem i förarbetena vilket ger en större flexibilitet. RSV har bl.a. anfört att vissa av de definitioner som föreslås avviker från Skattelagskommitténs förslag.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har tidigare aviserat att samtliga nya lagförslag som läggs fram i denna proposition skall inarbetas i förslaget till ny inkomstskattelag. Det har också skett. I det förslaget sker en samordning av aktuella begrepp med utgångspunkt i det regelverk som finns intaget där. I avvaktan på att denna lag träder i kraft måste de ändringar som föranleds av förslaget om omstruktureringar inarbetas i gällande lagstiftning.

Regeringen föreslår att de nuvarande bestämmelserna om uttagsbeskattning i punkt 1 fjärde–sjunde styckena av anvisningarna till 22 § KL tas in i två nya anvisningspunkter till 22 § KL, punkterna 1 a och 1 b.

Uttag

I den gällande bestämmelsen om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL finns inte någon definition av uttag. Det föreskrivs endast att om en tillgång har tagits ut ur en förvärvskälla, skall – under förutsättning bl.a. att särskilda skäl mot det inte föreligger – beskattning ske som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet.

Skattelagskommittén har – som påpekas av utredningen – föreslagit en ändrad lydelse av bestämmelserna om uttagsbeskattning. Förslaget – som till viss del har bl.a. 2 kap. 2 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) till förebild – har följande lydelse (SOU 1997:2, 15 kap. 2 § förslaget till inkomstskattelag):

Uttag av tillgångar skall beskattas som om dessa avyttrades mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Detta gäller dock bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid avyttring av tillgången skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och det inte finns särskilda skäl mot uttagsbeskattning.

Vad som sägs i första stycket gäller också vid uttag av tjänster, om värdet är mer än ringa. Uttag i form av användande av bil

Med uttag avses att den skattskyldige tar ut en tillgång eller tjänst ur näringsverksamheten för egen del eller för att föra över den till annan näringsverksamhet eller genom att överlåta eller tillhandahålla den till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är marknadsmässigt betingat.

Utredningen föreslår att en definition av uttag utformad på i huvudsak samma sätt tas in i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Tillgodogörande för egen del och tillgodogörande genom överlåtelse till annan bör

särskiljas i olika stycken. Utredningen anser att definitionen bör ha följande lydelse:

Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång eller tjänst från en förvärvskälla för egen del eller genom att föra över den till eller tillhandahålla den i annan förvärvskälla.

Uttag föreligger även om den skattskyldige eller ett handelsbolag som han är delägare i överlåter en tillgång eller tillhandahåller en tjänst till annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Regeringen delar utredningens uppfattning avseende definitionen. Det förslag som läggs fram i denna remiss får dock en något annorlunda redaktionell utformning beroende på att regeringen lämnar förslag om reglering av uttagsbeskattning av tjänst.

Den föreslagna definitionen av uttag bör fyllas ut med ett klarläggande av vad som avses med marknadsvärde och med en affärsmässigt motiverad avvikelse från marknadsvärdet.

Marknadsvärde

Enligt 42 § andra stycket KL skall värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet.

I anslutning härtill anges följande i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Med *marknadsvärde* avses det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet, skall som värde tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

Skattelagskommittén har – som påpekas av utredningen – föreslagit följande huvudbestämmelser om värdering av intäkter i annat än pengar (56 kap. 1 § förslaget till inkomstskattelag):

Intäkter i annat än pengar, exempelvis i form av varor, tjänster eller andra förmåner, skall värderas till marknadsvärdet.

Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige själv skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

I fråga om varor, tjänster eller andra förmåner från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det belopp som den skattskyldige skulle ha fått om han sålt eller tillhandahållit motsvarande kvantiteter under liknande förhållanden.

Skattelagskommitténs förslag till definition av marknadsvärde baseras således såvitt gäller varor från den egna näringsverksamheten på det pris som den skattskyldige skulle ha fått om han sålt motsvarande kvantiteter

under liknande förhållande. I denna del överensstämmer definitionen med gällande rätt.

När det gäller att bedöma om en överlåtelse av en tillgång skett till ett pris som understiger marknadsvärdet är situationen regelmässigt den att det föreligger någon form av intressegemenskap mellan säljaren och köparen. En jämförelse med det pris som säljaren skulle ha kunnat få vid en försäljning under liknande (jämförbara) förhållanden är inte relevant, eftersom man söker någon sorts objektivt jämförelsepris. Utredningens förslag är i stället att uttagsbestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL kompletteras med följande definition av marknadsvärde:

Med marknadsvärde avses det pris som det kan antas att den skattskyldige eller, om överlåtaren är ett handelsbolag, detta skulle ha kunnat erhålla om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden under villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Regeringen anser att den av utredningen föreslagna definitionen är ändamålsenlig i en bestämmelse om uttagsbeskattning.

Affärsmässigt motiverad avvikelse

I vissa fall kan det för ett företag framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare. I fall som detta när ett pris som avviker från marknadsvärdet är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning.

Skattemässigt värde

Begreppet *skattemässigt värde* bör ges sådan innebörd att en avyttring för ett vederlag som motsvarar detta värde inte påverkar överlåtarens skattemässiga resultat. I 9 § underprislagen har utredningen för olika slag av tillgångar definierat värden som har denna egenskap. Regeringen ansluter sig till förslaget. Beträffande den närmare innebörden av dessa värden hänvisas till den nämnda paragrafen och kommentaren till denna.

Skattskyldighet

Regeringens förslag i avsnitt 5.4.5 innebär att uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse skall kunna underlåtas i vissa fall även när överlåtaren eller förvärvaren eller båda är ett utländskt rättssubjekt. Frågan aktualiseras givetvis endast om den överlättna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtaren beskattas i Sverige. Ett villkor bör vara att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår och att inkomsten

inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett dubbelbeskattningsavtal. Villkoret bör gälla generellt, alltså även när förvärvaren är ett svenskt rättssubjekt. Är förvärvaren ett handelsbolag, bör villkoret gälla för delägarna. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelse och den s.k. felprisregeln i 43 § KL.

5.7 Anskaffningsvärdet vid uttagsbeskattning av underprisöverlåtelser

Regeringens förslag: Någon lagreglering föreslås inte i fråga om anskaffningsvärdet för en tillgång hos ett köpande företag när det överlåtande företaget uttagsbeskattas vid en underprisöverlåtelse.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV avstyrker förslaget. Verket är av den uppfattningen att detta kan innebära en principell ändring av gällande rätt. Inom skatterätten synes det snarare vara ett undantag än huvudregel att man tillämpar en reciprocitetsprincip. Den av utredningen föreslagna lösningen synes öppna en risk för skatteundandragande i vissa situationer. Som ett exempel har verket tagit upp den situationen att ett företag på obestånd överlåter egendom till underpris till ett annat företag under sådana former att uttagsbeskattning skall ske. Det säljande företaget uttagsbeskattas för underpriset men kommer inte att kunna betala skatten. RSV anser att det i ett sådant fall framstår som obefogat att det köpande företaget skulle få använda en högre anskaffningskostnad än den faktiska.

Skälen för regeringen förslag: Av utredningens diskussion avseende den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser följer att om överlåtarens uttagsbeskattas bör köparen få tillgodoräkna sig marknadsvärdet (=det uttagsbeskattade värdet) som anskaffningsvärde för egendomen. I utredningens förslag till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL finns en sådan reglering intagen.

Regeringen konstaterar att rättsläget i dag är oklart. Materiella och systematiska skäl talar för utredningens förslag. I lagrådsremissen anförde regeringen att den av RSV upptagna situationen aktualiserar tillämpning av de bestämmelser som finns om återvinning i konkurs och om brott mot borgenärer och att den inte bör föranleda särskild utformning av skattebestämmelserna.

Lagrådet har anslutit sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtarens och förvärvarens och att den senare därför som anskaffningsvärde bör få räkna in inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtarens blivit uttagsbeskattad för. Lagrådet ifrågasätter dock om denna kontinuitetsprincip undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt. Lagrådet kommer till slutsatsen att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kan vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning att frågan bör övervägas ytterligare. Något förslag i denna del läggs inte fram. Frågan omfattas av den tidigare nämnda översyn av vissa företagsskattefrågor som skall göras.

5.8 Konsekvenserna på ägarnivån av att uttagsbeskattning sker

Regeringens bedömning: Någon lagreglering föreslås inte av konsekvenserna på ägarnivån av att uttagsbeskattning sker.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV delar inte utredningens uppfattning att en lagreglering skulle vara onödig. Verket anser det tvärtom angeläget att de av utredningen gjorda analyserna kommer till uttryck i lagtext. *Handelshögskolan i Stockholm* anser det kan i frågsättas om regeringsrätten verkligen är redo för att frånga sitt tidigare pleniavgörande. Eftersom de av utredningen berörda frågorna (utdelning/kapitaltillskott/anskaffningsvärde för förvärvande bolag) är av så stor betydelse för det praktiska rättslivet anser Handelshögskolan att det hade varit att föredra att de fått en reglering i lag. Underprislagen reglerar undantaget vilket får sägas utgå från att huvudregeln har en annan innebörd. Handelshögskolan anser att det inte kan tas för givet. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* delar inte helt utredningens uppfattning att man inte bör lagfästa allmänna principer. Enligt fakultetsnämndens mening bör man överväga att införa en tydligare reglering av rättsläget avseende anskaffningsvärdet vid underprisöverlåtelser.

Skälen för regeringens förslag: I denna fråga har FSU anfört följande.

Regeringsrätten har i *Sipanomålet* behandlat frågan om en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med gemensamma ägare innebär att ägarna till det överlåtande bolaget skall beskattas för utdelning.

Såvitt avser den aktuella delfrågan anförde *Regeringsrätten* (en majoritet) följande.

För att en aktieägare skall bli skattskyldig för utdelning på aktier enligt 3 § 1 mom. första stycket SIL ... fordras normalt att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom i form av pengar eller någon annan tillgång, t.ex. aktier ... Även i andra fall, främst när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, kan beskattning för utdelning ibland komma i fråga. Så kan vara fallet om det finns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat rättssubjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag ...

Enligt den planerade överlåtelserna överförs ... egendom från Maskin till ett annat aktiebolag, Invest. Egendom tillförs således inte aktieägarna Ragnar B. och Lilian B. personligen och förs inte heller på annat sätt ut ur den dubbelbeskattade sektorn. I målet har inte förekommit någon omständighet som enligt det nyss sagda kan utgöra grund för utdelningsbeskattning.

Regeringsrätten finner på anförda skäl att det inte ... finns grund för att beskatta makarna B. enligt 3 § 1 mom. första stycket SIL som för utdelning på aktier.

En *minoritet* på sju regeringsråd konstaterade att enligt praxis har en person, som kunnat disponera över en viss inkomst, inte ansetts kunna undgå att beskattas för inkomsten genom att styra över denna till ett annat rättssubjekt. Minoriteten ansåg med tillämpning av denna princip att makarna B. – som ägde samtliga aktier i Sipano och därmed förfogade över utdelning från bolaget – skulle beskattas för utdelning.

Utredningen föreslår att underprisöverlåtelser i normalfallet inte skall utlösa omedelbara beskattningskonsekvenser. Systematiskt sett borde bestämmelserna om detta utformas som undantag från vad som gäller enligt allmänna principer (den ekonomiska innebörden).

I allmänhet torde en särskild reglering av vad som gäller enligt allmänna principer inte behövas eller ens vara lämplig. "Allmänna principer" får ju sin innebörd av ett regelsystem i dess helhet. I det föreliggande fallet medför emellertid domen i Sipanomålet att lagstiftaren ställs inför ett problem.

Situationen i Sipanomålet var den att egendom överläts till underpris mellan två aktiebolag – Maskin och Invest – med samma ägare. Regeringsrätten 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 ägarna som för utdelning på aktier.

Det kan noteras att inget i domen tyder på att bedömningen i utdelningsfrågan berodde på att uttagsbeskattning inte skedde hos Maskin. Man torde därför få utgå från att bedömningen i denna fråga skulle ha blivit densamma även om uttagsbeskattning hade skett.

Lokutionen "... beskatta *som* för utdelning ..." skulle kunna uppfattas så att Regeringsrätten ansåg att utdelning från Maskin i civilrättslig mening (eller ekonomisk mening?) inte förelåg och att det inte heller fanns grund för att beskatta ägarna *som om* de hade erhållit utdelning. En alternativ tolkning, som inte tillskriver ordet *som* i Regeringsrättens lokution särskild innebörd, är att Regeringsrätten ansåg att utdelning (i civilrättslig och/eller ekonomisk mening) faktiskt förelåg, men att det med hänsyn till att egendomen inte lämnade den dubbelbeskattade sektorn var motiverat att inte beskatta ägarna för utdelningen.

Utredningens bedömning är att det inte av domen kan avgöras med säkerhet vilken av dessa tolkningar som är den riktiga, även om den språkliga logiken talar för den förra tolkningen. Oberoende av hur det förhåller sig med denna fråga tycks domen innebära att gällande rätt, som den kommit till uttryck i domen, skiljer sig från utredningens bild av hur rättsläget borde vara enligt allmänna principer. Utredningens uppfattning av den ekonomiska innebörden av transaktionen i Sipanomålet är att ägarna erhållit en andel av den överlåtna egendomen motsvarande övervärdet i utdelning från Maskin och skjutit till samma andel till Invest. Enligt allmänna principer bör därför ägarna beskattas för utdelningen och få räkna sig tillskottet till Invest tillgodo i form av en ökning av anskaffningsvärdet för aktierna i detta bolag.

En särskild fråga som reses av Sipanomålet gäller anskaffningsvärdet hos den som förvärvat egendom till underpris när uttagsbeskattning skett. Antag att AB A överlåter egendom till underpris till AB B. Båda bolagen helägs av den fysiska personen F. Uttagsbeskattning sker hos AB A. En materiellt riktig beskattning förutsätter att AB B får tillgodoräkna sig marknadsvärdet (= det uttagsbeskattade värdet) som anskaffningsvärde för egendomen.

Med utredningens bild av den ekonomiska innebörden av transaktionen och de beskattningskonsekvenser som följer härav erhålls detta resultat så att säga automatiskt: AB B har förvärvat egendomen genom två fång, dels köp, dels aktieägartillskott – i båda fallen till marknadsvärde – varför anskaffningsvärdet för egendomen i dess helhet utgörs av marknadsvärdet.

Mot bakgrund av bedömningen av utdelningsfrågan i Sipanomålet blir emellertid frågan problematisk. Avdrag för värdeminskning av t.ex. byggnader och inventarier medges med utgångspunkt i utgifterna för anskaffningen. I fråga om inventarier, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall närmare bestämt som anskaffningsvärde anses "den verkliga utgiften för deras anskaffande" (punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL). I fråga om anskaffningsvärdet för lager görs i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL en hänvisning till 13 § BFL. Enligt denna senare bestämmelse förstås med en tillgångs anskaffningsvärde utgiften för dess förvärv eller tillverkning.

Eftersom i det senaste exemplet (med AB A, AB B och F) F enligt vad som följer av den förra tolkningen av domen i Sipanomålet inte erhållit utdelning, kan med den tolkningen B inte gärna ha erhållit en andel av egendomen i kapitaltillskott. Det vill därför förefalla som om det inte finns någon juridisk grund för att anse att B:s anskaffningsvärde för egendomen utgörs av marknadsvärdet. Möjligen skulle ett allmänt skälighetsresonemang kunna leda till detta resultat. Det är emellertid oklart om gällande rätt lämnar utrymme för resonemang av den typen.

Enligt den alternativa tolkningen av domen ansåg Regeringsrätten att ägarna till Maskin och Invest faktiskt erhållit utdelning men att det var motiverat att inte beskatta den. Denna tolkning ger logiskt utrymme för att anse att AB B erhållit en andel av egendomen genom kapitaltillskott. Eftersom F inte beskattas för utdelningen, bör emellertid hans anskaffningsvärde för aktierna i AB B inte påverkas av tillskottet. I detta scenario laboreras således med en utdelning, som inte beskattas, och ett kapitaltillskott, som inte påverkar anskaffningsvärdet. Man kan knappast utgå från att gällande rätt har denna innebörd.

Ett senare rättsfall av intresse är *RA 1996 not 177*.

Omständigheterna var schematiskt sett följande. AB A, vissa andra aktiebolag och en kommun ägde på lika sätt aktierna i AB B och AB C. Ägarbolagens aktier i B och C var näringsbetingade. B ägde en stor aktiepost i AB D. Aktierna i D skulle överföras till C genom en apportemission. Värdet av de till B nyemitterade aktierna i C skulle vara lägre än värdet av de inapporterade aktierna.

I ett första förhandsbesked, som inte överklagades, förklarade Skatterättsnämnden att C skulle anses ha förvärvat aktierna i D för ett belopp,

motsvarande aktiernas marknadsvärde. Motiveringen var följande. C skulle anses ha gjort två förvärv, varav ett direkt från B – till marknadspris – av så många aktier i D som svarade mot marknadsvärdet av de nyemitterade aktierna. Återstoden av B:s aktier i D skulle anses ha delats ut till ägarna och därefter av dem ha tillskjutits till C till marknadspris.

I svar på en ny ansökan om förhandsbesked förklarade Skatterättsnämnden dels att B skulle uttagsbeskattas såvitt avser de aktier i D som enligt vad som följer av det tidigare förhandsbeskedet skall anses ha delats ut till kommunen, dels att det tillskott av aktier i D till C som A skall anses ha gjort enligt det tidigare beskedet leder till att A skall reavinstbeskattas. Vederlaget för aktierna skulle bestämmas till deras marknadsvärde.

Motiveringen var följande. Av allmänna beskattningsprinciper följer att tillskotten skall anses ha skett till marknadsvärde. – Utdelningen bör enligt nämndens mening föranleda uttagsbeskattning av B endast om en otillbörlig skatteförmån annars skulle uppkomma. Vad gäller utdelningen till A och de övriga aktiebolagen uppkommer inte någon sådan skatteförmån eftersom tillskotten – om uttagsbeskattning underlåts – föranleder beskattning av värdestegringen på aktierna i D. B bör därför inte uttagsbeskattas med anledning av den utdelningen. Vad gäller utdelningen till kommunen bör däremot B uttagsbeskattas, eftersom en underlåten uttagsbeskattning skulle ge upphov till en otillbörlig skatteförmån (kommunen reavinstbeskattas inte med anledning av sitt tillskott).

Hos Regeringsrätten yrkade Riksskatteverket att B skulle uttagsbeskattas beträffande samtliga aktier i D som delats ut till B:s ägare. Med denna utgång följde enligt verkets mening att någon reavinst att beskatta inte uppkom för A. – Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Utredningen anser som nämnts att regler om att underprisöverlåtelser i vissa fall inte utlöser beskattning systematiskt sett borde utformas som undantag från vad som gäller enligt allmänna principer. Utredningen har med hjälp av olika exempel redogjort för vilka beskattningskonsekvenser som enligt utredningens bedömning följer av den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser så som utredningen uppfattar denna (jfr avsnitt 5.2.1). Utredningen finner emellertid att regeringsrättens bedömning av utdelningsfrågan i Sipanomålet tycks strida mot en beskattning enligt den ekonomiska innebörden.

I *RA 1996 not. 177* har emellertid Regeringsrätten lagt den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse så som utredningen uppfattar den till grund för beskattningen. Det förhållandet att egendomen inte "förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn" (jfr Sipanomålet) hindrade inte Regeringsrätten från att godta Skatterättsnämndens uppfattning att egendom motsvarande övervärdet delats ut till ägarna till A och att egendomen tillskjutits till C. Det finns därför skäl att anta att Regeringsrätten inte kommer att känna sig bunden av detaljerna i domen i Sipanomålet utan kommer att sträva efter ekonomiskt korrekta lösningar i de enskilda fall som kommer upp till bedömning. Med hänsyn härtill och till att det är principiellt problematiskt att kodifiera vad som redan följer

av allmänna principer föreslår utredningen att någon sådan kodifiering inte skall ske i detta fall.

Regeringen kan ansluta sig till utredningens uppfattning att allmänna principer skall ligga till grund för beskattningen av ägarna om uttagsbeskattning sker vid en underprisöverlåtelse mellan två företag. Innebörden av dessa principer kan illustreras av ett enkelt exempel. Två aktiebolag, A och B, helägs båda av den fysiska personen F. En tillgång överlåts till underpris från A till B. Uttagsbeskattning skall inte underlåtas. Enligt utredningens uppfattning följer av allmänna principer att F skall beskattas för utdelning från A för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen (*skillnadsbeloppet*). Vidare skall omkostnadsbeloppet för aktierna i B ökas med samma belopp.

Med hänvisning bl.a. till att det är principiellt problematiskt att kodifiera vad som följer av allmänna principer föreslår utredningen att särskilda lagregler avseende beskattningen av direkta och indirekta ägare till överlåtande och förvärvande företag inte skall införas, trots att Regeringsrättens praxis framstår som oklar.

Regeringen delar utredningens bedömning av konsekvensen av allmänna principer för beskattningen i de aktuella hänseendena. Regeringen anser vidare i likhet med utredningen att det är problematiskt att lagreglera frågan. Det bör emellertid framhållas att en *indirekt* lagreglering föreligger. I underprislagen regleras nämligen frågorna om beskattning av utdelning och om omkostnadsbelopp i fall när uttagsbeskattning inte skall ske. Av denna reglering följer för exemplets del att F inte skall beskattas för skillnadsbeloppet och att omkostnadsbeloppet för aktierna i B inte skall ökas med skillnadsbeloppet. Enligt regeringens uppfattning kan av 14 och 15 §§ underprislagen motsatsvis utläsas att, när uttagsbeskattning sker, beskattning för utdelning skall ske och omkostnadsbeloppet skall ökas.

Regeringen gör bedömningen att någon särskild lagreglering av den diskuterade innebörden inte är behövlig eller lämplig.

5.9 Mervärdesskatt och gåvoskatt

5.9.1 Mervärdesskatt

I 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200), *ML*, finns en bestämmelse som tar sikte på omstruktureringar. Enligt denna bestämmelse undantas från skatteplikt – såvitt nu är aktuellt – omsättning av en tillgång i en verksamhet när tillgången överlåts i samband med att verksamheten överlåts. En förutsättning är att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt vissa bestämmelser. Bestämmelsen bör jämföras med bestämmelserna om uttagsbeskattning i 2 kap. 2 och 3 §§ *ML*.

Förslaget att vid inkomstbeskattningen uttagsbeskattning i vissa fall skall kunna underlåtas även vid överlåtelse av en enstaka tillgång aktualiserar frågan om en motsvarande ändring bör göras i 3 kap. 25 § *ML*. Fråga uppkommer om en sådan ändring är förenlig med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), närmast art. 5 punkt 8. Enligt denna

artikel får en medlemsstat underlåta att ta ut mervärdesskatt vid överlåtelse av en verksamhet eller en verksamhetsgren (eng.: a totality of assets or part thereof). Utredningen rekommenderar att frågan om en ändring av 3 kap. 25 § ML övervägs i särskild ordning. Regeringen tar inte nu ställning till om ytterligare arbete med denna fråga är påkallad.

Det har framförts att bestämmelserna i 8 kap. 16 a-16 f §§ ML om jämkning av ingående skatt kan medföra problem vid omstruktureringar som innefattar överlåtelse av fastighet. I uppdraget för en särskild utredare att se över mervärdesskattereglerna vid uthyrning av verksamhetslokaler ingår att se över de nämnda bestämmelserna (dir. 1997:127).

Fastighetsägareförbundet vill understyrka behovet av snara ändringar i mervärdeskattelagen i detta hänseende eftersom nuvarande regler om jämkning av ingående skatt utgör ett påtagligt hinder för omstruktureringar. Förbundet anser att frågan bör behandlas med förtur i den nyligen tillsatta utredningen.

Regeringen anser i likhet med *Fastighetsägareförbundet* att det är angeläget att reglerna om jämkning av ingående mervärdesskatt i 8 kap. 16 a-f §§ ML ses över. Utredaren skall redovisa resultatet av uppdraget senast den 31 december 1998.

5.9.2 Gåvoskatt

Högsta Domstolen har i ett par likartade domar uttalat sig om innebörden i gåvoskattelhänseende av underprisöverlåtelser från en fysisk person till ett aktiebolag i vilket personen är delägare (NJA 1980 s. 642). I det ena av dessa mål överlät en person, K, egendom till underpris till ett bolag i vilket hon själv ägde 30 % av aktierna. De övriga aktierna ägdes av hennes man (30 %) och dotter (40 %). Högsta Domstolen gåvobeskattade bolaget. Domstolen ansåg att K haft en gåvoavsikt som "ytterst" riktade sig mot de närstående men som "primärt" gällt i förhållande till bolaget. Den omständigheten att K själv ägde aktier i bolaget medförde inte någon reduktion av gåvans värde. Rättsläget har senare bekräftats genom NJA 1995 not. C 43.

En konsekvens av praxis är att gåvoskatt vid t.ex. en överlåtelse, som utgör ett led i ett generationsskifte mellan ett av föräldrar ägt aktiebolag till ett av deras barn ägt aktiebolag, tas ut efter skatteklass III. Släktskapen mellan ägarna till bolagen motiverar emellertid att beskattning sker efter klass I. Vidare läggs enligt lösningen i praxis endast en lott ut, medan ett materiellt riktigt resultat förutsätter att en lott läggs ut för varje barn. Lösningen i praxis medför också det otillfredsställande resultatet att gåvoskatt utgår även för den andel av egendomen, som motsvarar överlåtarens andel i bolaget.

Praxis torde försvåra omstruktureringar i form av vissa generationsskiften. Utredningen har fäst uppmärksamheten på att en ändring i den nämnda lagen, av innebörd att skattskyldigheten i vissa fall vid kapitaltillskott till aktiebolag flyttas över på ägarna, bör övervägas och att Gåvoskatteskommittén i betänkandet SOU 1987:62 lämnade förslag med denna inriktning, som inte lett till lagstiftning.

Svenska Revisorsamfundet SRS vill peka på behovet att se över gåvoskattelagstiftningen för att undvika att ett och samma förvärv både inkomstbeskattas och gåvobeskattas till samma del. Samfundet vill också understryka vikten av att det sker en lagändring avseende gåvoskatt eftersom beskattningsekvenserna med nuvarande rättstillämpning är otillfredsställande.

Regeringen konstaterar att frågan om en ny gåvobeskattning för närvarande bereds inom Finansdepartementet med inriktning på att ett förslag skall lämnas under år 1999. De av utredningen aktualiserade frågorna kommer att uppmärksammas vid denna beredning.

5.10 Tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom till aktiebolag m.fl.

Regeringens förslag: Vid tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom till aktiebolag m.fl. skall egendomen anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. I aktiebolaget utgörs anskaffningsvärdet för egendomen av detta omkostnadsbelopp. Omkostnadsbeloppet för överlåtarens aktier ökar med motsvarande belopp. Tillskott till ett företag som inte är skattskyldigt här i landet skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Frågans beredning: FSU lämnade inte något förslag i denna del. Frågan har beretts inom Finansdepartementet och synpunkter har under hand inhämtats från bl.a. Riksskatteverket.

Skälen för regeringens förslag: En fråga som aktualiseras är om tillskott till ett företag av annan egendom än kontanter utgör avyttring i sådana fall då en faktisk avyttring skulle ha behandlats enligt reglerna för inkomstslaget kapital. Regeringsrätten kom i viss mån in på frågan i RÅ 1996 not 177. Av redogörelsen i avsnitt 5.9 framgår att de bolag som ansågs ha lämnat ett tillskott i form av näringsbetingade aktier reavinstbeskattades för detta tillskott. Det är dock oklart om regeringsrätten verkligen ansett att tillskottet skulle anses utgöra avyttring av aktierna. Regeringsrätten kan även ha gjort den bedömningen att tillskottet inneburit ett uttag. Eftersom det var fråga om anläggningsaktier sker uttagsbeskattning i form av reavinstbeskattning.

Frågan om hur ett tillskott skall behandlas är alltså oklar. Mycket talar emellertid för att ett tillskott inte är att jämställa med avyttring till marknadsvärde. Praxis godtar att näringsstillgångar lämnas som tillskott till ett aktiebolag. I detta fall står det klart att avyttring till marknadsvärde inte föreligger. Beskattning till marknadsvärde kan endast ske genom uttagsbeskattning, vilket normalt underlåts.

Förhållandena är annorlunda om en fysisk person tillskjuter kapitalbeskattad egendom till ett aktiebolag. Om tillskottet inte anses innebära att en avyttring har skett uppkommer inte några skattekonsekvenser eftersom uttagsbeskattning inte förekommer i inkomstslaget kapital. Det

är vidare oklart vilket värde bolaget får som anskaffningsvärde. Regeringen anser att det finns skäl att reglera denna situation. En sådan reglering bör inte omfatta enbart situationer när tillskott vid nyemission eller genom rena kapitaltillskott lämnas utan även underprisförsäljning av kapitalbeskattad reavinstegendom till eget företag.

En särskild fråga gäller tillskott som lämnas till företag som inte är skattskyldiga här i landet. Gällande rätt är oklar även i detta hänseende. Det föreligger uppenbarligen en risk för att skatteunderlag undandras svensk beskattning om t.ex. en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning utan beskattning kan sälja sina aktier i bolaget till anskaffningsvärde till ett utländskt företag som han äger. Det kan inte vara aktuellt att utan närmare utredning lagfästa en sådan möjlighet. Å anda sidan bör frågan inte heller lämnas oreglerad.

I den tidigare omnämnda översynen av vissa företagsskattefrågor ingår också behandlingen av tillskott av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person. I avvaktan på resultatet av översynen föreslår regeringen att uttagsbeskattning sker vid tillskott till utländskt företag. Omkostnadsbeloppet för andelarna i det utländska företaget bör ökas i motsvarande mån.

Regeringen föreslår att en reglering av nu diskuterat slag tas in i ett nytt moment i 3 § SIL, 1 h mom.

En annan fråga som aktualiseras är tillskott som lämnas till handelsbolag och förhållandet till regleringen i 28 § SIL. Frågan gäller här hur den bestämmelsen förhåller sig till den föreslagna reciprociteten. Ett korrekt resultat torde uppnås om tillskottet vid beräkning av ingångsvärdet på andelen tas upp till det belopp som skall utgöra handelsbolagets anskaffningsvärde. Regeringen föreslår att en särskild bestämmelse av denna innebörd tas in i 28 § SIL.

6.1 Ett enhetligt uppskovssystem

Regeringens förslag: Strukturregeln och bestämmelserna om internationella andelsbyten ersätts med ett enhetligt uppskovssystem. Vid ett andelsbyte beräknas vinsten enligt allmänna reavinstregler. Föreligger förutsättningar för uppskov med beskattningen tas vinsten upp till beskattning hos säljaren när vederlagsandelarna avyttras.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig över denna del av förslaget tillstyrker det.

Bakgrunden till regeringens förslag: Enligt gällande rätt finns det två regelsystem enligt vilka uppskov med beskattningen kan medges när aktier eller andra andelar säljs till ett företag mot ersättning av andelar i det köpande företaget. Den s.k. *strukturregeln* i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, som tillkom genom 1990 års skattereform, gäller när det köpande företaget är svenskt eller hemmahörande i ett land som inte tillhör EG. I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL, finns det regler om *internationella andelsbyten* som gäller när det köpande företaget är hemmahörande i ett EG-land.

Enligt strukturregeln kan uppskov med reavinstbeskattningen medges om en fysisk eller juridisk person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller motsvarande utländskt bolag. Som förutsättning för uppskov gäller att vederlaget utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. En kontantdel på högst 10 % av det nominella värdet av de nyemitterade aktierna tillåts dock. Uppskovet innebär att endast eventuell kontantdel beskattas och att de mottagna aktierna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade aktierna. Vinst eller förlust på de avyttrade aktierna kommer således att påverka taxeringen först när de mottagna aktierna säljs.

Strukturregeln gäller även vid avyttring av andelar i ekonomiska föreningar. Vidare torde strukturregeln gälla vid avyttring av andelar i utländska motsvarigheter till ett svenskt aktiebolag.

De nyss redovisade bestämmelserna finns i första stycket av 27 § 4 mom. SIL. Enligt andra stycket gäller bestämmelserna inte för personer som har flyttat från Sverige men som på grund av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatta här. Dessa regler, som finns i punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, tar sikte på personer som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist här. En sådan person skall anses bosatt i Sverige om han har väsentlig anknytning hit, t.ex. på grund av att han behållit en åretruntbostad här.

Vidare gäller enligt andra stycket att strukturregeln inte skall tillämpas om den s.k. förlustregeln i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL eller den s.k. koncernregeln i tionde stycket samma moment är tillämplig.

Enligt tredje stycket krävs skattemyndighetens medgivande för att strukturregeln skall få tillämpas vid avyttring av andelar i fåmansföretag som är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Sådant medgivande får inte lämnas om någon del av vinsten skall tas upp som intäkt av tjänst.

Enligt fjärde stycket sker avskattning om den skattskyldige flyttar utomlands. Detta gäller dock endast om uppskovet avser en vinst vid en avyttring till ett utländskt bolag.

Under senare tid har strukturregeln i den lydelse som nyss redogjorts för kommit att utnyttjas av vissa skattskyldiga för att erhålla av lagstiftaren icke avsedda skatteförmåner. I syfte att hindra dessa skatteförmåner infördes nyligen ett femte stycke i 27 § 4 mom. SIL. De nya reglerna har karaktär av provisorium i avvaktan på förslag från utredningen (se prop. 1996/97:151 s. 7).

Enligt 6 § IGOL avses med ett internationellt andelsbyte ett förfarande genom vilket ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. Vederlag skall utgå i form av andelar i det köpande bolaget. En kontantdel på högst 10 % av det nominella värdet på de andelar som lämnas som vederlag tillåts. Som förutsättning för att IGOL skall vara tillämplig på ett internationellt andelsbyte gäller enligt 1 § i huvudsak att någon andelsägare i det överlåtna bolaget är hemmahörande i Sverige och att det köpande bolaget är hemmahörande i en annan stat som är medlem i EG. Strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL tillämpas på ett internationellt andelsbyte i stället för bestämmelserna i IGOL, om den skattskyldige begär det.

Tekniken i IGOL för skatteuppskov skiljer sig från tekniken i strukturregeln. De mottagna andelarna i det köpande bolaget skall anses anskaffade för ett belopp som motsvarar deras marknadsvärde vid förvärvet. Reavinsten på de överlåtna andelarna fastställs av skattemyndigheten vid avyttringen men beskattas först när de mottagna andelarna säljs. En kontantdel beskattas dock omedelbart. I motsats till vad som gäller enligt strukturregeln medges enligt IGOL uppskov även vid överlåtelse av andelar som utgör lagertillgångar. Vidare medges utan krav på dispens uppskov i fråga om andelar i fåmansföretag som är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL.

Skälen för regeringens förslag: Strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL infördes vid 1990 års skattereform. Den ersatte en äldre bestämmelse enligt vilken regeringen kunde helt eller delvis medge skattefrihet vid avyttring av aktier som innehafts två år eller mer, om beskattning kunde antas hindra strukturrationalisering som var önskvärd från allmän synpunkt.

Bestämmelserna om internationella andelsbyten kom några år senare, år 1994, genom IGOL. I denna lag regleras förutom internationella andelsbyten även internationella fusioner och fissioner samt internationella verksamhetsöverlåtelser. Bestämmelserna i IGOL baseras på ett EG-direktiv, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG).

Det utrednings- och lagstiftningsarbete som föregick IGOL bedrevs med betydande skyndsamhet inför Sveriges förväntade anslutning till EU/EG den 1 januari 1995. Detta medförde att överväganden om det möjliga och lämpliga i att samordna strukturregeln och bestämmelserna om

internationella andelsbyten fick skjutas på framtiden. Utredningen har nu gjort sådana överväganden.

Utredningen konstaterar att på ett övergripande plan har de två regelsystemen mycket gemensamt. Syftet är detsamma: att omstruktureringar i näringslivet i form av vissa byten av aktier och andra andelar inte skall motverkas av att bytet medför beskattning hos säljaren. Även medlen är i huvudsak gemensamma: säljaren medges uppskov med beskattningen av en vinst på de avyttrade andelarna till dess även de andelar som mottagits i byte säljs.

I enskildheter föreligger betydande skillnader mellan regelsystemen, t.ex. vad gäller tekniken för att ta tillbaka uppskovet, möjligheterna för aktiva delägare i fåmansföretag att få uppskov samt lösningarna för att motverka att uppskov medges som medför av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner.

Strukturregeln gäller när det köpande företaget är hemmahörande i Sverige eller i ett land som inte tillhör EG, medan reglerna om internationella andelsöverlåtelser gäller när det köpande bolaget är hemmahörande i ett annat EG-land. Vid ett internationellt andelsbyte kan säljaren begära att strukturregeln skall tillämpas. Många gånger torde en köpande koncern kunna disponera över vilket regelsystem som blir tillämpligt genom att välja lämpligt köpande företag. En svensk koncern, som lämnar ett uppköpserbjudande till aktiva delägare i ett fåmansföretag, kan t.ex. se till att delägarna blir berättigade till uppskov genom att som köpare välja ett dotterföretag som är hemmahörande i ett annat EG-land. På samma sätt torde parterna i ett förfarande, som syftar till att av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner skall erhållas, ofta kunna strukturera andelsbytet så att det regelsystem som uppfattas som lättast att kringgå blir tillämpligt.

Sammantaget gör utredningen bedömningen att det är förenat med praktiska och principiella nackdelar att ha två system för uppskov vid andelsbyten. Utredningen anser att strukturregeln och reglerna för internationella andelsbyten bör slås samman till ett enhetligt regelsystem.

Regeringen delar utredningens bedömning att det bör införas ett enhetligt system för andelsbyten.

Tekniken för uppskov är olika i de gällande regelsystemen. I strukturregeln tas uppskovet tillbaka indirekt genom att säljaren erhåller sitt gamla anskaffningsvärde för de avyttrade andelarna som anskaffningsvärde för de mottagna andelarna. Enligt reglerna för internationella andelsbyten erhåller säljaren marknadsvärdet för de avyttrade andelarna som anskaffningsvärde för de mottagna andelarna. Uppskovet tas tillbaka på ett direkt sätt genom att beskattning av vinsten på de avyttrade andelarna utlöses när de mottagna andelarna säljs.

Vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag medges enligt strukturregeln uppskov endast efter dispens från skattemyndigheten. Dispens får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst enligt de särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag i 3 § 12–12 e mom. SIL (3:12-reglerna). Vid avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag kan således i många fall uppskov enligt strukturregeln inte komma i fråga. Skälet för denna ordning är att metoden i strukturregeln inte ger utrymme för beskattning enligt 3:12-

reglerna när de mottagna andelarna avyttras (jfr prop. 1989/90:110 s. 453 f).

Fusionsdirektivet tillåter inte att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten. Med den teknik som valts för att ta tillbaka uppskov enligt reglerna för internationella andelsöverlåtelse är det möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen. Utredningen föreslår därför att denna teknik med vissa modifieringar väljs för de enhetliga reglerna.

Regeringen delar utredningens bedömning att den nya enhetliga regleringen bör utformas med utgångspunkt i den teknik som används för internationella andelsbyten. Förslaget bör tas in i en ny lag, lagen om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen).

6.2 Villkor för uppskov

Regeringens förslag: Villkoren för uppskov utformas på i huvudsak samma sätt som villkoren enligt reglerna för internationella andelsbyten.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Synpunkter har framförts i fråga om begränsningen av kontantvederlaget.

Skälen för regeringens förslag: En utgångspunkt vid utformningen av ett enhetligt regelsystem för uppskov med beskattningen vid andelsbyten är ramen för vad som är tillåtet enligt fusionsdirektivet. Reglerna kan utformas på ett för de skattskyldiga mer förmånligt sätt än vad som krävs enligt direktivet. Däremot får de inte göras oförmånligare.

6.2.1 Bosättning i Sverige

Ett särskilt krav bör ställas vad gäller bosättning här i landet (motsvarande för juridiska personer) för att Sverige inte skall förlora beskattningsunderlag vid andelsbyten.

Fysiska personer

En fysisk person som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig, dvs. han beskattas för alla sina inkomster – inkl. reavinsten på aktier och andra andelar – oberoende av om de förvärvats inom eller utom landet. Som bosatt i Sverige räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Även den som stadigvarande vistas i Sverige utan att ha sitt egentliga bo och hemvist här behandlas som bosatt här. En person som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning hit. I det följande sägs en person som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här vara *kvalificerat bosatt* i Sverige.

(53 § 1 mom., punkt 1 av anvisningarna till 53 § och 68 § KL samt 6 § 1 mom. SIL)

Den som inte är bosatt i Sverige kan vara skattskyldig för reavinst på aktier m.m. enligt den s.k. tioårsregeln i 6 § 1 mom. SIL. Enligt tioårsregeln är en fysisk person för tid under vilken han inte varit bosatt i Sverige skattskyldig för vinst vid avyttring av bl.a. andelar i svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar, om han vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde varit kvalificerat bosatt här.

Enligt Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra länder beskattas reavinst på grund av avyttring av andelar – med vissa undantag som har med tioårsregeln att göra – i det land där personen skall anses ha hemvist enligt avtalet. Uppskovsbelopp enligt de enhetliga reglerna blir sannolikt att bedöma som reavinst vid tillämpning av avtalen. Sverige skulle därför enligt avtalen många gånger kunna förlora beskattningsrätten till uppskovsbelopp om säljaren vid ett andelsbyte inte är kvalificerat bosatt i Sverige.

Enligt strukturen kan uppskov inte medges en person som har flyttat från Sverige men som ändå anses bosatt här på grund av att han har väsentlig anknytning hit. Uppskov kan inte heller medges om skattskyldigheten för vinsten på grund av avyttringen har sin grund i en tillämpning av tioårsregeln. Enligt strukturen krävs med andra ord att säljaren är kvalificerat bosatt i Sverige.

Några direkta motsvarigheter till dessa bestämmelser finns inte i reglerna om internationella andelsbyten. Enligt 1 § IGOL är reglerna tillämpliga om andelsbytet berör bolag, vilka är hemmahörande i olika EG-stater, eller om någon andelsägare i det överlåtna bolaget är hemmahörande i Sverige och det köpande bolaget är hemmahörande i ett annat EG-land. Med att en andelsägare som är fysisk person är hemmahörande i Sverige torde böra förstås att han är bosatt här (prop. 1994/95:52 s. 48).

En förutsättning för att uppskov skall kunna medges enligt de enhetliga reglerna bör vara att Sverige har möjlighet att beskatta uppskovsbelopp när mottagna andelar säljs. Som framgår av det föregående kan denna förutsättning brista om säljaren vid ett andelsbyte inte är kvalificerat bosatt i Sverige. En förutsättning för att uppskov skall medges bör därför – i likhet med vad som gäller enligt strukturen – vara att säljaren är kvalificerat bosatt här.

Fråga uppkommer om lösningen är förenlig med fusionsdirektivet. Fusionsdirektivet innehåller inte någon bestämmelse som direkt tillåter lösningen. Å andra sidan får det anses ligga i direktivets anda och mening som den framgår av ingressen samt bestämmelsernas allmänna utformning att sådana uppskov med beskattningen som avses i direktivet inte skall leda till att en medlemsstat förlorar beskattningsunderlag. Som framgått kan Sverige förlora rätten att beskatta uppskovsbelopp om det inte krävs att säljaren är kvalificerat bosatt här. Utredningens bedömning är att kravet är förenligt med fusionsdirektivet.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att det på några punkter kan ifrågasättas om förslaget är förenligt med fusionsdirektivet. En av dessa är kravet på kvalificerad bosättning i Sverige.

Regeringen delar utredningens bedömning att kravet får anses förenligt med fusionsdirektivet. Villkoret är nödvändigt för att säkerställa att Sverige skall ha rätt att beskatta uppskovsbelopp vid en framtida avyttring av vederlagsandelarna.

Juridiska personer

Är säljaren en juridisk person, krävs enligt strukturregeln för uppskov att denna är hemmahörande i Sverige. Detta villkor har betydelse i det fall en juridisk person som inte är hemmahörande i Sverige avyttrar andelar som är knutna till ett fast driftställe här. I ett sådant fall är således uppskov inte möjligt enligt strukturregeln. Utredningen har svårt att se någon grund för villkoret. Regeringen har samma uppfattning. Ett motsvarande villkor bör inte föras in i de enhetliga reglerna.

6.2.2 Subjekt som kan komma i fråga som köpare

Enligt strukturregeln skall köparen vara ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag. I definitionen av ett internationellt andelsbyte betecknas köparen som "bolag". Med "bolag" avses enligt en allmän definition i 2 § första stycket IGOL svenskt aktiebolag, svenskt bankaktiebolag och svenskt försäkringsaktiebolag samt utländskt företag som uppfyller vissa villkor i fusionsdirektivet. T.ex. i fråga om Tyskland gäller det bolag som enligt tysk rättsordning betecknas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" eller "Bergrechtliche gewerkschaft". I fråga om England gäller det bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade kungariket.

Vad beträffar svenska företag bör enligt de enhetliga reglerna köparen i första hand vara ett aktiebolag. Utredningen anser att principiellt sett bör även en ekonomisk förening kunna vara köpare. Såvitt är bekant för utredningen har saken inte varit aktuell i något konkret fall. En lösning av frågan kräver särskilda överväganden och utredningen rekommenderar därför att frågan övervägs i annan ordning.

Utredningen anser att det i fråga om utländska företag finns anledning att uppmärksamma vissa definitioner i 16 § 2 mom. SIL.

Enligt första stycket i momentet avses med "utländsk juridisk person" association som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Enligt andra stycket avses med "utländskt bolag" utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade. Som utländskt bolag skall enligt tredje stycket alltid anses utländsk juridisk

person som är hemmahörande i någon av vissa i lagrummet uppräknade stater som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med. Som förutsättning gäller att den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och att personen enligt avtalet har hemvist i den aktuella staten.

Det kan tänkas ibland vara svårt att avgöra om ett visst utländskt företag utgör en motsvarighet till ett svenskt aktiebolag. Däremot bör det normalt inte stöta på större svårigheter att bedöma om ett utländskt företag utgör en utländsk juridisk person enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL. Företag i skatteparadis bör inte få vara köpare vid en andelsöverlåtelse. Det är därför inte tillräckligt att kräva att det köpande företaget är en utländsk juridisk person. Utredningen föreslår att som villkor i stället bör gälla att det utländska företaget är ett utländskt bolag enligt det nämnda momentet.

När det gäller köpande företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i EG krävs kvalifikationsvillkor som garanterar att inte fusionsdirektivets regler om andelsbyten överträds. En konsekvens är att det inte bör uppställas som ett nödvändigt villkor att ett köpande företag som är hemmahörande i en medlemsstat behöver vara ett utländskt bolag. Det bör vara tillräckligt att villkoret i fusionsdirektivet är uppfyllt för att ett företag skall anses som "ett bolag i en medlemsstat" (jfr artikel 3 i fusionsdirektivet).

LRF förutsätter att det arbete som återstår med omstruktureringsfrågor rörande ekonomiska föreningar kommer att bedrivas skyndsamt.

Regeringen delar utredningens bedömning i fråga om vilka subjekt som kan komma i fråga som köpare. I likhet med utredningen anser regeringen att frågan om en ekonomisk förening som köpare kräver särskilda överväganden. Regeringen har nyligen tillkallat en särskilt utredare som skall se över vissa företagsskattefrågor, bl.a. den aktuella frågan (dir. 1998:55).

6.2.3 Andelar för vilka uppskov kan medges

Enligt strukturregeln kan uppskov medges vid avyttring genom andelsbyte av svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar. Även avyttring av andelar i utländska motsvarigheter till ett svenskt aktiebolag torde omfattas av uppskovsmöjligheten. Uppskovsmöjligheten vid internationella andelsbyten gäller beträffande andelar i bolag i IGOL:s bemärkelse.

Enligt de enhetliga reglerna bör uppskov kunna komma i fråga för andelar i sådana företag som enligt förslagen i det närmast föregående avsnittet kan uppträda som köpare. Dessutom bör det överlåtna företaget kunna vara en svensk ekonomisk förening.

Kvalificerade andelar i fåmansföretag och lagertillgångar

För att strukturregeln skall få tillämpas vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag krävs medgivande av skattemyndigheten.

Medgivande får inte lämnas om någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. I fråga om andelar som utgör lagertillgångar i näringsverksamhet är strukturregeln överhuvudtaget inte tillämplig.

Fusionsdirektivet tillåter inte något undantag från uppskovsmöjligheten för kvalificerade andelar i fåmansföretag eller för lagerandelar. Följaktligen kan uppskov enligt reglerna för internationella andelsbyten komma i fråga för andelar av detta slag. Även enligt de enhetliga reglerna bör uppskov kunna medges vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag och lagerandelar.

6.2.4 De mottagna andelarna

Enligt strukturregeln krävs att de mottagna andelarna har nyemitterats av det köpande företaget. I reglerna om internationella andelsbyten ställs däremot inte upp ett krav på att de mottagna andelarna är nyemitterade, trots att ett sådant krav är tillåtet enligt fusionsdirektivet. Det innebär att det köpande företaget som ersättning kan lämna egna andelar som det förvärvat. Denna möjlighet bör finnas även i de enhetliga reglerna. (Jfr Aktiebolagskommitténs förslag om aktiebolags förvärv av egna aktier i SOU 1997:22.)

6.2.5 Reavinst – kontantdel

Strukturregeln är tillämplig vid ett andelsbyte oberoende av om en reavinst eller en reaförlust uppkommit. Det innebär att kontant ersättning tas upp till beskattning även i förlustfall. Avdrag för förlusten medges först när de mottagna andelarna säljs. Reglerna om internationella andelsbyten gäller däremot endast om en reavinst uppkommit eller, i fråga om andelar som utgör lagertillgångar, om vederlaget överstiger andelarnas skattemässiga värde. Uppkommer en förlust gäller således allmänna regler och förlusten blir avdragsgill det beskattningsår då andelsbytet sker.

Skälet för den valda lösningen i strukturregeln torde vara att den är enkel i förening med tekniken för uppskov (de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna). Detta skäl faller bort vad gäller de enhetliga reglerna, eftersom uppskovstekniken i dessa bygger på lösningen för internationella andelsöverlåtelser. Beskattning av ett uppskovsbelopp utlöses först när de mottagna andelarna säljs. I förlustfallen bör enligt utredningens mening därför de enhetliga reglerna inte vara tillämpliga. Regeringen delar denna bedömning. Det innebär att avdrag för en förlust medges enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker.

Enligt såväl strukturregeln som reglerna om internationella andelsbyten är uppskov obligatoriskt om villkoren för uppskov uppfylls. Enligt utredningens uppfattning bör uppskov enligt de enhetliga reglerna vara frivilligt. Skälet är att en skattskyldig som har förlust på andra andelar bör kunna ta fram vinsten på grund av andelsbyten och kvitta den mot förlusten. Regeringen instämmer i utredningens bedömning.

Såväl enligt strukturregeln som enligt reglerna för internationella andelsöverlåtelser gäller att kontant del av vederlaget får uppgå till högst 10 % av det nominella värdet av de mottagna andelarna. Enligt utredningens mening framstår vad gäller strukturregeln ett villkor om begränsning av kontantvederlaget som motiverat med hänsyn till att säljaren beskattas för kontantdel oberoende av om vinst eller förlust uppkommit vid andelsbytet.

I fråga om de enhetliga reglerna anser utredningen att – i likhet med vad som gäller enligt strukturregeln och reglerna för internationella andelsbyten – den kontanta delen av vederlaget bör beskattas utan att avdrag medges för motsvarande del av anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna. De enhetliga reglerna bör – till skillnad mot vad som gäller enligt strukturregeln men i överensstämmelse med vad som gäller enligt reglerna för internationella andelsbyten – vara tillämpliga endast om en reavinst uppkommer som överstiger kontant del av vederlaget.

Utredningen gör bedömningen att i ett sådant system behövs inte någon gränssats för kontantdel för att skydda säljarna. Något fiskalt intresse av en gränssats finns inte heller, eftersom skatten vid andelsbytet står i direkt relation till storleken av kontantdelen. Utredningen anser emellertid att det inte motiverat att belasta taxeringsförfarandet med uppskov, om inte den huvudsakliga delen av vederlaget utgörs av andelar i det köpande företaget.

Det anförda talar enligt utredningens mening för att gränssatsen skulle kunna höjas till kanske 25 %. Å andra sidan uttalar utredningen att såvitt är bekant för utredningen medför gränssatsen på 10 % inte nämnvärda svårigheter vid utformningen av uppköpserbjudanden o.d. Den satsen överensstämmer vidare med satsen i fusionsdirektivet, som kan antas återspegla en vanlig internationell syn på frågan. En omständighet av teknisk natur som talar för en låg gränssats är att partiell avskattning vid efterföljande andelsbyten o.d. när kontantersättning utgår kan underlåtas. En sådan avskattning skulle ytterligare komplicera systemet.

Utredningen stannar för att gränssatsen i de enhetliga reglerna bör sättas till 10 % och att basen av enkelhetsskäl alltså bör vara det nominella värdet av de mottagna andelarna.

Näringslivets skattedelegation anser att gränsen för kontantvederlag i vart fall bör höjas till 25 %. Någon gräns borde överhuvudtaget inte finnas eftersom en kontantdel omedelbart tas till beskattning. RSV har tagit upp frågan om en uppdelning av en försäljning i delposter. Verket anför att utformningen av andelsbyteslagen och utredningens kommentar kan tyda på att det ska vara möjligt att dela upp en andelsförsäljning så att viss del av andelarna avyttras mot vederlagsandelar med uppskov medan en annan del av andelarna avyttras mot kontant vederlag vilket utlöser reavinstbeskattning.

Regeringen gör följande bedömning. Tillräckliga skäl att ändra gränsen för storleken av kontantvederlaget kan inte anses föreligga. En synpunkt som särskilt bör beaktas är utredningens påpekande om att det inte är motiverat att belasta taxeringsförfarandet med uppskov, om inte den huvudsakliga delen av vederlaget utgörs av andelar i det köpande företaget. Enligt den nuvarande strukturregeln finns det inte något som

hindrar att vissa aktieägare erbjuds ett vederlag som enbart utgörs av kontanter och andra aktieägare får vederlag i form av nyemitterade andelar och därmed uppskov med beskattningen. Däremot gäller begränsningen av kontantvederlaget samtliga de andelar som ägaren säljer vid ett försäljningstillfälle. Förslaget innebär ingen ändring på dessa punkter.

Utredningen har övervägt om ersättning inom utrymmet 10 % bör kunna utgå i annan form än pengar. Utredningens bedömning är att värderingsproblem i så fall kan uppkomma och att det i vissa fall kan bli svårt att bedöma om 10 procentsvillkoret uppfylls. Regeringen delar denna bedömning.

6.3 Krav på röstmajoritet m.m.

Regeringens förslag: För att uppskov skall medges skall det köpande företaget vid utgången av beskattningsåret äga andelar med mer än 50 % av rösterna i det förvärvade företaget (röstvillkoret). Någon särskild skatteflyktsbestämmelse för andelsbyten föreslås inte. Särskilda regler gäller vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag om säljaren efter förvärvet äger 25 % eller mer i det köpande företaget.

Är vederlagsandelar kvalificerade andelar får ett belopp som svarar mot uppskovsbeloppet inte användas vid beräkning av eventuellt lättnads- och gränsbelopp för dessa andelar.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag såvitt gäller röstvillkoret och de särskilda reglerna vid försäljning av kvalificerade andelar. Utredningen föreslår att en särskild skatteflyktsbestämmelse skall införas i andelsbyteslagen. Utredningen behandlar inte frågan om beräkning av lättnads- och gränsbelopp.

Remissinstanserna: *KF* och *FAR* motsätter sig röstvillkoret. *Näringslivets skattedelegation* anser att röstvillkoret bör utformas på ett annat sätt. Särskilda skäl bör inte krävas för att det skall vara tillräckligt att villkoret är uppfyllt någon gång mellan andelsbytet och utgången av beskattningsåret. Delegationen anser att detta skapar en osäker situation som gör att önskvärda omstruktureringar kan förhindras. Vidare anser delegationen att en mer praktiskt inriktad gräns är att i stället för att knyta an till röstmajoritet, knyta an till begreppet näringsbetingade aktier. *RSV* tillstyrker att den särskilda skatteflyktsbestämmelsen införs. *Näringslivets skattedelegation*, m.fl. motsätter sig utredningens förslag i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Uppskovsreglerna i IGOL och 27 § 4 mom. SIL – och därmed även de föreslagna enhetliga reglerna – bygger på ett antagande om att statens skatteanspråk på en vinst på de avyttrade andelarna kvarstår och faktiskt kommer att realiseras förr eller senare. Utredningen anser att om man endast ser till mekaniken i reglerna är detta antagande inte realistiskt i alla situationer.

Utredningen redovisar följande resonemang. Antag t.ex. att ett företag, A, i en koncern äger andelar som koncernen önskar sälja externt. Man

kan då – i frånvaro av motverkande regler – förfara så att A i ett förberedande steg säljer andelarna till ett annat företag i koncernen, B, mot vederlag av nyemitterade andelar i B. Enligt uppskovsreglerna erhåller B marknadsvärdet av de nyemitterade andelarna som anskaffningsvärde för de förvärvade andelarna. Koncernen kan herefter genom B sälja andelarna externt utan beskattning. Behåller koncernen andelarna i B så länge den existerar, vilket inte behöver innebära någon uppoffring, har statens skatteanspråk på vinsten på de avyttrade andelarna i praktiken gått förlorat (enligt de enhetliga reglerna kan koncernen inte sälja andelarna i B utan att den uppskjutna beskattningen utlöses).

Liknande förfaranden kan tänkas där det köpande företaget inte tillhör samma koncern som det säljande företaget i utgångsläget.

I syfte att hindra skatteförmåner på grund av förfaranden av detta slag vid andelsbyten enligt strukturregeln har nyligen införts ett femte stycke i 27 § 4 mom. SIL. Enligt de nya reglerna, som tillämpas på överlåtelser efter den 5 maj 1997 som gjorts av annan juridisk person än dödsbo, gäller följande. Skatteuppskov medges endast om andelar i det företag som gett ut de överlåtna andelarna är noterade på börs och det köpande företaget har erbjudit sig att på marknadsmässiga villkor förvärva samtliga andelar i detta företag. Föreligger särskilda skäl, får regeringen medge att villkoren inte skall tillämpas i ett enskilt fall.

Några motsvarande materiella bestämmelser finns inte i reglerna om internationella andelsöverlåtelser. Däremot finns i 25 § IGOL en bestämmelse mot skatteflykt som omfattar bl.a. internationella andelsbyten. Enligt denna gäller följande. Medför, såvitt är av intresse nu, ett internationellt andelsbyte, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, vid tillämpning av uppskovsregeln en otillbörlig skatteförmån för den skattskyldige, och kan det antas att skatteförmånen utgjort ett huvudskäl för förfarandet, skall uppskovsregeln inte tillämpas.

I förarbetena till IGOL gjordes följande uttalande i anslutning till denna bestämmelse (prop. 1994/95:52 s. 67).

Det ligger i sakens natur att det inte närmare kan anges i vilka fall en skatteförmån bör anses otillbörlig. En förutsättning torde dock normalt vara att förmånen består av en definitiv befrielse från svensk skatt och inte endast ett skatteuppskov. Om förfarandet framstår som affärsmässigt meningslöst, kan det också ligga nära till hands att anta att syftet med förfarandet var att erhålla en otillbörlig skatteförmån. Medför inte förfarandet att den totala skattebelastningen för parterna minskar, torde dock normalt affärsmässiga skäl kunna förutsättas. Vidare torde i allmänhet stor betydelse böra tillmätas varaktigheten av den struktur som skapas genom förfarandet. Om t.ex. vid ett andelsbyte det förvärvande bolaget senare avyttrar andelarna i det förvärvade bolaget utan att kunna lämna en plausibel affärsmässig förklaring till det samlade förfarandet, kan det finnas anledning att ifrågasätta om skattelättnad skall medges för andelsbytet.

Regler som de i det nya femte stycket i 27 § 4 mom. SIL är inte möjliga enligt fusionsdirektivet. För övrigt är det tveksamt om det går att finna mekaniskt verkande regler mot skatteflykt som är effektiva utan att hindra samhällsekonomiskt önskvärda andelsbyten. Enligt utredningens bedömning är en skatteflyktsklausul den bästa lösningen. Fråga

uppkommer härvid om man kan nöja sig med att falla tillbaka på de allmänna bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Lagen mot skatteflykt reformerades i vissa hänseenden genom lagstiftning 1997 som trätt i kraft den 1 januari 1998. Enligt den nya lydelsen skall hänsyn inte tas till en rättshandling om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Skatteflyktslagen är allmän i den meningen att den är tillämplig över bl.a. hela området för inkomstbeskattningen. Med hänsyn härtill är rekvisiten i lagen – även i den nya lydelsen – utformade med betydande försiktighet.

Bestämmelserna om andelsbyten innebär ett avsteg från principen att en reavinst skall beskattas när den uppkommer. Det står klart att en mekanisk tillämpning av reglerna i vissa fall kan leda till att skatteuppskov medges i situationer när det inte framstår som motiverat och där uppskovet i praktiken innebär att en reavinst blir skattefri. Fall av detta slag fångas enligt utredningens uppfattning bäst in genom ett otillbörlighetsrekvisit sådant som det i IGOL.

I en mening kan naturligtvis sägas att det strider mot syftet med lagstiftningen att medge otillbörliga skatteförmåner. Såvitt utredningen kan bedöma innebär emellertid det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen att utrymmet för tillämpningen av lagen begränsas i förhållande till vad som skulle ha varit fallet om lagen i stället hade byggts på ett otillbörlighetsrekvisit. Det kan tänkas att skatteflyktslagen i dess nya utformning i praxis kommer att tillämpas på ett sådant sätt att det finns grund för att anta att den skulle effektivt motverka skatteflyktsbetonade andelsbyten. Detta kan emellertid inte bedömas för närvarande. Med hänsyn härtill är i vart fall tills tillräckliga erfarenheter vunnits av hur skatteflyktslagen i dess nya lydelse kommer att tillämpas ett otillbörlighetsrekvisit utformat efter förebild av skatteflyktsklausulen i IGOL att föredra i de enhetliga reglerna framför skatteflyktslagens fjärde rekvisit.

I den äldre lydelsen av skatteflyktslagen krävdes att skatteförmånen skulle kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Enligt den nya lydelsen är det tillräckligt att förmånen utgjort det övervägande skälet. Villkoret i IGOL är att skatteförmånen har utgjort ett huvudskäl för förfarandet. Utredningen anser att avsiktsrekvisitet i de enhetliga reglerna bör utformas i anslutning till den nya lydelsen av skatteflyktslagen.

Enligt den nya lydelsen av skatteflyktslagen skall skatteförmånen medföra en väsentlig skatteförmån. I IGOL krävs endast att skatteförmånen inte är oväsentlig. Lösningen enligt skatteflyktslagen bör väljas.

Sammanfattningsvis bör enligt utredningens bedömning i de enhetliga reglerna tas in en bestämmelse om att uppskov inte bör medges om

1. andelsbytet, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, vid tillämpning av uppskavsbestämmelserna medför en otillbörlig skatteförmån för den skattskyldige som är väsentlig och
2. det kan antas att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för förfarande.

Det som anförts i prop. 1994/95:52 i anslutning till 25 § IGOL bör vara vägledande även vid tillämpningen av skatteflyktsklausulen i de enhetliga reglerna, med ett klarläggande. Detta gäller uttalandet att en förutsättning för att klausulen skall vara tillämplig normalt torde vara att förmånen består av en definitiv befrielse från svensk skatt och inte endast ett skatteuppskov. Den omständigheten att det finns skäl att anta att ett säljande företag kommer att behålla de mottagna andelarna i det köpande företaget på obestämd tid bör inte hindra att skatteflyktsklausulen tillämpas.

I strukturregeln finns det inget krav på att det köpande företaget skall förvärva visst inflytande i det överlåtna företaget. (Enligt 27 § 4 mom. femte stycket SIL skall det köpande företaget ha erbjudit sig att förvärva samtliga andelar i det överlåtna företaget. Detta gäller dock endast om säljaren är en juridisk person.)

Ett villkor i fusionsdirektivets definition av internationellt andelsbyte är att det köpande företaget skall erhålla andelar med mer än hälften av rösterna i det överlåtna företaget. Mot bakgrund av att något sådant krav inte finns i strukturregeln togs villkoret inte in i IGOL:s definition av internationellt andelsbyte.

Utredningen anser att – utöver förslaget om en motsvarighet till den skatteflyktsklausul som finns i 25§ IGOL – skyddet mot skatteflyktsbetonade förfaranden bör stärkas ytterligare genom ett villkor avseende bestämmande inflytande för det köpande företaget. Det bör krävas att det företaget vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen sker innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än hälften av rösterna (jfr diskussionen i SOU 1994:100, s. 49, om innebörden av villkoret i fusionsdirektivet).

Om särskilda skäl föreligger, bör det emellertid vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Ett exempel kan vara att ett utländskt köpande företag inte lyckas köpa samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag men väl mer än 90 % av aktierna med mer än 90 % av röstetalet. För att inlösen enligt 14 kap. 31 § aktiebolagslagen skall kunna ske måste aktierna överlåtas till ett svenskt dotterbolag till det köpande företaget. Detta bör kunna ske redan under det kalenderår som andelsbytet sker. (Enligt förslag av Aktiebolagskommittén i SOU 1997:22 om nya inlösenregler behöver majoritetsägaren inte vara ett svenskt aktiebolag.) Vid bedömningen av

skatteflyktsbetonade förfaranden kan den föreslagna bestämmelsen givetvis inte tas till intäkt för att lagstiftaren generellt sanktionerat att det köpande företaget kort tid efter andelsbytet säljer de köpta andelarna.

Regeringen delar utredningens uppfattning att det är angeläget att reglerna om andelsbyten inte kan utnyttjas för skatteundandragande. Däremot delar regeringen inte utredningens uppfattning om behovet av en särskild skatteflyktsklausul. Situationen är nu annorlunda i förhållande till den när reglerna i IGOL utformades. Den nya reformerade skatteflyktslagen trädde i kraft den 1 januari 1998. Lagen har på vissa punkter fått en ändrad utformning i förhållande till den äldre skattelyktslagen. Regeringen gör den bedömningen att den nya lagen – i förening med villkoret om röstmajoritet som regeringen strax återkommer till – utgör ett tillräckligt skydd mot skatteflykt och att det därför inte finns något behov av en särskild skatteflyktsklausul. Utvecklingen bör emellertid följas noggrant.

Utredningen föreslår också ett särskilt röstmajoritetsvillkor som innebär att det för uppskov skall krävas att det köpande företaget erhåller röstmajoritet i det överlåtna företaget.

Regeringen gör följande bedömning. Den allmänna skatteflyktsklausulen ger möjlighet att angripa förfaranden som inte kan förhindras eller motverkas genom materiella regler. Regeringens strävanden är emellertid att när det så är möjligt utforma lagbestämmelser som hindrar icke önskade förfaranden. Villkoret om röstmajoritet för det köpande företaget är ett villkor som enligt regeringens mening bör införas för att hindra skatteundandragande.

I fråga om röstvillkoret har synpunkter anförts på den tekniska utformningen. Som anges av utredningen är villkoret är uppfyllt i t.ex. följande fall:

- Andelar med 51 % av rösterna överlåts. Det köpande företaget har tidigare inte några andelar.
- Andelar med 36 % av rösterna överlåts. Det köpande företaget har redan andelar med 51 % av rösterna.
- Andelar med 36 % av rösterna överlåts. Det köpande företaget har redan andelar med 15 % av rösterna.
- Andelar med 36 % av rösterna överlåts. Det köpande företaget förvärvar senare under samma kalenderår andelar med 15 % av rösterna.

Handelshögskolan i Stockholm ifrågsätter i första hand röstvillkoret och i andra hand om det är nödvändigt att dra gränsen för uppnående av röstmajoritet vid kalenderårets utgång.

Som utredningen påpekat står det i det sistnämnda fallet i uppställningen inte redan i samband med överlåtelsen klart om villkoret är uppfyllt eller inte. Utredningens bedömning är att med hänsyn till att läget klarnat när deklaration skall lämnas av säljarna, bör detta inte vara någon nämnvärd nackdel från skattesynpunkt. Affärsmässigt kan däremot en period av osäkerhet om de skattemässiga konsekvenserna av en andelsöverlåtelse vara besvärande. Enligt utredningen är detta en sak för kontrahenterna att hantera på lämpligt sätt.

Regeringen anser att röstvillkoret bör utformas i enlighet med utredningens förslag. Fysiska personer kommer då att ha klarhet i om förutsättningarna för uppskov föreligger när deklaration lämnas. Det kan nämnas att det i fråga om uppköpserbjudanden som lämnas till en vidare krets många gånger förekommer att erbjudandet är villkorat av att vissa förutsättningar uppnås.

Kvalificerade andelar i fåmansföretag

I frånvaro av motverkande regler skulle en aktiv delägare i ett fåmansföretag kunna genomföra en extern försäljning av andelarna i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A, som ägs av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhåller marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kan därför sälja dem utan beskattning. Delägaren kan sedan låta A förvärva en aktieportfölj eller liknande. A blir då ett förvaltningsföretag, vilket innebär att mottagna utdelningar som vidareutdelas inte beskattas hos A.

Utredningens bedömning är att den särskilda skatteflyktsbestämmelse som utredningen föreslår normalt blir tillämplig på förfaranden av detta slag. Eftersom förfarandet låter sig beskrivas i lagtext bör det ändå stoppas genom en särskild reglering.

Utredningen anser att regleringen bör avse även fall där köparen är ett utländskt företag på vilket bestämmelser motsvarande de svenska bestämmelserna för förvaltningsföretag kan vara tillämpliga. Närmare bestämt bör den utgå från situationen att avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och att säljaren efter förvärvet, eventuellt tillsammans med närstående, äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget. Skälet till att inte endast fall med röstmajoritet bör omfattas är att samordnade förfaranden mellan upp till fyra delägare bör fångas in.

I denna situation bör det för att uppskov skall medges krävas att det köpande företags verksamhet åtminstone till huvudsaklig del består av rörelse eller innehav av andelar i dotterföretag som bedriver rörelse. Med "rörelse" bör avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Med "dotterföretag" bör avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt har röstmajoriteten. Med denna definition bör oklarheter inte uppkomma huruvida ett moderdotterbolagsförhållande råder när det köpande företaget är utländskt.

Uppfylls rörelsevillkoret vid avyttringen men ändras senare det köpande företags verksamhet så att villkoret inte längre uppfylls, bör avskattning ske av uppskovsbelopp. Detta bör dock gälla endast om säljaren tillsammans med närstående även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av rösterna. Kravet på att verksamheten inte ändras bör gälla t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet.

Med hänsyn till att denna skatteflyktsregel behövs på grund av den speciella svenska lagstiftningen beträffande aktiva delägare i fåmansföretag anser utredningen att regeln är förenlig med fusionsdirektivet.

Om delägarna i ett fåmansföretag, som avser att överlåta andelarna i företaget till ett annat företag som ägs av dem, önskar behålla handlingsfriheten att senare utan skattekonsekvenser omvandla det köpande företaget till ett förvaltningsföretag, har de möjlighet att göra detta genom att genomföra överlåtelsen som en underprisöverlåtelse i stället för som ett andelsbyte.

FAR avstyrker den föreslagna bestämmelsen. Föreningen anser att det känns främmande med en reglering som enbart träffar aktieägare som är verksamma i fåmansföretag. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet* anser att det kan i frågasättas om förslaget på denna punkt är förenligt med fusionsdirektivet.

Regeringen föreslår som tidigare anförts inte någon särskild skatteflyktsklausul. Däremot anser regeringen att i de fall där det är möjligt att konkretisera de situationer som kan föranleda skatteundandragande bör uttryckliga lagbestämmelser införas. Förslaget har det särskilda syftet att upprätthålla 3:12-systemet. Detta system kräver i bland särskilda regler för att den svenska skattebasen skall skyddas. Till bilden hör också att fusionsdirektivet ger möjlighet att införa en särskild skatteflyktsklausul. Regeringen anser således att utredningens förslag är förenligt med fusionsdirektivet och att det bör genomföras.

RSV konstaterar att de av utredningen föreslagna reglerna inte tycks hindra ett förfarande där en fåmansbolagsdelägare överlåter andelar i ett företag A till ett annat av honom ägt företag B. Andelsbytet genomförs på marknadsmässiga villkor och uppskov medges med beskattningen. Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet enligt 3:12-reglerna och av lättnadsutrymmet kan anskaffningsvärdet för andelarna i B användas som underlag trots att till grund för detta värde delvis ligger ett uppskovsbelopp som inte beskattats.

Regeringen anser att en särskild regel bör införas för hindra att sådana förfaranden medför skatteförmåner. Bestämmelsen bör innebära att anskaffningsvärdet för mottagna andelar till den del det motsvaras av uppskovsbelopp inte får ligga till grund för beräkning av underlaget för gräns- eller lättnadsbelopp. Bestämmelserna bör vara tillämpliga även om de avyttrade andelarna inte är kvalificerade.

Regeringens förslag: Särskilda regler föreslås för behandlingen av uppskovsbelopp i olika situationer, t.ex. när en säljare vid andelsbytet redan har andelar i det köpande företaget.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *KF* anser att någon turordningsregel inte behövs. Förbundet anser inte heller att det finns skäl att införa undantag i genomsnittsmetoden.

Skälen för regeringens förslag: Ett andelsbyte innebär att ett uppskovsbelopp skall fastställas. Enligt huvudregeln skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. Under den tid vederlagsandelarna innehas kan olika händelser inträffa. För att inte osäkerhet skall uppkomma i fråga om behandlingen av uppskovsbelopp behövs klarläggande regler.

6.4.1 Efterföljande andelsbyte m.m.

Avyttras andelar, som mottagits vid ett andelsbyte enligt strukturen, genom ett nytt andelsbyte på vilket strukturen är tillämplig, övertar de andelar som tas emot vid det nya andelsbytet det anskaffningsvärde som de först mottagna andelarna övertagit från de ursprungligen avyttrade andelarna. Successiva andelsbyten enligt strukturen kan således ske utan att beskattning utlöses.

Även enligt reglerna för internationella andelsbyten kan successiva andelsbyten ske utan att beskattning utlöses. Uppskovet förs likaså vidare om de mottagna andelarna ersätts av andra andelar vid en internationell fusion eller fission.

Vidare kan andelar som tagits emot vid ett andelsbyte enligt strukturen avyttras genom ett internationellt andelsbyte utan att beskattning utlöses. Tillämpas regelsystemen i den motsatta ordningen utlöses däremot beskattning.

Utredningen föreslår att ett uppskov enligt de enhetliga reglerna skall få föras vidare vid efterföljande andelsbyten. Vidareföring bör ske även om en efterföljande avyttring inte uppfyller kraven på att vara ett andelsbyte på grund av att någon reavinst inte har uppkommit eller på grund av att reavinsten inte överstiger den kontanta ersättningen (motsvarande för andelar som utgör lagertillgångar). Regeringen delar utredningens bedömning.

Erhålls en del av vederlaget vid ett efterföljande andelsbyte i form av kontanter, borde principiellt sett en så stor andel av uppskovet som svarar mot den andel som kontantdelen utgör av hela vederlaget tas upp till beskattning. Utredningen konstaterar att med hänsyn till att kontant ersättning kan uppgå till högst 10 % av det nominella värdet av de mottagna aktierna bör detta av praktiska skäl underlåtas. Regeringen gör samma bedömning.

Möjligheten att föra vidare uppskovsbelopp genom transaktioner i flera led aktualiserar en fråga om tekniken för detta.

Antag att en skattskyldig, F, viss tid efter det att han deltagit i ett andelsbyte har andelar i företaget A enligt följande:

1. gamla andelar: 3 stycken,
2. mottagna andelar: 4 stycken,
3. nya andelar: 5 stycken.

Vid ett nytt andelsbyte säljer F sina 12 andelar i A och erhåller i vederlag 24 andelar i företaget B.

En möjlighet är att man anser att de uppskovsbelopp som är knutna till de 4 mottagna andelarna i A övergår på $((4/12)*24=)$ 8 av de mottagna andelarna i B (till samtliga andelar i B är knutna uppskovsbelopp på grund av det nya andelsbytet). Detta kräver en turordningsregel.

I motsats till vad som var fallet med andelarna i A är en turordning baserad på förvärvstidpunkter inte möjlig, eftersom andelarna i B förvärvats samtidigt. Frågan skulle kunna lösas så att såvitt avser de ursprungliga uppskovsbeloppen $((3/12)*24=)$ 6 av andelarna i B anses som gamla andelar, 8 som mottagna andelar och 10 som nya andelar. Vid avyttring av andelarna skulle den turordning som föreslagits tillämpas i enlighet härmed.

En lösning enligt det anförda medför emellertid att det kan bli komplicerat att hålla reda på de olika uppskovsbeloppen. Utredningen förordar därför en annan lösning. Denna innebär att de uppskovsbelopp som är knutna till de fyra ursprungligen förvärvade andelarna övergår på samtliga 24 andelar som tas emot vid det nya andelsbytet. Med denna metod kommer uppskovsbeloppen för samtliga mottagna andelar i ett företag alltid att vara lika. Regeringen delar utredningens bedömning.

6.4.2 Efterföljande koncernintern överlåtelse

Om ett säljande företag, A, vid ett andelsbyte enligt strukturregeln senare överlåter de mottagna andelarna till ett annat företag inom samma koncern, B, innebär koncernregeln i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL att någon beskattning inte sker hos A och att B övertar A:s anskaffningsvärde för andelarna.

Har andelsbytet däremot skett enligt reglerna för internationella andelsbyten, utlöses beskattning av uppskovsbelopp hos A. På grund härav har i 22 § första stycket IGOL införts en bestämmelse om att strukturregeln skall tillämpas på ett internationellt andelsbyte om den skattskyldige begär det.

I kap. 7 föreslår regeringen att koncernregeln i tekniskt hänseende skall utformas på ett annorlunda sätt än det nuvarande. Enligt förslaget får det säljande företaget uppskov med beskattningen av vinsten tills det köpande företaget säljer den överlåtna andelen till ett företag utanför koncernen. Beskattning utlöses även om t.ex. det köpande företaget skiljs från koncernen genom att andelarna i företaget säljs eller på annat sätt.

Har ett företag förvärvat andelar i ett annat företag genom ett andelsbyte, bör de mottagna andelarna kunna överlåtas till ett annat koncernföretag utan att uppskovsbelopp tas upp till beskattning. Utredningen föreslår en regel om att det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

Regeringen föreslår en annan lösning. Om köparen vid en koncernintern överlåtelse såvitt avser uppskovsbelopp inträder i säljarens skattemässiga situation kan uppskovsbelopp föras över till ett koncernföretag som har rätt till avdrag för underskott trots att koncernbidragsrätt inte föreligger. Detta strider mot principerna i underprislagen. Uppskovsbelopp bör i stället ligga kvar hos säljaren vid den koncerninterna överlåtelsen och tas upp till beskattning när vinsten vid denna överlåtelse skall beskattas.

Även i det fallet att mottagna andelar överläts genom en sådan överlåtelse på vilken förlustregeln är tillämplig bör beskattningen av uppskovsbelopp skjutas upp, i detta fall till dess avdrag skall medges för förlusten.

Beskattningen av uppskovsbelopp bör kunna skjutas upp på samma sätt om en vinst uppkommit även i fallet att ett företag överlåter mottagna andelar till skattemässigt värde till ett annat företag i samma koncern, dvs. utan att vare sig vinst eller förlust uppkommer.

6.4.3 Efterföljande utdelning av de mottagna andelarna

En situation som möjligen kan bli aktuell är att ett säljande företag delar ut de mottagna andelarna med tillämpning av Lex ASEA. Eftersom äganderätten till andelarna genom detta övergår till annan skall enligt huvudregeln uppskovsbelopp tas upp till beskattning. En fråga som har aktualiserats är om uppskovsbelopp i denna situation bör efterges.

Antag att företaget A avyttrar andelar i företaget C genom ett andelsbyte till dotterföretaget B och att A därefter delar ut andelarna i B med tillämpning av Lex ASEA. Efter utdelningen kan B sälja andelarna i C utan att beskattning sker (om inte lagen mot skatteflykt är tillämplig), eftersom anskaffningsvärdet för andelarna utgörs av marknadsvärdet. Detta skulle B kunna göra även i frånvaro av utdelningen (om inte lagen mot skatteflykt är tillämplig). I det fallet kvarstår emellertid uppskovet avseende A:s andelar i B.

Regeringen är med hänsyn till det anförda inte beredd att nu föreslå en eftergiftsregel av det diskuterade slaget, men vill inte utesluta att en närmare analys av behovet av en sådan regel och möjligheterna att hindra omotiverade skatteförmåner kan leda till en annan bedömning. Regeringen utgår från att en sådan analys kommer att företas av den särskilde utredare som tillkallats för att utreda vissa företagsbeskattningsfrågor.

6.4.4 Efterföljande underprisöverlåtelse

I kap. 5 har föreslagits att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas när en tillgång i näringsverksamhet överläts utan ersättning eller till underpris.

Som villkor gäller bl.a. att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Dessa regler är tillämpliga även vid överlåtelse av andelar. Samma skäl som talar för att uttagsbeskattning inte sker talar även för att uppskovsbelopp inte skall tas upp till beskattning om en mottagen andel överläts genom en underprisöverlåtelse. I stället bör förvärvaren inträda i överlåtarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

6.4.5 Efterföljande arv m.m.

Enligt strukturegeln övergår anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna på de mottagna andelarna. Det övertagna anskaffningsvärdet följer de mottagna andelarna om dessa övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte (24 § 1 mom. tredje stycket SIL). En benefik övergång av äganderätten till mottagna andelar medför i överensstämmelse härmed inte beskattning enligt strukturegeln. Enligt reglerna för internationella andelsbyten utlöses däremot beskattning av uppskovsbelopp om mottagna andelar övergår till en ny ägare genom ett benefikt fång.

I vissa fall torde en andelsägares benägenhet att delta i andelsbyten påverkas negativt om beskattning av uppskovsbelopp utlöses vid dödsfall och andra fall av generationsskiften. Uppskovsbelopp bör därför föras vidare vid benefika fång.

Utredningen har föreslagit att det – för att underlätta för skattemyndigheten att hålla reda på uppskovsbelopp som övertas genom benefika fång – för uppskov bör krävas att den nye ägaren anmäler till myndigheten att han övertar uppskovet senast under kalenderåret efter det kalenderår då förvärvet sker. Regeringen tar i kapitel 14 upp frågan om vilka bestämmelser som behövs avseende uppgiftsskyldigheten.

6.4.6 Utflyttning

I detta avsnitt tas upp frågan om beskattning av uppskovsbelopp om den skattskyldige flyttar ut från Sverige.

Enligt strukturegeln gäller följande. För att Sverige till följd av ett andelsbyte inte skall förlora sin beskattningsrätt enligt tioårsregeln när de mottagna andelarna avser ett utländskt företag, utlöses beskattning av uppskovsbelopp om den skattskyldige i ett sådant fall flyttar utomlands efter andelsbytet. Någon liknande bestämmelse finns inte i reglerna för internationella andelsbyten.

Vad gäller uppskov enligt de enhetliga reglerna kunde en möjlighet vara att reglerna om skattskyldighet i KL och SIL kompletteras så att en skattskyldig som flyttar ut från Sverige alltjämt är skattskyldig för uppskovsbelopp. Sannolikt skulle emellertid Sverige ändå i många fall förlora beskattningsrätten på grund av dubbelbeskattningsavtal. En ändring av svenska skattskyldighetsregler är därför inte en ändamålsenlig åtgärd.

Det närmast till hands liggande alternativet är att utflyttning från Sverige medför att uppskovsbelopp tas upp till beskattning. Fråga uppkommer om en sådan lösning är förenlig med EG-rätten.

Fusionsdirektivet innehåller inte någon bestämmelse som direkt tillåter lösningen. I frånvaro av en bestämmelse om avskattning kan emellertid Sverige förlora rätten att beskatta uppskovsbelopp om den skattskyldige flyttar ut. Utredningens bedömning är med hänsyn till detta att lösningen är förenlig med fusionsdirektivet.

Vad gäller Romfördraget aktualiseras bestämmelserna om fri rörlighet för personer och kapital.

Bestämmelserna om fri rörlighet för personer gäller personer i egenskap av arbetstagare (art. 48). Dessa bestämmelser kan därför inte vara tillämpliga i det diskuterade fallet.

Enligt art. 73b skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Det är tveksamt om utflyttning av en andelsägare kan betecknas som en kapitalrörelse i fördragets mening. Om så ändå skulle vara fallet kommer art. 73d in i bilden. Enligt denna artikel gäller bl.a. att bestämmelserna i art. 73b inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Utredningens bedömning är att – för det fall att art. 73b är tillämplig – art. 73d tillåter en regel om avskattning av uppskovsbelopp vid utflyttning.

Sammanfattningsvis anser utredningen att en regel om att uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning vid utflyttning inte strider mot EG-rätten.

För att säkerställa Sveriges beskattningsrätt vid utflyttning är det teoretiskt sett inte nödvändigt att skatten på grund av att uppskovsbelopp tas upp till beskattning betalas vid utflyttningen. Det strider inte mot dubbelbeskattningsavtal att Sverige efter utflyttning kräver betalning av en fastställd skattefordran. Man skulle således kunna tänka sig en ordning enligt vilken avskattning sker vid utflyttning men uppskov med betalning av skatten medges till dess de mottagna andelarna avyttras. I praktiken torde emellertid möjligheterna för Sverige att få kännedom om avyttring av mottagna andelar och att driva in skattefordran många gånger vara små. Utredningen anser därför att skatten på grund av att uppskovsbelopp skattas av skall betalas på en gång.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet tar upp bestämmelsen i punkt 3 av artikel 73 d i Romfördraget, en bestämmelse som utredningen inte berört. Enligt fakultetsnämnden föreskriver den bestämmelsen att ett särskiljande enligt artikel 73 d inte får vara diskriminerande.

Regeringen delar utredningens bedömning. Enligt punkt 3 av artikel 73 d får åtgärder och förfarande som avses i punkterna 1 och 2 samma artikel inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73 b. Regeringen anser att det inte är fråga om något sådant här.

6.5 Anskaffningsvärdet hos det köpande företaget för de förvärvade andelarna

Regeringens förslag: Vid ett andelsbyte utgörs enligt allmänna principer anskaffningsvärdet hos det köpande företaget för de förvärvade andelarna av marknadsvärdet av vederlagsandelarna jämte eventuell kontantlikvid.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV anser att en bestämmelse bör införas avseende säljarens anskaffningsvärde för vederlagsandelarna. I övrigt har remissinstanserna inte kommenterat förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Varken i strukturregeln eller i IGOL finns det någon bestämmelse om anskaffningsvärdet hos det köpande företaget för de andelar som förvärvas genom andelsbytet. Av detta följer att anskaffningsvärdet skall bestämmas enligt allmänna principer. Från det köpande företags synvinkel utgör förfarandet ett byte, genom vilket andelar köps för ett vederlag som består av andelarna i det egna företaget jämte eventuell dellikvid i kontanter. Anskaffningsvärdet för de köpta andelarna utgörs följaktligen av marknadsvärdet av de andelar som lämnas som vederlag jämte eventuell kontantlikvid. Det saknas anledning för en annan ordning.

Av allmänna principer följer också att säljarens anskaffningsvärde för vederlagsandelarna utgörs av marknadsvärdet för de avyttrade andelarna minskat med eventuell kontantlikvid.

6.6 Partiella andelsbyten

Regeringens förslag: Ett andelsbyte föreligger till den del ett marknadsmässigt vederlag har lämnats.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ifrågasätter utredningens bedömning att lydelsen av andelsbyteslagen innebär en ändring av gällande rätt. Fakultetsnämnden anser att en utgångspunkt vid tolkningen av de föreslagna reglerna bör vara att regeringsrättens praxis i anslutning till strukturregeln även fortsättningsvis har relevans så länge den är förenlig med den nya lagtexten och med en tolkning i konformitet med EG-rätten. FAR anser att utredningens uppfattning grundar sig på ett synnerligen teoretiskt resonemang. Föreningen anser att när externa parter agerar vill säljaren ha ett marknadsmässigt vederlag. Vid interna andelsbyten behålls hela värdet inom koncernen varför redan en aktie i vederlag utgör ett marknadsmässigt vederlag.

Skälen för regeringens förslag: I denna fråga har FSU anfört följande:

Antag att företaget A äger kapitalplaceringsandelar värda 100 samt det helägda dotterföretaget B. Andelskapitalet i B är fördelat på 100 andelar.

Värdet av andelarna i B är sammanlagt 100. Varje andel är således värd 1. Kapitalplaceringsandelarna skall föras över till B. Tre alternativ att göra detta på övervägs:

1. A skjuter till kapitalplaceringsandelarna till B i form av ett ovillkorligt ägartillskott.
2. B nyemitterar 100 andelar. A erlägger likvid i form av kapitalplaceringsandelarna.
3. B nyemitterar 50 andelar. A erlägger likvid i form av kapitalplaceringsandelarna.

Ekonomiskt sett är alternativen likvärdiga. Slutresultatet för A är i alla alternativen att A äger samtliga andelar i B, tillsammans värda 200.

"*Kameralt*" föreligger den skillnaden att antalet andelar i B är olika i alternativen, 100, 200 resp. 150. Vidare skiljer sig alternativen "kameralt" vad gäller klassificeringen av B:s kapital efter transaktionen. Kapitalet fördelar sig enligt följande:

Alternativ 1: andelskapital 100, fria fonder 100;

Alternativ 2: andelskapital 200;

Alternativ 3: andelskapital 150, överkursfonden 50.

Skattemässigt bör andelsbytesreglerna vara tillämpliga om och till den del A har avyttrat kapitalplaceringsandelarna till B och vederlaget utgörs av nyemitterade andelar i B.

I *alternativ 1* har A inte erhållit vederlag i form av nyemitterade andelar i B. Andelsbytesreglerna är därför inte tillämpliga i detta alternativ.

I *alternativ 2* är andelsbytesreglerna tillämpliga.

I *alternativ 3* gäller följande. Före transaktionen har A 100 andelar i B värda 1 per styck. Efter transaktionen har A 150 andelar värda 1,33 per styck. Transaktionen är enligt utredningens uppfattning i detta fall sammansatt av två deltransaktioner, nämligen ett andelsbyte och ett ovillkorligt ägartillskott.

Vad gäller andelsbytesdelen av transaktionen medges uppskov med beskattningen. Anskaffningsvärdet för de andelar som B förvärvat genom andelsbytesdelen av transaktionen utgörs av marknadsvärdet av de nyemitterade andelarna.

Till den del transaktionen utgör ett kapitaltillskott skall enligt allmänna regler A uttagsbeskattas för marknadsvärdet av de tillskjutna andelarna. I sådant fall utgörs B:s anskaffningsvärde för de tillskjutna andelarna av dessas marknadsvärde. Uppfylls villkoren i underprislagen, sker beskattning endast till det skattemässiga värdet av de tillskjutna andelarna. I dessa fall erhåller B samma värde som anskaffningsvärde för dem.

När det gäller storleken av andelsbytesdelen och kapitaltillskottsdelen finns det utrymme för två tolkningar av transaktionen.

1. *Andelsbytet sker först.* Man får här utgå från att nyemissionen sker till en kurs som innebär att värdet av de befintliga andelarna i A inte förändras, dvs. till 1. Värdet av de nyemitterade andelarna är då sammanlagt 50. A erlägger således först 50 kapitalplaceringsandelar i vederlag för de nyemitterade andelarna i A. De övriga kapitalplaceringsandelarna överförs härefter till B genom kapitaltillskott.
2. *Kapitaltillskottet sker först.* A gör först ett kapitaltillskott med 33,33 kapitalplaceringsandelar. Värdet av varje andel i B blir härigenom 1,33. Vid det efterföljande andelsbytet erlägger A 66,7 kapitalplaceringsandelar för de nyemitterade andelarna i B, som med denna tolkning tillsammans är värda 66,67.

Man kan knappast säga att någon av tolkningarna är rimligare än den andra. Eftersom parterna kan genomföra transaktionen i form av två deltransaktioner i endera ordningsföljden, bör den för säljaren förmånligaste tolkningen gälla, dvs. alternativet att kapitaltillskottet sker först. Detta följer enligt utredningens uppfattning av allmänna principer och behöver därför inte lagregleras.

För tydlighets skull bör följande tilläggas. Antag att ett noterat företag, A, önskar köpa upp andelarna i ett annat noterat företag, B, på marknaden mot vederlag av andelar i A.

Det är vanligt i sådana fall att villkoren i erbjudandet utformas så att det noterade värdet av de andelar i A som lämnas som vederlag är högre än det noterade värdet före erbjudandet av de andelar som köps upp. Detta innebär inte att en sammansatt transaktion föreligger utan endast att A från sina utgångspunkter anser att andelarna i B har ett högre värde än det noterade värdet.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende där omständigheterna i princip motsvarade dem i alternativ 3 ansett att transaktionen i sin helhet utgjorde ett andelsbyte enligt strukturregeln (Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 22/97, Skatterättsnämndens beslut den 26 maj 1997). Förhandsbeskedet har i denna del fastställts av Regeringsrätten (RÅ 1997 not. 249). Utredningen anser som framgår av det föregående att denna lösning inte bör tillämpas för andelsbyten enligt de enhetliga reglerna.

Regeringen gör följande bedömning. Förslaget innebär att en ny lagstiftning avseende andelsbyten införs. Enligt denna föreligger ett andelsbyte om en andel avyttras mot ersättning av andelar i det köpande företaget jämte eventuell kontantersättning. Det kan synas ligga i sakens natur att om ett förfarande innebär att det köpande företaget erhåller ett större värde än värdet av vederlagsandelarna jämte eventuell kontantersättning, så föreligger flera samtidiga transaktioner. Regeringen gjorde i lagrådsremissen bedömningen att det av allmänna principer följer att varje transaktion skall behandlas för sig vid beskattningen.

Lagrådet har ifrågasatt denna slutsats. Lagrådet ansluter sig i och för sig till uppfattningen att andelsbyteslagen vid blandade förvärv bör omfatta endast överlåtelsens onerösa moment. I 1 § det remitterade förslaget till andelsbyteslag uttrycks detta genom ett krav på att en andel i ett företag skall avyttras mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget och

eventuellt en mindre kontantersättning. Mot bakgrund bl.a. av hur termen avyttring används på andra håll inom skattelagstiftningen anser emellertid Lagrådet att det inte är självklart att härav följer att de mottagna andelarna skall utgöra full ersättning. Lagrådet förordar att lagtexten förtydligas i detta hänseende.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning att det skatterättsliga avyttringsbegreppet inte har en enhetlig betydelse. I det uppdrag om en översyn av vissa företagsskattefrågor som regeringen nyligen lämnat ingår bl.a. att den särskilde utredaren närmare skall belysa innebörden av avyttringsbegreppet i olika bestämmelser. I avvaktan på denna översyn förelår regeringen att det i 1 § andelsbyteslagen tas in ett uttryckligt villkor om att ersättningen för den avyttrade andeln skall vara marknadsmässig. Av detta villkor får anses följa att lagen omfattar en överlåtelse endast till den del den är onerös.

7.1 Ny teknik för koncernregeln

Regeringens förslag: Vid överlåtelse av näringsbetingade andelar inom koncerner beräknas reavinsten enligt allmänna regler. Om uppskov medges med beskattningen tas vinsten upp till beskattning hos säljaren först när andelarna säljs externt eller när något inträffar som medför att det säljande och det köpande företaget inte längre ingår i samma koncern.

FSU:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget. Några har föreslagit vissa tekniska justeringar. FAR anser att nuvarande bestämmelser bör gälla men att de bör kompletteras med en bestämmelse som innebär att något nytt anskaffningsvärde inte uppkommer vid en koncernintern apportemission. Föreningen anser att utredningens förslag skall gälla endast vid överlåtelse till utlandet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt den s.k. *koncernregeln* i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL gäller följande. Skattepliktig reavinst skall inte anses uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktie eller annan andel i aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbanks eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Det säljande företaget får inte samtidigt ingå i en annan koncern än den i vilken det köpande företaget ingår. Den överlåtna andelen skall innehåsa som ett led i koncernens verksamhet. Detta innebär i vart fall i huvudsak att det skall vara fråga om näringsbetingade andelar, jfr RÅ 1986 ref. 43 och RÅ 1995 not. 115. Slutligen krävs att det köpande företaget skulle ha beskattats i Sverige om det omedelbart efter förvärvet sålt andelen. När andelen senare säljs av det köpande företaget, beräknas skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig.

Koncernregeln är problematisk genom att skatteuppskovet inte tas igen om det köpande företaget upphör att tillhöra koncernen. Detta kan utnyttjas till skatteundandragande genom s.k. *paketeringsförfaranden*. Utredningen belyser i ett exempel hur ett paketeringsförfarande kan gå till.

AB A äger andelar i dotterföretaget AB C med verkligt värde 100 mkr och anskaffningsvärde 1 mkr. A avser att sälja andelarna till det från A fristående AB D. Som förberedande åtgärder bildar A ett dotterbolag, B, med ett kapital på 100 000 kr. Vidare överlåter A andelarna i C till B för 100 mkr mot vederlag av nyemitterade andelar i B. B övertar A:s anskaffningsvärde, 1 mkr, för andelarna enligt koncernregeln. Anskaffningsvärdet hos A för de nyemitterade andelarna i B kommer att utgöras av marknadsvärdet av andelarna i C, alltså 100 mkr. A kan alltså sälja samtliga andelar i B till D för verkligt värde 100,1 mkr utan att vinst

uppkommer. (Koncernregeln har företräde framför strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL.)

Paketeringsförfaranden med tillämpning av koncernregeln kan även genomföras med kontantlikvid. Eftersom värdet på andelarna i det köpande företaget inte förändras om överlåtelsen sker till marknadsvärde, kan dessa andelar avyttras externt utan att reavinst uppkommer.

Utredningens inställning är att om man har en reavinstbeskattning bör den upprätthållas konsekvent. Det är därför enligt utredningens uppfattning inte godtagbart att reglerna om beskattning av reavinst på näringsbetingade andelar kan kringgås genom paketeringsförfaranden.

I ett förhandsbeskedsärende har Skatterättsnämnden gjort bedömningen att skatteflyktslagen inte var tillämplig i ett renodlat fall av den av utredningen beskrivna varianten av förfarandet (beslut den 19 juni 1997, Riksskatteverkets (RSV) rättsfallsprotokoll 24/97). Eftersom förhandsbeskedet inte överklagades av RSV, kom frågan inte under Regeringsrättens bedömning. Teoretiskt sett är rättsläget därför oklart. Enligt utredningens bedömning torde emellertid RSV:s ställningstagande att inte överklaga medföra att i praktiken paketeringsförfaranden kan göras i vart fall i den form som var uppe till bedömning utan risk för ingripande från skattemyndigheterna.

Utredningen konstaterar att skatteflyktslagen reformerats genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1998 och att detta möjligen innebär att den diskuterade situationen förändras. Utredningen anser emellertid att man inte bör förlita sig på detta utan att möjligheterna till skatteundandragande genom paketeringsförfaranden bör stoppas genom materiella regler.

Utredningen anser att en möjlighet att komma till rätta med problemet kunde vara att, i anknytning till exemplet, skatteuppskovet tas tillbaka om C upphör att tillhöra samma koncern som A. När A säljer andelarna i B till D skulle således beskattningen av A:s avyttring av andelarna i C till B omprövas. Det innebär att A skulle ta upp vederlaget som intäkt vid reavinstberäkning och att ingångsvärdet för B:s andelar i C skulle höjas till ett belopp motsvarande vederlaget.

Det senare medför att alternativet knappast kan komma i fråga utan att en tidsgräns uppställs. En tidsgräns är emellertid behäftad med nackdelen att företagen kan anpassa sig till den genom att överlåta dotterföretag inom koncernen som beredskapsåtgärd inför eventuell framtida extern försäljning.

Ett annat sätt att lösa frågan är att låta reglerna i underprislagen gälla i stället för koncernregeln. A kan då inte ta ut ett högre vederlag vid överlåtelsen av andelarna i C till B än sitt anskaffningsvärde utan att träffas av beskattning. Tar å andra sidan A ut endast anskaffningsvärdet 1 mkr, kommer värdet av andelarna i B att stiga med 99 mkr på grund av överlåtelsen. A kan då inte sälja andelarna i B till marknadsvärde utan att en vinst som beskattas uppkommer.

En nackdel med denna lösning är att den nuvarande möjligheten att överlåta t.ex. aktier i ett dotterföretag inom en koncern till marknadspris faller bort. Denna möjlighet kan vara av värde i vissa fall, t.ex. om det finns minoritetsintressen i det säljande eller köpande företaget. Även i

andra fall kan koncerner ha ett berättigat intresse av att kunna redovisa företagsekonomiskt korrekta resultat i de olika företagen vid koncern-interna andelsöverlåtelser utan att beskattning sker.

De diskuterade lösningarna har således båda nackdelar som gör dem mindre attraktiva. Utredningen förordar i stället en uppskovslösning efter samma mönster som lösningen beträffande förlustregeln (jfr kap. 10). Reavinsten bör tas upp till beskattning när någon omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren.

Regeringen gör följande bedömning. Koncernregeln är av intresse för de företag som vill genomföra överlåtelser till marknadspris. Uppskovsmöjligheten bör behållas. Detta förutsätter emellertid att tekniken för uppskov förändras. Den av utredningen föreslagna lösningen är enligt regeringens mening den lämpligaste. Regleringen bör tas in i en särskild lag, lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

Reavinsten skall tas upp till beskattning när någon omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Även när säljaren upphör att existera, t.ex. på grund av likvidation, bör reavinsten beskattas, eftersom annars möjligheten till beskattning går förlorad. Som påpekats av *Näringslivets skattedelegation* bör dock undantag göras i det fall att det säljande företaget genom fusion går upp i ett företag i samma koncern. I detta fall bör det övertagande företaget inträda i det säljande företagets skattemässiga situation såvitt avser uppskovet.

Beskattning bör även ske om säljaren erhåller hemvist i ett annat land på grund av ett dubbelbeskattningsavtal. Detsamma bör gälla om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige i det fall företaget upphör att bedriva sådan verksamhet.

EG:s fusionsdirektiv

Regleringen är tillämplig även om vederlaget lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Under beredningen av propositionen har framförts att den föreslagna lösningen i denna del strider mot regleringen av andelsbyten i EG:s fusionsdirektiv. (Jfr skrivelse från SCA som finns inregistrerad i lagstiftningsärendet.)

Enligt artikel 8 i direktivet skall det säljande företaget inte beskattas för vinst som uppkommer vid ett andelsbyte. Vinsten skall i stället beskattas när företaget senare säljer vederlagsandelarna. Enligt den nu aktuella regleringen skall som nämnts i stället vinsten tas upp till beskattning när andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Denna beskattning kan således inträffa även om säljaren då har kvar vederlagsandelarna.

Regeringen gör följande bedömning. Fusionsdirektivet syftar till att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar. Enligt ingressen till direktivet bör det ske genom ett gemensamt skattesystem som undviker

beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av andelar. Samtidigt anges att systemet bör skydda beskattningsunderlaget i den stat där – såvitt nu är aktuellt – det överlåtande företaget är hemmahörande.

Den beskattning som enligt artikel 8 får ske vid en senare avyttring av vederlagsandelarna vid ett andelsbyte är otillräcklig eftersom ordningen innebär att en koncern under vissa förutsättningar kan sälja ett koncernföretag till en köpare som inte tillhör koncernen utan att beskattning sker. Det kan åstadkommas genom att en extern avyttring av ett koncernföretag föregås av ett koncerninternt andelsbyte. Artikel 11 punkt 1 a i direktivet ger visserligen medlemsländerna en möjlighet att ingripa mot skatteflyktsförfaranden. För att en bestämmelse som utformats enligt artikel 11 punkt 1 a skall vara tillämplig måste emellertid visas att transaktionen har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål. I artikeln anges att en presumtion för detta kan vara att andelsbytet inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl som omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna. I praktiken kan det dock många gånger vara svårt att ingripa mot skatteflyktsförfaranden, t.ex. om koncernen låter en viss tid förflyta mellan andelsbytet och den externa avyttringen.

Vidare är det även om ett skatteflyktssyfte inte föreligger omotiverat att en koncernintern överlåtelse av ett företag skall leda till att koncernen senare kan sälja företaget externt utan att vinst som upparbetats fram till tidpunkten för den koncerninterna överlåtelsen beskattas vid försäljningstillfället.

Enligt regeringens uppfattning skall vid tolkning av direktivet hänsyn tas till uttalandet i ingressen om att regelsystemet skall utformas så att det även skyddar staternas beskattningsunderlag. Regeringens slutsats är att direktivet – i fråga om koncerninterna andelsbyten som är särskilt problematiska från skatteflyktssynpunkt – för att stå i överensstämmelse med uttalandet i ingressen att staternas fiskala intressen skall skyddas skall tolkas så att beskattning får ske om det överlåtna företaget genom försäljning eller på annat sätt kommer att innehas av ett företag som inte tillhör samma koncern som det säljande företaget.

Vissa frågor

Utöver förändringen av tekniken för uppskov bör några ytterligare justeringar göras i koncernregeln.

Det något oklara begreppet *andel som innehas som ett led i koncernens verksamhet* bör ersättas av villkor som ansluter till definitionen av näringsbetingad andel i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. Det bör dock vara tillräckligt att 25 procentsvillkoret är uppfyllt på koncernnivån. Närmare bestämt bör säljaren tillsammans med andra företag i koncernen äga andelar i det företag som den avyttrade andelen avser med minst 25 % av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Alternativt bör säljaren kunna göra sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av säljaren eller av ett annat företag i koncernen.

I kapitel 10 behandlas frågan om tillämpligheten av förlustregeln vid avyttringar till och från ett handelsbolag. Samma frågeställning är aktuell beträffande koncernregeln. Denna gäller när överlåtaren och förvärvaren är juridiska personer. Något undantag finns inte för svenska handelsbolag. En motsvarande bestämmelse finns inte i KL för det fall då handelsbolaget har fysiska personer som delägare. Utredningens bedömning är att grunderna för koncernregel talar för att avyttringar till och från ett handelsbolag bör omfattas av regeln. Utredningen föreslår att en bestämmelse som medför att koncernregeln vid taxering till kommunal inkomstskatt blir tillämplig på delägare i handelsbolag som är fysisk person tas in i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL. I skenet av denna bestämmelse torde det vara klart att koncernregeln gäller vid avyttringar till och från ett handelsbolag. Regeringen gör samma bedömning.

Andelar som förvärvats genom en koncernintern överlåtelse kan av det köpande företaget komma att avyttras genom ett andelsbyte till ett företag som inte tillhör koncernen. Ett sådant andelsbyte bör inte medföra att vinsten hos det säljande företaget vid den koncerninterna överlåtelsen tas upp till beskattning. Denna vinst bör i stället beskattas när det köpande koncernföretaget avyttrar de vid andelsbytet mottagna andelarna. Bryts koncerngemenskapen mellan det säljande och köpande företaget vid den koncerninterna överlåtelsen tidigare, bör dock beskattning ske då.

Reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser gäller som nämnts också när vederlaget vid avyttringen utgörs av andelar i det köpande företaget. De bör även kunna tillämpas vid fusion vid beskattning av andelsägare i det överlåtande företaget.

Näringslivets skattedelegation har påpekat att om det koncernöverlåtna företaget fusioneras med ett annat företag skall vinsten enligt huvudregeln tas upp till beskattning hos säljaren. Delegationen anser att regleringen bör ändras så att någon skattekonsekvens inte uppkommer i detta fall.

Regeringen gjorde i lagrådsremissen följande bedömning. Genom en koncernöverlåtelse kan anskaffningsvärdet för andelarna i det koncernöverlåtna företaget höjas. Vid en fusion vid vilken detta företag går upp i ett annat företag utslöcknar de koncernöverlåtna andelarna. Om det är fråga om fusion med köparen, dvs. ägaren till andelarna i det koncernöverlåtna företaget, emitteras inte några andelar som övertar anskaffningsvärdet för de överlåtna andelarna. Det saknas i sådant fall skäl att beskatta vinsten. Ett förslag av denna innebörd togs i lagrådsremissen in i 10 § första stycket lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Bestämmelsen bör dock kompletteras för fall då vederlaget vid andelsöverlåtelsen utgått i form av andelar i det köpande företaget, eftersom anskaffningsvärdet på vederlagsandelarna utgörs av marknadsvärdet. Kompletteringen bör innebära att vederlagsandelarna behandlas som överlåtna andelar. När dessa andelar säljs kommer vinsten att beskattas.

Vinsten bör inte heller beskattas om det koncernöverlåtna företaget går upp i ett annat koncernföretag än köparen. Efter en sådan fusion bör andelarna i det övertagande företaget behandlas som koncernöverlåtna andelar.

De koncernöverlåtna andelarna kan delas ut till aktieägarna i det köpande företaget med tillämpning av Lex ASEA. Även här innebär huvudregeln att vinsten skall tas upp till beskattning. Ett företag som gör en Lex ASEA-utdelning skall enligt punkt 1 a femte stycket 2 av anv. till 22 § kommundskattelagen (1928:370), KL, inte uttagsbeskattas – under förutsättning att de utdelade andelarna inte är s.k. byggsmittade lagerandelar. Det förhållandet att andelarna först överlåts koncerninternt till ett annat företag som i sin tur gör en Lex ASEA-utdelning bör inte ge ett annat resultat. Beskattning av den koncerninterna vinsten bör därför inte ske i sådana fall. En förutsättning bör dock vara att det köpande företaget inte medges avdrag för förlust på grund av utdelningen.

En annan situation som kan förekomma är att koncernöverlåtelser görs till ett företag som sedan delas ut genom en Lex ASEA-utdelning. Koncernförhållandet mellan säljaren och köparen bryts genom en sådan utdelning varför vinsten enligt huvudregeln skall tas upp till beskattning. Det bör emellertid vara möjligt för säljaren och köparen att träffa överenskommelse om att köparen skall inträda i säljarens ställe i fråga om den uppskjutna beskattningen.

Ett villkor i koncernregeln i dess nuvarande utformning är att moderföretaget i koncernen skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Regeringen anser att även ömsesidiga livförsäkringsföretag bör kunna vara moderföretag.

Den nuvarande koncernregeln torde endast avse svenska företag. Regeringens förslag innebär att vinsten hos det säljande företaget skall beskattas när det köpande företaget säljer den överlåtna andelen till ett företag utanför koncernen eller när det köpande företaget skiljs från koncernen, t.ex. genom att andelarna i företaget säljs till en köpare som inte tillhör koncernen.

Förslaget medför att det är viktigt att man kan avgöra om ett visst företag tillhör samma koncern som det säljande företaget. Detta kan bli problematiskt i vissa fall om man släpper på villkoret att moderföretaget skall vara ett svenskt företag. Detta villkor bör därför stå kvar. När det gäller länder med vilka Sverige har slutit dubbelbeskattningsavtal torde de bestämmelser i avtalen som förbjuder vissa slag av diskriminering medföra att den omständigheten, att moderföretaget i koncernen är hemmahörande i det andra landet, inte hindrar att koncernregeln tillämpas (jfr artikel 24 punkt 5 i OECD:s modellavtal).

Har uppskov medgetts med tillämpning av en icke-diskrimineringsklausul är det inte givet att beskattning av vinsten utan vidare kan ske när någon omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag i företagsgruppen (som inte är en koncern). En bestämmelse behövs därför om att i sådana fall med koncern skall avses även utländska motsvarigheter.

Enligt 2 § 4 a mom. SIL får RSV, om inte särskilda skäl talar mot det, medge befrielse från beskattning av reavinst när ett företag avyttrar samtliga andelar i ett utländskt bolag till ett annat utländskt bolag. Som förutsättningar gäller följande:

- Det säljande företaget skall vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag.
- Det säljande företaget skall äga samtliga andelar i det köpande bolaget.
- Det köpande bolaget får inte vara skattskyldigt för inkomst från ett fast driftställe i Sverige.
- Det avyttrade bolaget skall vara hemmahörande i samma land som det köpande bolaget.
- Det avyttrade bolaget får inte – direkt eller indirekt – äga andelar i ett bolag som är hemmahörande i ett annat land med en röst- eller kapitalandel som överstiger 25 %.

Dispensregeln ersatte genom lagstiftning år 1996 en äldre liknande reglering. I förarbetena diskuterades det berättigade i en regel om definitiv skattebefrielse av det aktuella slaget (prop. 1996/97:18, s. 22 ff). Med hänsyn till att koncernregeln inte kunde tillämpas vid avyttring till utländska förvärvare och till att en tillämpning av strukturregeln krävde att andelskapitalet i det köpande företaget ökades ansågs dock en begränsad möjlighet till befrielse från beskattning motiverad.

De fall som dispensregeln tar sikte på omfattas med ett undantag av koncernregeln med den förslagna utformningen. Undantaget avser fallet att det säljande företaget ingår i en koncern i vilket moderföretaget är ett utländskt företag. I de fall när Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket moderföretaget är hemmahörande med en icke-diskrimineringsbestämmelse av den typ som finns i OECD:s modellavtal är dock koncernregeln tillämplig på grund av avtalet.

Dispensregeln passar mindre väl in i skattesystemet på grund av att en tillämpning av den leder till definitiv skattebefrielse. I de sannolikt mycket ovanliga fall då koncernregeln inte är tillämplig kan reglerna om andelsbyten användas, låt vara att en ökning av andelskapitalet erfordras. Utredningen föreslår med hänsyn till det anförda att dispensregeln tas bort. Regeringen delar denna bedömning.

Regeringens förslag: Den nya tekniken för beskattning av koncerninterna andelsöverlåtelser gäller för avyttringar fr.o.m. den 21 januari 1998 i enlighet med regeringens förslag i skrivelse 1997/98:66. För koncerninterna överlåtelser som skett under viss tid dessförinnan mot vederlag av nyemitterade andelar i det köpande företaget gäller särskilda regler för beräkning av vinsten när vederlagsandelarna säljs.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har i skrivelsen 1997/98:66 aviserat ett kommande förslag om en ändrad utformning av koncernregeln. Med hänsyn till att den nuvarande utformningen av koncernregeln i vissa hänseenden kan utnyttjas på ett inte avsett sätt föreslog regeringen i skrivelsen att utredningens förslag avseende en ny utformning av koncernregeln till vissa delar skall tillämpas på överlåtelser som sker fr.o.m. dagen efter det att skrivelsen överlämnats till riksdagen.

Regeringen fullföljer nu det förslag som aviserats i den nämnda skrivelsen om en ändrad utformning av tillämpningsområdet för koncernregeln. Förslaget föreslås gälla överlåtelser fr.o.m. den 21 januari 1998 till utgången av detta år.

Förslaget överensstämmer i allt väsentligt med den reglering som föreslås gälla för koncerninterna andelsöverlåtelser fr.o.m. den 1 januari 1999. Vinsten skall således tas upp till beskattning när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör koncernen. Upplöses det säljande företaget genom likvidation eller genom sådan fusion som avses i 24 § 2 mom. första stycket 3 SIL eller 12 kap. 1, 3 eller 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall vinsten i stället tas upp när det inträffar. Detsamma gäller om säljaren på grund av tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal erhåller hemvist i ett annat land.

Den ändrade tekniken för beskattning innebär att det gällande villkoret om att det köpande företaget skulle ha beskattats i Sverige om det omedelbart efter förvärvet av andelarna avyttrat dessa kan slopas.

Den föreslagna lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser innebär att tillämpningsområdet skall avse, allmänt uttryckt, näringsbetingade andelar. Någon sådan ändring föreslogs inte i skrivelsen. Regeringens förslag innehåller inte heller någon ändring i detta hänseende.

Sammanfattningsvis innebär förslaget att vinsten vid en koncernintern andelsöverlåtelse skall fastställas och tas upp till beskattning av det säljande företaget vid den tidpunkt som ovan angetts. Kravet att det köpande företaget skulle ha beskattats i Sverige om det omedelbart efter förvärvet sålt andelarna slopas. Regeringen föreslår ändringar i 2 § 4 mom. SIL av denna innebörd.

I skrivelsen har regeringen även aviserat att bestämmelserna i nuvarande 2 § 4 a mom. SIL skall slopas. Regeringen föreslår i propositionen även detta.

Regeringen har i skrivelsen anfört att det för att förhindra att koncernregeln utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla definitiva skattelättnader är angeläget att den ändrade regleringen med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på avyttringar fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 21 januari 1998.

Har en koncernintern överlåtelse skett före den 21 januari 1998 och har vederlaget utgjorts av nyemitterade andelar i det köpande företaget är det möjligt att avyttra vederlagsandelarna utan beskattning eller med i vart fall en lägre skattepliktig reavinst även efter den dag koncernregeln i den nya utformningen skall tillämpas. Reavinsten vid försäljning av vederlagsandelarna beräknas ju som nämnts med utgångspunkt i marknadsvärdet på de avyttrade andelarna vid tidpunkten för den koncerninterna överlåtelsen.

Det finns skäl att anta att koncerninterna överlåtelser i viss omfattning skett som ett led i en planering inför förestående externa försäljningar. Med hänsyn härtill gjorde regeringen i skrivelsen den bedömningen att en särskild bestämmelse behövs för att säkerställa att den latent skatteskuld som uppkommit vid en koncernintern överlåtelse beskattas. Bestämmelsen – som är av övergångskaraktär – bör vara tillämplig när ett företag (*företag 1*) till ett annat koncernföretag som är ett aktiebolag (*företag 2*) före den 21 januari 1998 överlåtit andelar med stöd av 2 § 4 mom. tionde stycket SIL mot vederlag av nyemitterade aktier i det köpande företaget. När företag 1 avyttrar vederlagsaktierna bör vid beräkning av reavinsten som anskaffningsvärde anses det anskaffningsvärde som gällde för de andelar som avyttrats vid den koncerninterna överlåtelsen. Motsvarande gäller om endast en del av vederlagsaktierna avyttras. En förutsättning för att den särskilda övergångsbestämmelsen skall tillämpas bör i första hand vara att företag 2 alltså innehar de överlåtna andelarna.

För att det inte skall bli fråga om ett extra beskattningsled bör anskaffningsvärdet hos företag 2 för de överlåtna andelarna justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för den koncerninterna överlåtelsen. Denna justering sker alltså först när företag 1 avyttrar de nyemitterade aktierna.

Den särskilda övergångsbestämmelsen bör vara tillämplig inte endast i de fall företag 2 har andelarna i behåll utan även om företaget har avyttrat andelarna om överlåtelsen skett till underpris. I sådant fall skall i stället justering av anskaffningsvärdet ske hos det företag som då innehar andelarna.

Med utgångspunkt i exemplet i avsnitt 7.1 kan den särskilda bestämmelsen illustreras enligt följande.

Företaget A säljer aktierna i B till D. Om B vid denna tidpunkt fortfarande äger andelarna i C skall A:s anskaffningsvärde för de nyemitterade aktierna i B utgöras av anskaffningsvärdet för de andelar i C som tidigare överlåtits till B. B:s anskaffningsvärde för andelarna i C justeras till marknadsvärdet på dessa vid tidpunkten för den koncerninterna överlåtelsen.

Den särskilda bestämmelsen bör gälla endast om den koncerninterna överlåtelsen ägt rum efter utgången av år 1996. Prop.1998/99:15

Regeringen anser att även denna bestämmelse med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § regeringsformen bör tillämpas om vederlagsandelarna avyttras dagen efter avlämnandet av denna skrivelse eller senare.

8.1 Fusion

Regeringens förslag: En generell reglering av såväl svenska som internationella fusioner införs. Regleringen innebär att det överlåtande företaget inte beskattas. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Regleringen omfattar även fissioner.

FSU:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningens förslag innebär dock att, utom utländska skadeförsäkringsföretag, även investmentföretag samt bostadsföreningar och bostadsaktiebolag undantas från fusionslagens tillämpningsområde.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i frågan tillstyrker att en generell lagstiftning om fusioner införs. Synpunkter på vissa delar av förslaget har framförts av främst *RSV*, *Byggentreprenörerna* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*.

Bakgrund till regeringens förslag: Civilrättsliga regler om fusioner mellan svenska aktiebolag finns i 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385), *ABL*. Liknande regler finns även för fusioner mellan svenska företag av andra associationsformer.

En skattemässig reglering som syftar till att underlätta fusioner mellan svenska företag finns i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, *SIL*. Även i vissa andra lagar, t.ex. lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, *UAL*, finns skatteregler om fusioner.

Någon särskild skattemässig definition av fusion finns inte i 2 § 4 mom. *SIL*. I stället anges att bestämmelserna om fusion i momentet gäller vid vissa uppräknade typer av fusioner. Det är fråga om följande:

1. Fusion enligt 14 kap. 22 § *ABL*. Ett helägt dotteraktiebolag går upp i sitt moderaktiebolag.
2. Fusion enligt 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (absorption, kombination resp. ett helägt dotteraktiebolag till en ekonomisk förening går upp i föreningen).
3. Fusion enligt 11 kap. 1 och 18 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618) (absorption och kombination resp. ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderföretag).
4. Fusion enligt 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619) (absorption, kombination resp. ett helägt dotteraktiebolag till en sparbank går upp i banken).
5. Fusion enligt 10 kap. 1, 2 och 8 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker (absorption, kombination resp. ett helägt dotteraktiebolag till en medlemsbank går upp i banken) och
6. Fusion enligt 15 a kap. 1 och 18 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713) (gäller försäkringsaktiebolag; absorption och kombination resp. ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderföretag).

(Vid *absorption* går ett eller flera överlåtande företag upp i ett övertagande företag. *Kombination* innebär att två eller flera överlåtande företag går upp i ett övertagande företag som de bildar.)

Fusion enligt 14 kap. 1 § ABL (absorption och kombination) omfattas inte av reglerna i 2 § 4 mom. SIL.

Ett genomgående inslag i de civilrättsliga definitionerna i de nämnda lagrummen är att det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Vid absorption och kombination enligt ABL, bankaktiebolagslagen och försäkringsrörelselagen utges fusionsvederlaget till aktieägarna i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen. Motsvarigheten till detta vid absorption och kombination enligt lagarna om ekonomiska föreningar och om medlemsbanker är att medlemmarna i ett överlåtande företag blir medlemmar i det övertagande företaget (en medlemsbank är en särskilt reglerad form av ekonomisk förening). Sparbanker saknar ägare eller liknande intressenter. I fråga om absorption eller kombination enligt sparbankslagen förekommer därför inte något fusionsvederlag eller dylikt.

Fusionsvederlaget vid absorption och kombination enligt ABL, bankaktiebolagslagen och försäkringsrörelselagen skall utgöras av aktier eller kontanter eller en kombination av båda.

I fråga om fusion enligt 14 kap. 22 § ABL och de andra slag av fusioner som anges i 2 § 4 mom. SIL finns det ett antal bestämmelser i momentet som syftar till skattemässig kontinuitet. I det följande refereras bestämmelserna i punktform i den ordning de förekommer i lagtexten.

1. Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till ett högre värde än det värde, som gäller i beskattningsavseende för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt.
2. Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwill natur övertagits, skall vid beräkning av värdeminskningsskatt och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en skattskyldig.
3. Har inventarier eller andra tillgångar, som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning, övertagits och har dessa tillgångar i det övertagande företags räkenskaper tagits upp till ett högre värde än vad som följer av punkt 2, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att skillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av de två närmast följande beskattningsåren.
4. Har skog övertagits, skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en skattskyldig.
5. Har betalningsansvar för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna, skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget skall prövas

med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

6. Fusionen skall inte leda till skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen, skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommit anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en skattskyldig.
7. Enligt 2 § 14 mom. SIL gäller följande. I fråga om juridiska personer utom dödsbon medges avdrag för förlust vid avyttring av aktier och tillgångar, som behandlas som aktier i reavinsthänseende, endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott, behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av aktier e.d. Begränsningen gäller inte för näringsbetingade tillgångar. Bestämmelserna brukar kallas för "aktiefällan". Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott, som avses i 2 § 14 mom. SIL, som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om det övertagande företaget var ett fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen äger rum eller det överlåtande företaget var ett sådant företag vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom fusionen, krävs dock att det övertagande företaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten.
8. I samband med sådana fusioner, som de aktuella reglerna gäller för, skall uttagsbeskattning av det överlåtande företaget inte ske.

Bestämmelser om fusion finns även i en del andra skatteförfattningar än SIL. Enligt 12 § UAL skall vid tillämpning av lagen det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. En viss begränsning, som hänger samman med den s.k. koncernbidragsspärren, föreligger dock. Liknande kontinuitetsregler finns i 7 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Vad gäller fusioner mellan svenska och utländska företag lade EU-kommissionen år 1985 fram ett förslag till ett tionde bolagsdirektiv om internationella fusioner mellan företag i olika EG-länder (O.J. 85/C 23/11). Förslaget har ännu inte antagits. För närvarande är det inte möjligt att genomföra fusioner mellan svenska och utländska företag.

Trots att det av civilrättsliga skäl inte går att genomföra fusioner mellan företag i olika EG-länder förpliktas medlemsstaterna i ett direktiv, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG), att i sina lagstiftningar införa sådana skattemässiga regler som föreskrivs i direktivet i syfte att underlätta internationella fusioner. I Sverige har regler som baseras på direktivet införts genom lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (*IGOL*).

Med *internationell fusion* avses enligt *IGOL* ett förfarande som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat företag.
2. Det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation.
3. Vederlag till andra andelsägare i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen än det övertagande företaget skall utgå i form av andelar i det övertagande företaget. Som vederlag får även lämnas pengar. Kontant ersättning får dock inte överstiga 10 % av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag.

Enligt 8 § IGOL skall vid en internationell fusion det överlåtande företaget inte beskattas eller medges avdrag för förlust. Det övertagande företaget inträder enligt 9 § IGOL i det överlåtande företags ställe vid beräkning av beskattningsbar inkomst med i lagen angivna undantag.

Skälen för regeringens förslag: Den grundläggande idén med en reglering för de deltagande företagen som syftar till att skattemässigt underlätta fusioner är att fusionen inte skall utlösa beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges uppskov med beskattningen genom att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation – skattemässig kontinuitet råder mellan det överlåtande och det övertagande företaget. Detta uttrycks enkelt och rakt på sak i IGOL, medan i 2 § 4 mom. SIL i princip detsamma uttrycks på ett omständligt och delvis otympligt sätt. Utredningens förslag är att de gällande regleringarna av beskattningen av de deltagande företagen vid fusioner i 2 § 4 mom. SIL och IGOL ersätts av en enhetlig reglering som bygger på lagstiftningstekniken i IGOL. Enligt förslaget skall regleringen tas in i en särskild lag, lagen om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (*fusionslagen*).

Bortsett från villkoret om beskaffenheten av fusionsvederlaget täcker definitionen i IGOL definitionerna i de lagrum som anges i 2 § 4 mom. SIL. Utredningen föreslår med hänsyn härtill att begreppet fusion i de enhetliga reglerna utformas efter mönster av definitionen i IGOL. I definitionen bör dock inte tas in något villkor om beskaffenheten av fusionsvederlaget. Närmare bestämt bör med fusion avses en ombildning som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av ett annat företag.
2. Det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation.
3. Äger inte det övertagande företaget samtliga andelar i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen, skall fusionsvederlaget betalas till andelsägarna i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen (andra andelsägare än det övertagande företaget).

FAR anser att övervägande skäl talar för att anknyta definitionen av fusion till bestämmelserna i aktiebolagslagen eftersom det då framgår klart i vilka fall reglerna är tillämpliga. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala*

universitet ser många fördelar med att ett gemensamt regelsystem för svenska och internationella förhållanden tillskapas. Fakultetsnämnden vill dock framhålla att en sådan gemensam reglering innebär att fusionsdirektivets regler därigenom får genomslag även i den lagstiftning som gäller för rent nationella förhållanden.

Regeringen gör följande bedömning. En direkt anknytning till bestämmelserna i aktiebolagslagen kräver en särskild reglering för bl.a. internationella fusioner. En generell reglering enligt utredningens förslag ger lagtekniskt en enhetlig och överskådlig lösning. Eftersom definitionerna utformas med utgångspunkt bl.a. i de civilrättsliga fusionsreglerna i aktiebolagslagen bör någon osäkerhet om tillämpningsområdet inte uppkomma. Utredningens förslag bör därför genomföras och bestämmelserna bör som föreslagits tas in i en särskild lag. Av tekniska skäl bör dock det tredje villkoret i förslaget till definition i stället utformas som ett villkor för att undantag från omedelbar beskattning skall medges.

Lagrådet har vid sin granskning av förslaget kommenterat användningen av termen uppskov. Enligt Lagrådets mening bör den termen inte användas för fusioner eftersom den ursprunglige ägaren i dessa fall inte träffas av någon ytterligare beskattning. Det här är i stället fråga om ett undantag från beskattning. Regeringen har på det sätt Lagrådet förordat utformat bestämmelserna med utgångspunkt i att det är fråga om ett undantag från beskattning.

Regeringen konstaterar att förslaget med en gemensam reglering torde få den konsekvens som Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet påpekat, nämligen att tolkningen av den svenska lagstiftningen kan komma att påverkas av innehållet i fusionsdirektivet och av EG-domstolens praxis. Att en sådan tolkning kan bli aktuell framgår av EG-domstolens dom den 17 juli 1997 i Leur-Bloem-målet (C-28/95). Regeringen delar fakultetsnämndens uppfattning att det på nuvarande stadium kan vara svårt att överblicka konsekvenserna av detta men anser ändå att fördelarna med en generell reglering överväger.

Det som i den följande framställningen sägs om "överlåtande företag" gäller, om det finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa.

8.1.1 Innebörden av undantag från beskattning

Enligt utredningens mening ligger det närmast till hands att i skattehänseende uppfatta en fusion som en avyttring av det överlåtande företags tillgångar, vid vilken vederlaget består av att det övertagande företaget övertar ansvaret för det överlåtande företags skulder och andra förpliktelser. Ett alternativt synsätt är att även fusionsvederlaget utgör vederlag – man skulle se saken så att det överlåtande företaget egentligen är berättigat till fusionsvederlaget men att detta genom regleringen i – såvitt gäller aktiebolag – 14 kap. 1 § ABL styrs över till ägarna (före en lagändring med verkan fr.o.m. år 1995 erlades fusionsvederlaget till det överlåtande företaget, som sedan skiftade ut det till aktieägarna).

Finns det övervärden i det överlåtande företaget, innebär utredningens synsätt – att vederlaget utgörs av värdet av övertagandet av ansvaret för förpliktelserna – att uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av

anvisningarna till 22 § KL aktualiseras (i frånvaro av särskilda regler som de i 2 § 4 mom. SIL och i IGOL). Föreligger det särskilda skäl mot uttagsbeskattning, blir resultatet skattemässig kontinuitet mellan det överlåtande och det övertagande företaget i den meningen att det övertagande företaget anses ha anskaffat de överlåtna tillgångarna för värdet av ansvarsövertagandet.

Regeringen delar utredningens bedömning av innebörden av en fusion. Fusionsvederlaget är således inte att betrakta som vederlag vid avyttring av det överlåtande företags tillgångar.

Utredningen har funnit att två huvudalternativ för uppskov bör övervägas närmare.

Enligt det ena, *alternativ 1*, beskattas det överlåtande företaget för det beskattningsår som avslutas genom fusionen. Hänsyn tas till bl.a. in- och utgående balansposter (lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter samt avsättningar, jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL). De utgående posterna grundas på förhållandena omedelbart innan det överlåtande företaget upplöses. Själva fusionen medför däremot inte någon beskattning. De utgående posterna hos det överlåtande företaget behandlas som ingående poster hos det övertagande företaget. I övrigt inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation sådan denna blir genom taxeringen för det nämnda beskattningsåret. Det gäller t.ex. i fråga om inventarier beträffande anskaffningstidpunkter, anskaffningskostnader och gjorda avdrag för värdeminskning.

Alternativ 2 innebär att det överlåtande företaget inte beskattas för inkomst under det beskattningsår som avslutas genom fusionen. Det övertagande företaget inträder helt i det överlåtande företags skattemässiga situation. Bl.a. skall det övertagande företaget anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. Inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen äger rum beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget för det beskattningsår som avslutas genom fusionen och de utgående balansposterna hos det övertagande företaget.

Enligt utredningens bedömning går det knappast att med säkerhet avgöra om kontinuiteten enligt 2 § 4 mom. SIL avser alternativ 1 eller 2. Samma osäkerhet vidlåder fusionsbestämmelserna i IGOL. Under senare tid torde dock uppfattningen att det är fråga om kontinuitet enligt alternativ 1 ha blivit vanlig.

I bokföringslagen (1976:125) eller annan redovisningslagstiftning finns det inte någon särskild reglering av hur redovisningen skall gå till vid fusion. Några rekommendationer av Bokföringsnämnden e.d. finns inte heller. En tveksam punkt är t.ex. följande. Enligt 14 kap. 20 § ABL övergår ett överlåtande aktiebolags tillgångar och skulder, med undantag för eventuellt skadeståndsanspråk mot styrelseledamöterna m.fl., till det övertagande bolaget samtidigt som det överlåtande bolaget upplöses genom att anmälan av fusionen registreras. Innebär detta att det inte finns några poster att redovisa i den utgående balansräkningen [jfr 3 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554)]? Eller skall balansräkningen avse

förhållandena omedelbart innan det överlåtande bolaget upplöses genom att anmälan av fusionen registreras? Till bilden hör också att fusionen kan avse verksamheter som bedrivs i andra länder som kan ha andra förfaranderegler och redovisningsregler beträffande fusioner än Sverige.

Utredningen kommer till slutsatsen att det inte finns någon fast grund att stå på vad gäller redovisningen. Med hänsyn härtill anser utredningen att skattereglerna bör utformas så att de fungerar oavsett hur redovisningen görs. I fråga om *alternativ 1* innebär detta att beskattningen grundas på det verkliga bokslutet om ett sådant upprättas och avser förhållandena omedelbart innan det överlåtande företaget upplöses. Kan beskattningen inte grundas på ett sådant bokslut får i stället ett särskilt skattemässigt bokslut upprättas.

I fråga om *alternativ 2* aktualiseras inte hänsynstagande till ett bokslut, eftersom inkomstberäkningen inte grundas på förhållandena vid fusions-tillfället.

Något fiskalt intresse av att särskilja det överlåtande och det övertagande företags inkomster finns inte utom möjligen i ett hänseende. Om inkomsterna inte särskiljs, kan ett upplupet underskott hos det ena företaget komma att utjämnas mot ett överskott hos det andra företaget (beträffande underskott från det närmast föregående beskattningsåret, se avsnitt 5.3.3.3). I vissa fall kan på så sätt en resultatutjämnning komma till stånd genom en fusion som inte skulle ha kunnat ske genom koncernbidrag, på grund av villkoret i koncernbidragsreglerna i 2 § 3 mom. SIL att ett dotterföretag skall ha varit helägt under hela beskattningsåret för både givaren och mottagaren.

En liknande problemställning finns i fråga om underprisöverlåtelser. Utredningens förslag innebär här att uttagsbeskattning kan underlåtas vid en underprisöverlåtelse även om säljaren inte kan ge koncernbidrag till köparen om det är fråga om överlåtelse av hela verksamheten eller en verksamhetsgren. Utredningen finner inte skäl föreligga för annan bedömning vid fusion.

Alternativ 2 är det enklaste och tillämpas, enligt vad utredningen erfarit, ofta i praktiken. Utredningen föreslår att regleringen av kontinuiteten utformas enligt detta alternativ. Utredningens förslag innebär att det överlåtande företaget inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller för det beskattningsår som avslutas genom denna. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation om inte annat särskilt anges. Detta innebär att det övertagande företaget i beskattningshänseende skall anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget.

RSV avstyrker förslaget. Enligt verkets uppfattning bör det krävas att koncernbidragsrätt föreligger för att ett resultat som har genererats hos ett annat företag ska få övertas. Verket anser också att ett sådant synsätt torde ligga i linje med gällande praxis. Utredningens förslag innebär att en ytterligare möjlighet till inkomstutjämnning skapas. Ett annat skäl mot att utvidga möjligheterna till retroaktiva övertaganden är att motsvarande möjligheter inte föreligger när det gäller mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. FAR instämmer i att tekniken för uppskov bör utformas enligt

utredningens förslag. Skälet för det är främst praktiska hänsyn. Föreningen konstaterar att en lösning enligt alternativ 1 förutsätter någon typ av bokslut i anslutning till fusionen. Eftersom registreringsdagen är avgörande går det inte för företaget att förutse när fusionen kommer att inträda.

Regeringen gör följande bedömning. I förslaget beträffande underprisöverlåtelser uppställs vissa villkor vid överlåtelse till en förvärvare som är i underskottsposition. Därmed avses att företaget har rätt till avdrag för underskott från föregående beskattningsår. Däremot beaktas av enkelhetsskäl inte underskott som kan komma att redovisas det innevarande beskattningsåret. Utredningens förord för alternativ 2 ligger i linje med det förslaget. Förslaget har också praktiska fördelar. Det bör därför genomföras.

Förslaget föranleder en ändring i 2 § 1 mom. fjärde stycket SIL av innebörd att beskattningsåret för det övertagande företaget såvitt avser den övertagna verksamheten utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.

Den föreslagna kontinuiteten innebär vidare bl.a. att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lagertillgångar eller reavinsttillgångar) hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget. Hos detta företag kan ett karaktärsbyte aktualiseras om en övertagen tillgång används på ett annat sätt än som varit fallet hos det överlåtande företaget. Situationen blir då i fråga om tillgången densamma som om denna legat kvar i det överlåtande företaget och övergången till en annan användning av tillgången skett hos det företaget.

Det finns anledning att i detta sammanhang beröra fallet att ett dotterföretag, B, som förvaltar fastigheter som bebyggt av dess byggnadsrörelsedrivande moderföretag, A, genom fusion går upp i A. Före fusionen utgör A:s andelar i B lagertillgångar och B:s fastigheter reavinsttillgångar. Förutsättningarna överensstämmer i princip med dem som förelåg i RÅ 1994 ref. 16. Till följd av en särskild reglering i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL rörande fastigheter som anskaffas av den som bedriver byggnadsrörelse blir fastigheterna – i frånvaro av en generell kontinuitetsregel i 2 § 4 mom. SIL – enligt gällande rätt lagertillgångar hos A. Av rättsfallet följer att A anses genom fusionen avyttra andelarna i B mot ett vederlag som motsvarar marknadsvärdet av fastigheterna minskat med de övertagna skulderna. A anses ha förvärvat fastigheterna till marknadsvärde.

Enligt den av utredningen föreslagna kontinuiteten kommer fastigheterna i stället att bibehålla karaktären av anläggningstillgångar hos A samtidigt som andelarna i B som utgör lagertillgångar utslöcknar. Hos A kommer således lagertillgångar i form av andelar i B att ersättas av reavinsttillgångar i form av fastigheterna. Med hänsyn till att en reavinst vid avyttring av fastigheterna kommer att beskattas fullt ut som intäkt av näringsverksamhet – enligt förslaget i avsnitt 5.3.3.4 – anser utredningen att beskattningskonsekvenserna är godtagbara.

RSV anser att det uttryckligen bör anges att kontinuitetsregeln vid fusion har företräde framför reglerna i 21 § KL om förvärv av fastighet av

skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vidare behöver det enligt RSV klargöras huruvida ett fastighetsförvaltande företag som genom en fusion övertagit en omsättningsfastighet därefter skall anses bedriva byggnadsrörelse på grund av bestämmelsen i punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 21 § KL.

Regeringen gör följande bedömning. Den föreslagna särskilda skattemässiga regleringen av fusioner har företräde framför reglerna i bl.a. 21 § KL. I fråga om bestämmelsen i punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 21 § KL gäller att skattskyldig som enligt bestämmelserna i bl.a. den aktuella anvisningspunkten innehar omsättningstillgång skall anses – beroende på omständigheterna – bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Ett fastighetsförvaltande företag som innehar en fastighet som utgör omsättningstillgång på grund av kontinuitetsbestämmelsen i fusionslagen kan enligt regeringens uppfattning inte anses inneha en omsättningstillgång ”enligt bestämmelserna i” den nämnda anvisningspunkten. Enbart ett sådant innehav medför således inte att ett företag skall anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Byggentreprenörerna anser att utredningen inte fullt ut har analyserat byggkoncernernas skattesituation med avseende på aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag som utgör omsättningstillgångar i moderbolaget. Utredningens förslag innebär att en fusion skall kunna genomföras utan skattekonsekvenser. Någon ändring föreslås dock inte i de regler som innebär skatteplikt för utdelning från ett fastighetsförvaltande dotterbolag. *Byggentreprenörerna* anser vidare att förslaget innebär ett ingrepp i nuvarande ordning där byggnadsrörelsedrivande företag först kunnat förvärva ett fastighetsförvaltande bolag och sedan fusionera företaget varefter fastigheterna ansetts övertagna till marknadsvärdet. Detta är också en logisk följd av att aktierna i bolaget anses vara ett substitut för fastigheterna. Utredningens förslag innebär att det övertagande bolaget som anskaffningskostnad får tillgodoräkna sig ett många gånger mycket lågt, historiskt, värde trots att det faktiska anskaffningsvärdet, uttryckt genom köpeskillingen för aktierna, är betydligt högre och motsvarar marknadsvärdet vid den aktuella tidpunkten. *Byggentreprenörerna* motsätter sig ett införande av regler som får de nu beskrivna konsekvenserna. Förbundet vill fästa uppmärksamheten på de särskilda reglerna för byggnadsrörelse och den hemställan förbundet gjort om en översyn av dessa bestämmelser. *Fastighetsägareförbundet* har uppfattat förslaget så att fastigheter som utgör anläggningstillgångar i det överlåtande företaget bibehåller denna karaktär även om det övertagande företaget äger fastigheter som utgör omsättningstillgångar. Förbundet anser att detta bör gälla även om det övertagande företaget bedriver handel med fastigheter. Vidare ansluter sig förbundet till de synpunkter som framförts av *Byggentreprenörerna*.

Regeringen gör följande bedömning. Rättsfallet RÅ 1994 ref. 16 synes medföra de av *Byggentreprenörerna* angivna konsekvenserna när ett företag som bedriver byggnadsrörelse förvärvar ett fastighetsförvaltande företag som sedan fusioneras med byggnadsföretaget. Å andra sidan följer även av rättsfallet att en skattepliktig reavinnt uppkommer om byggnadsföretaget innehaft andelarna i det fastighetsförvaltande företaget en längre tid och fastigheterna har stigit i värde efter förvärvet. Enligt regeringens

förslag utlöses inte beskattning i denna situation. Frågan har således flera aspekter. Det är lämpligt att den analyseras närmare i samband med den översyn av de särskilda reglerna för byggnadsrörelse som skall företas (dir. 1998:55). I avvaktan på detta bör utredningsförslaget genomföras.

8.1.2 Villkor för undantag från beskattning

Några särskilda villkor för uppskov uppställs inte i 2 § 4 mom. SIL – det räcker att fusionen omfattas av uppräknningen av fusioner i lagrummet.

I definitionen av fusion i IGOL finns, som tidigare berörts, ett villkor om beskaffenheten av fusionsvederlaget som kan uppfattas som en särskild förutsättning för kontinuitet. Det krävs att vederlaget skall bestå av andelar i det övertagande företaget. Ett kontantvederlag på högst 10 % av det nominella värdet på de andelar som lämnas som vederlag godtas dock.

Företag

Såvitt gäller svenska företag bör de enhetliga reglerna om fusion gälla för aktiebolag, bank- och försäkringsaktiebolag, ekonomiska föreningar (inkl. medlemsbanker) och sparbanker.

När det gäller utländska företag anser regeringen att de överväganden som gjorts i avsnitt 6.2.2 i fråga om vilka subjekt som kan komma i fråga som köpare vid ett andelsbyte är tillämpliga även beträffande fusioner. Huvudregeln bör således vara att företaget skall vara ett utländskt bolag i den mening som anges i 16 § 2 mom. SIL. Det kan möjligen förekomma att ett företag som är hemmahörande i ett EG-land omfattas av fusionsdirektivet trots att det inte är ett utländskt bolag. Även sådana företag bör kunna vara överlåtande eller övertagande företag vid en fusion.

Som en motsvarighet till vad som gäller enligt förslaget om underprisöverlåtelser föreslår utredningen att de enhetliga reglerna om fusion inte skall gälla beträffande bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag, investmentföretag eller utländska skadeförsäkringsföretag. Med hänsyn till de särskilda beskattningsregler som gäller för dessa företag anser utredningen att lösningen är förenlig med fusionsdirektivet.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har framfört synpunkter på förslaget i denna del och bl.a. tagit upp frågan om det är förenligt med fusionsdirektivet att utesluta vissa företagsformer från tillämpningsområdet för fusionsbestämmelserna. Fakultetsnämnden har hänvisat till EG-domstolens dom i Leur-Bloem-målet som enligt fakultetsnämndens mening kraftigt torde ha beskurit möjligheterna att med hänvisning till artikel 11 i direktivet av skatteflyktsskäl generellt undanta vissa transaktioner från direktivets tillämpningsområde.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning i fråga om behovet av att göra undantag för vissa företagsformer. Undantagen är inte motiverade av skatteflyktsskäl utan av att de aktuella skattesubjekten beskattas enligt särskilda regler som medför att kontinuitet i beskattningen inte går att upprätthålla. Undantagen får därför anses förenliga med fusionsdirektivet. Regeringen anser emellertid att möjlighet till uppskov bör finnas när ett

bostadsaktiebolag eller en bostadsförening går upp i en bostadsrättsförening som skatterättsligt utgör en bostadsförening. I dessa fall är det fråga om fusion mellan två skattesubjekt som beskattas på samma sätt. Det skulle även kunna övervägas att medge undantag från beskattningen om ett utländskt skadeförsäkringsföretag går upp i ett annat. Regeringen har emellertid nyligen tillkallat en särskild utredare som bl.a. skall göra en översyn av beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag (dir. 1998:74). I avvaktan på resultatet av denna översyn bör dessa företag inte tas med i fusionsregleringen. I fråga om investmentföretag behövs inte några särskilda regler beroende på den avskattningsregel som finns i 2 § 10 mom. SIL (jfr kap. 13). Regeringen redovisar i författningskommentaren till 10 § fusionslagen närmare konsekvenserna av en fusion där ett investmentföretag ingår som ett överlåtande företag.

Skattskyldighet

Den situation som regleras i IGOL är – bortsett från det specialfall som behandlas i avsnitt 8.4 – att ett företag som är hemmahörande i Sverige genom fusion går upp i ett företag som är hemmahörande i ett annat Emland. Kontinuitet medges endast till den del de överlåtna tillgångarna och förpliktelserna knyts till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande företaget. Inkomst från driftstället får inte vara undantagen från beskattning här genom ett dubbelbeskattningsavtal.

Förutsättningar för att svensk beskattning överhuvudtaget skall aktualiseras vid en fusion är att det överlåtande företaget har varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten. Ett villkor för kontinuitet enligt de enhetliga reglerna bör vara att det övertagande företaget blir skattskyldigt här för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för och att inkomsten inte blir undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal. Kontinuiteten bör gälla endast för verksamhet av detta slag.

Längden av räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten

Regeringens förslag medför att kontinuitet vid fusion bl.a. skall innebära att beskattningsåret för det övertagande företaget såvitt avser den överlåtna verksamheten skall utgöras av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Detta aktualiserar ett villkor om beskattningsårets längd såvitt avser den överlåtna verksamheten.

Enligt 12 § bokföringslagen får aktiebolag m.fl. juridiska personer tillämpa brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret omfatta kortare tid än 12 månader eller utsträckas till att omfatta högst 18 månader. Avkortning av räkenskapsåret får också

göras om bokföringsskyldigheten upphör. Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I andra fall krävs tillstånd av skattemyndigheten för omläggning av räkenskapsåret. Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Vid en fusion kan beskattningsåret för den överlåtna verksamheten komma att omfatta en längre period än 18 månader. Antag t.ex. att räkenskapsåret för det överlåtande företaget är kalenderåret och för det övertagande företaget tiden den 1 september–den 31 augusti samt att fusionen sker den 1 november. Räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten blir då tiden den 1 januari–den 31 augusti följande år, dvs. 20 månader. Läggs räkenskapsåret för det övertagande företaget om till kalenderår genom förlängning av det brutna räkenskapsåret, blir räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten 24 månader.

Enligt utredningens uppfattning bör det normalt inte godtas att räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten kommer att överstiga 18 månader, eftersom det skulle möjliggöra oönskade skattekrediter. I praktiken bör det i allmänhet inte erbjuda större svårigheter för de inblandade företagen att genom val av tidpunkt för fusionen eller förkortning av ett brutet räkenskapsår hos det övertagande företaget uppfylla villkoret. Konsekvensen av längre räkenskapsår för den överlåtna verksamheten bör vara att skattemässig kontinuitet inte medges. Föreligger särskilda skäl, bör dock skattemyndigheten kunna medge att räkenskapsåret får överstiga 18 månader. Medgivande bör kunna lämnas i fall där det av affärsmässiga skäl framstår som olämpligt att arrangera fusionen så att villkoret uppfylls.

RSV avstyrker förslaget att beskattningsåret efter dispens skall kunna komma att överstiga 18 månader. Verket anser att dispensregler innebär ett komplicerande inslag i skattelagstiftningen för såväl skatteförvaltningen som för de skattskyldiga. RSV anför också att det civilrättsligt inte torde finnas någon möjlighet att ha ett räkenskapsår som överstiger 18 månader. FAR avstyrker villkoret att räkenskapsåret inte får överstiga 18 månader. Föreningen anser att det inte är möjligt att helt styra över när en fusion genomförs. Tidpunkten påverkas bl.a. av Patent- och Registreringsverkets registrering som ligger utanför bolagets kontrollmöjlighet. Föreningen understryker också att det nya skattekontosystemet innehåller utökade möjligheter att debitera preliminär F-skatt, något som minskar risken för obehöriga skattekrediter.

Regeringen redovisade i lagrådsremissen följande bedömning. Ett krav att räkenskapsåret i normalfall inte får överstiga 18 månader bör finnas. Som tidigare nämnts finns det i bokföringslagen eller annan lagstiftning inte någon särskild reglering av hur redovisningen skall gå till vid fusion. Oberoende av vad den civilrättsliga regleringen kan ha för innebörd i fråga om räkenskapsår vid fusion gäller emellertid enligt förslaget att beskattningsåret för det övertagande företaget såvitt avser den övertagna verksamheten skall utgöras av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Detta aktualiserar att ställning tas till om ett längre

beskattningsår än 18 månader bör kunna medges i vissa fall. I fall som anges av utredningen bör skattemyndigheten kunna medge att beskattningsåret får överstiga 18 månader.

Lagrådet har vid sin granskning av förslaget uttalat att det framstår som systemfrämmande att det övertagande företaget ett och samma år skall taxeras för resultatet av dels sin egen verksamhet, dels det överlåtande företags verksamhet avseende ett annat beskattningsår. Enligt Lagrådet kan bestämmelsen ge upphov till tillämpningsproblem, särskilt i förhållande till den dispensmöjlighet som i lagrådsremissen finns i 11 §. Lagrådets uppfattning är att vissa problem bortfaller om dispensregeln slopas. Såvitt Lagrådet kan finna bör företag som ämnar genomföra en fusion eller fission utan några egentliga olägenheter kunna planera ombildningen så att behov av längre beskattningsår än arton månader inte uppkommer.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning att dispensregeln bör kunna undvaras. Det förhållande att det övertagande företaget skall redovisa resultatet i det överlåtande företaget innebär i de fall räkenskapsåren för de två företagen inte överensstämmer att åtskillnad måste göras vid beräkning av värdeminskningssavdrag mellan inventarier som tillhör det övertagande företags verksamhet och inventarier som tillhör den övertagna verksamheten. Det gäller emellertid endast vid det första bokslutet efter fusionen. Sammantaget anser regeringen att förslaget bör fullföljas med det undantaget att någon dispensregel inte föreslås

Övrigt

Något ytterligare villkor för undantag från beskattning, t.ex. avseende fusionsvederlaget, behövs inte enligt utredningens uppfattning. Regeringen instämmer i denna bedömning. Frånvaron av andra villkor än de angivna, i förening med definitionerna av fusion och företag, innebär att systemet blir oberoende av nationaliteten ("hemmahörigheten") hos de överlåtande och förvärvande företagen. Antag t.ex. att ett danskt företag går upp i ett annat danskt företag genom fusion enligt danska regler och att en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige. Under förutsättning att båda företagen är utländska bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL eller ett sådant företag som omfattas av fusionsdirektivet, medges kontinuitet såvitt avser verksamheten i Sverige. Fusioneras två svenska företag, medges kontinuitet även för sådan verksamhet som bedrivs utomlands, såvida inkomst från verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige genom dubbelbeskattningsavtal (i det fallet aktualiseras överhuvudtaget inte beskattning i Sverige av det överlåtande företaget).

Vidare saknar det betydelse om utländska företag som fusionerar är hemmahörande i EG-länder eller i andra länder (frånsett att definitionerna av företag är delvis olika).

8.1.3 Särskilda frågor

Räkenskapsenlig avskrivning och lagervärdering

En av förutsättningarna för rätt till avdrag för värdeminskning enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning är enligt punkt 13 första stycket av anvisningarna till 23 § KL att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. I frånvaro av en särskild bestämmelse skulle därför det övertagande företaget förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning om övertagna inventarier och tillgångar som behandlas som inventarier i värdeminskningshänseende i företagets räkenskaper togs upp till ett högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget.

I 2 § 4 mom. fjärde stycket SIL finns en regel om att ett övertagande företag vid en fusion inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning i denna situation, under förutsättning att skillnaden mellan värdena tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av de två närmast följande beskattningsåren. En bestämmelse av samma slag finns i 11 § IGOL. En motsvarande bestämmelse bör tas in i de enhetliga reglerna om fusion.

Avdraget för avskrivning får uppgå till högst 30 % för år räknat. I det fall att räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår blir räkenskapsåret för den övertagna verksamheten längre än för den gamla verksamheten hos det övertagande företaget. Av regleringen följer att den högsta tillåtna avdragssatsen för den övertagna verksamheten på grund härav kommer att överstiga avdragssatsen för den gamla verksamheten.

I 2 § 4 mom. andra stycket SIL finns en bestämmelse som innebär att om lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till ett högre värde än det värde, som gäller i beskattningsavseende för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt. Bestämmelsen är egentligen överflödigt eftersom detta följer redan av allmänna regler. Någon motsvarighet finns därför inte i regeringens förslag. En fusion kan således leda till beskattning om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde. Vid en snabb omsättningshastighet på lagret är det inte någon större skillnad mellan anskaffningsvärdet hos det överlåtande företaget och marknadsvärdet. Däremot kan exempelvis en överlåtelse av ett lager av fastigheter genom fusion medföra att betydande skatteeffekter uppkommer om lagret tas upp till marknadsvärde hos det övertagande företaget. Det är lämpligt att frågan behandlas vid den översyn av reglerna om byggnadsrörelse som skall företas.

Underskott

I UAL finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (*gammalt underskott*) begränsas i vissa situationer. (Ett företag som har gammalt underskott benämns här *förlustföretag*.)

Den s.k. *beloppsspärren* i 7 § UAL inträder om en ny ägare eller flera nya ägare får ett bestämmande inflytande över ett förlustföretag. Beloppsspärren innebär att avdrag för gammalt underskott medges endast till den del detta inte överstiger 200 % av den nye ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget. Har en ny ägare förvärvat andelar i ett förlustföretag mot vederlag av nyemitterade andelar, torde kostnaden utgöras av marknadsvärdet av de nyemitterade andelarna.

I 8 § UAL finns det regler som brukar kallas *koncernbidragsspärren*. Spärren aktualiseras om en ny ägare får bestämmande inflytande över ett förlustföretag eller om ett förlustföretag får bestämmande inflytande över ett annat företag. Koncernbidragsspärren innebär att möjligheten till avdrag för gammalt underskott mot mottaget koncernbidrag fryses. Avdrag får göras först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då ägarförändringen skedde.

I UAL finns det också regler som går ut på att spärrarna inte skall sättas ur spel vid fusion. Beloppsspärren gäller således även vid fusion enligt 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen. (Eftersom rätt till avdrag för underskott inte får övertas vid fusion enligt 14 kap. 1 § ABL gäller inte beloppsspärren i det fallet.)

Enligt 12 § UAL skall i fråga om sådana fusioner som anges i 2 § 4 mom. första stycket SIL det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. Det övertagande företaget har dock rätt till avdrag för gammalt underskott hos det överlåtande företaget – och hos det övertagande företaget självt – först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen sker (*fusionsspärren*). Fusionsspärren gäller inte om det överlåtande och det övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen. Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då spärren skulle ha släppt om fusionen inte hade ägt rum.

I IGOL finns liknande regler om att rätt till avdrag för underskott får övertas vid fusion och om begränsningar i avdragsrätten. Underskott får övertas endast när ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag eller när det överlåtande företaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag.

Av den föreslagna regleringen av kontinuiteten i de enhetliga reglerna om fusion följer att rätt till avdrag för underskott hos det överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget. Utredningen föreslår att beloppsspärren och fusionsspärren i UAL förs över till de enhetliga reglerna om fusioner (IGOL skall enligt utredningens förslag upphävas).

Enligt 12 § fjärde stycket UAL gäller vid fusion mellan ekonomiska föreningar bestämmelsen om kontinuitet i första stycket samma paragraf endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. SIL (jfr prop. 1983/84:63). En förening som är kooperativ i beskattningshänseende skall vara öppen och tillämpa lika rösträtt. I fråga om fusion genom absorption och kombination mellan ekonomiska föreningar gäller inte fusionsspärren.

Rätt till avdrag för underskott bör enligt utredningens uppfattning kunna övertas oberoende av om föreningarna är kooperativa eller ej. Undantaget från fusionsspärren bör dock gälla endast om båda föreningarna är kooperativa.

Även vissa andra justeringar av beloppsspärren och fusionsspärren föreslås av utredningen. I dessa hänseenden hänvisas till 13–16 §§ fusionslagen och lagkommentaren.

Regeringen delar utredningens bedömningar i denna del.

Kvarstående reaförlust på aktier m.m.

Enligt 2 § 14 mom. SIL gäller följande i fråga om juridiska personer utom dödsbon. Avdrag för förlust på aktie medges endast mot vinst vid avyttring av aktie. Uppkommer underskott (*kvarstående reaförlust*), behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust på grund av avyttring av aktie. Avdragsbegränsningen gäller inte vid avyttring av näringsbetingad aktie. Reglerna gäller även i fråga om andra finansiella instrument som behandlas som aktier i reavinsthänseende.

Enligt 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL har det övertagande företaget samma rätt till avdrag för kvarstående reaförlust som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte hade ägt rum. Var moderföretaget ett fåmansföretag vid utgången av beskattningsåret eller var dotterföretaget ett fåmansföretag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret, krävs dock att moderföretaget ägde mer än 90 % av aktierna i dotterföretaget vid den sistnämnda tidpunkten.

Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs enligt samma lagrum att båda föreningarna är att anses som kooperativa i beskattningshänseende.

I IGOL finns liknande regler om att rätt till avdrag för kvarstående reaförlust får övertas vid fusion. Underskott får övertas endast när ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag eller när det överlåtande företaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag.

Av regeringens förslag om regleringen av kontinuiteten i de enhetliga reglerna om fusion följer att rätt till avdrag för kvarstående reaförlust hos det överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget. Begränsningsregeln rörande fåmansföretag bör föras över till de enhetliga reglerna. Däremot saknas anledning att upprätthålla kravet att vid fusion mellan ekonomiska föreningar båda föreningarna skall vara kooperativa i beskattningshänseende.

8.2 Beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget

Regeringens förslag: Bestämmelserna om andelsbyten och koncern-interna andelsöverlåtelser tillämpas även vid fusion. Reglerna gäller oavsett om villkoren för tillämpning av fusionsreglerna på bolagsnivån är uppfyllda.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens i fråga om andelsbyten. Frågan om tillämpning av reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser vid fusion behandlades inte av utredningen.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget finns det anledning att skilja mellan andelsägare i å ena sidan aktiebolag och utländska bolag m.m. samt å andra sidan ekonomiska föreningar inkl. medlemsbanker.

Aktiebolag och utländska bolag

Vid den typ av fusion där ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag, t.ex. fusion enligt 14 kap. 22 § ABL, aktualiseras av naturliga skäl inte frågan om skattemässig kontinuitet på ägarnivån.

Vid andra fusioner erhåller andelsägarna i det överlåtande företaget fusionsvederlag (andra andelsägare än det övertagande företaget). Andelarna utslocknar när företaget upplöses. Enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL skall andelarna i detta fall anses ha avyttrats. Bestämmelsen gäller beträffande fusion enligt 14 kap. 1 § ABL, 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen, 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen och, om det är fråga om andelar i ett utländskt bolag, förfaranden som motsvarar dessa slag av fusion.

Den nämnda bestämmelsen bör generaliseras till att avse fusioner enligt fusionslagen. Andel i det överlåtande företaget som innehas av det övertagande företaget bör inte anses ha avyttrats genom fusionen. Fusionen kommer härigenom inte att medföra beskattning hos det övertagande företaget.

Från en andelsägars synpunkt är en fusion vid vilken andelarna i företag A utslocknar och andelsägaren i vederlag erhåller andelar i företag B likvärdig med ett andelsbyte eller en koncernintern andelsöverlåtelse vid vilket andelarna i A byts mot andelar i B. Strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL är dock inte tillämplig (RÅ 1997 ref 54).

Utredningen föreslår att de enhetliga reglerna om andelsbyten skall gälla även vid fusion. Förslaget innebär att andelsbytesreglerna tillämpas som om B köpt andelarna i A av ägarna till detta. Ägarna till A kan således medges uppskov med beskattningen om villkoret beträffande beskaffenheten av vederlaget – vederlaget skall utgå i andelar det övertagande företaget och eventuellt en kontantdel på högst 10 % av det nominella värdet av andelarna – och övriga villkor i andelsbyteslagen uppfylls. Andelsbytesreglerna kan vara tillämpliga oberoende av om andelarna i A är reavinsttillgångar eller lagertillgångar.

Regeringen delar utredningens bedömning. Andelsbytesreglerna bör såldes gälla även på ägarnivån. Enligt förslaget krävs inte för kontinuitet på ägarnivån – i motsats till vad som är fallet i den gällande regleringen av internationella fusioner i IGOL – att villkoren på bolagsnivån uppfylls. Om t.ex. två utländska företag fusioneras och skattskyldighet för den övertagna verksamheten inte föreligger i Sverige, medges kontinuitet för

ägare till det överlåtande företaget som är skattskyldiga här om villkoret beträffande beskaffenheten av fusionsvederlaget uppfylls. I sådana fall då förutsättningarna för uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser är uppfyllda skall dessa tillämpas i stället för reglerna om andelsbyten.

Om det övertagande företaget innehar andelar i det överlåtande företaget som utgör lagertillgångar, anses dessa enligt allmänna regler avyttrade genom fusionen (RÅ 1994 ref. 16). Någon beskattningsekens bör inte uppkomma för det övertagande företaget i ett sådant fall. Utredningen föreslår att det i 2 § 1 mom. SIL tas in regel om att andelarna skall anses ha avyttrats för det skattemässiga värdet. Intäkten kommer då att neutraliseras av ett lika stort avdrag.

Regeringen delar utredningens bedömning.

Ekonomiska föreningar

Enligt 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL skall vid fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket 2 SIL som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhållit i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen. I det sistnämnda lagrummet anges fusion enligt 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen om ekonomiska föreningar. Det är fråga om absorption, kombination resp. att ett helägt dotteraktiebolag till en ekonomisk förening går upp i föreningen. Det är tydligt att bestämmelsen är aktuell endast beträffande absorption och kombination.

Vid absorption och kombination mellan ekonomiska föreningar beskattas således inte andelsägarna i den överlåtande föreningen, såvida inte fusionsvederlaget avser även annat än föreningsandelar. Kontinuitet upprätthålls genom att anskaffningskostnaden för andelarna i den överlåtande föreningen förs över på andelarna i den övertagande föreningen. Skäl för att ändra på denna ordning föreligger inte. Bestämmelsen i 3 § 8 mom. fjärde stycket SIL bör dock förtydligas så att det framgår att den endast avser absorption och kombination. Vidare bör bestämmelsen omfatta även motsvarande fusioner mellan medlemsbanker – en form av ekonomiska föreningar – enligt 10 kap. 1 och 2 §§ lagen om medlemsbanker.

Skatteflykt

I 25 § IGOL finns en särskild skatteflyktsregel. Den gäller bl.a. vid internationella andelsbyten och internationella fusioner. Utredningen föreslår att en motsvarande skatteflyktsregel tas in i reglerna om andelsbyten. Däremot gör utredningen den bedömningen att risken för skatteflykt genom fusion är begränsad såvitt gäller företagsnivån. I fråga om ägar-nivån gäller enligt utredningens förslag skatteflyktsregeln för andelsbyten. Med hänsyn till det anförda anser utredningen att någon särskild

skatteflyktsregel inte behövs. Utredningen konstaterar dock att lagen (1995:575) mot skatteflykt kan tillämpas på fusioner enligt den av utredningen föreslagna regleringen.

Regeringen har i fråga om andelsbyten gjort bedömningen att de generella reglerna i lagen mot skatteflykt är tillräckliga för att hindra skatteundandragande. Någon särskild skatteflyktsregel har därför inte föreslagits. Regeringen gör motsvarande bedömning i fråga om fusioner.

8.3 Fissioner

Regeringens förslag: En reglering av såväl svenska som internationella fissioner införs. Regleringen innebär att det överlåtande företaget inte beskattas. Det eller de övertagande företagen inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Bestämmelserna om andelsbyten och koncerninterna andelsöverlåtelser tillämpas även vid fission.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Frågan om tillämpningen av reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser vid fission behandlades dock inte av utredningen.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte kommenterat förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I svensk associationsrätt saknas regler om delning av företag, fission. Av naturliga skäl finns inte heller skattemässiga regler om fission mellan svenska företag. (I den s.k. Lex ASEA, som behandlas i kap. 11, finns skatteregler som syftar till att underlätta en sorts substitut för fission som består i att aktierna i ett dotterföretag delas ut.)

Skattemässiga regler om fission – internationella fissioner – finns däremot i fusionsdirektivet och till följd härav även i IGOL. I likhet med reglerna om internationella fusioner saknar reglerna om internationella fissioner för närvarande praktisk betydelse. Lika fullt måste skatteregler om internationella fissioner finnas i svensk lagstiftning. Det framstår som sannolikt att Aktiebolagskommittén kommer att lägga fram förslag om nationella fissioner.

Skatteregler om fission kan utformas i nära anslutning till regleringen för fusioner. Utredningen anser att även reglerna för fissioner bör ges en generell utformning. Regeringen delar denna bedömning.

Med fission bör avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av två eller flera andra företag.
2. Det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Det regelsystem som i fråga om fusioner föreslagits i det föregående beträffande det överlåtande och övertagande företagen bör tillämpas även vid fissioner. Någon beskattning skall således inte ske av det överlåtande företaget. Vart och ett av de övertagande företagen inträder i det över-

låtande företags skattemässiga situation såvitt gäller de tillgångar och förpliktelser som övertagits av företaget. I fråga om vissa skattemässiga poster hos det överlåtande företaget måste dock särskilt regleras hur de skall fördelas på de övertagande företagen. Det gäller i första hand periodiseringsfonder och ersättningsfonder. I överensstämmelse med vad som gäller enligt IGOL bör dessa poster fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som överförs till varje företag. I motsats till vad som gäller enligt IGOL bör även rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till avdrag för kvarstående reaförlust få övertas. Detta föranleder en komplettering av beloppsspärren. Fördelningen bör ske på det nämnda sättet. Med nettovärde avses skillnaden mellan de värden som gäller vid beskattningen för tillgångarna och förpliktelserna.

Även det som i fråga om fusion föreslagits beträffande beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget bör tillämpas vid fission.

8.4 Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land

Ett svenskt företag som bedriver verksamhet i ett annat land från ett fast driftställe där beskattas i Sverige för inkomst av verksamheten enligt svenska interna regler (6 § 1 mom. SIL). Beskattas inkomsten även i det andra landet gäller följande. Saknas dubbelbeskattningsavtal med det andra landet räknas den utländska skatten av från svensk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. I dubbelbeskattningsavtal kan ha föreskrivits antingen att inkomsten skall undantas från beskattning i Sverige eller att skatteavräkning skall ske. I det senare fallet sker skatteavräkning enligt den nämnda lagen. Sker beskattning både i det andra landet och i Sverige, föreligger vidare enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL rätt till avdrag för skatten vid beräkningen av den svenska inkomsten. Vid avräkning tas hänsyn till skatteavdrag.

Det fall som nu är av intresse är att den utländska inkomsten inte undantagits från beskattning i Sverige genom ett dubbelbeskattningsavtal. Uppgår i ett sådant fall det svenska företaget i ett utländskt företag genom fusion, är de föreslagna förutsättningarna för kontinuitet inte uppfyllda, eftersom det övertagande företaget inte blir skattskyldigt för inkomst av verksamheten i Sverige. (Det som sägs beträffande fusion i detta avsnitt gäller även beträffande fission.)

Eftersom ett svenskt företag för närvarande inte kan uppgå i ett utländskt företag genom fusion, utgör det beskrivna förhållandet inte något problem i praktiken. Situationen har emellertid uppmärksamats i fusionsdirektivet. I artikel 10 krävs – för att anknyta till situationen med ett svenskt överlåtande företag (regleringen i direktivet är naturligtvis generell för gränsöverskridande fusioner inom EG) – att det andra landet (ett EG-land) skall tillämpa fusionsdirektivet som om det överlåtande företaget varit hemmahörande i landet. Vidare krävs att Sverige skall ge skattelättnad som om den skatt som skulle ha utgått i det andra landet i frånvaro av lagstiftning där enligt fusionsdirektivet faktiskt hade utgått.

En reglering enligt artikel 10 i direktivet finns i 14 § IGOL. Där anges att det överlåtande företaget får beskattas men att avdrag inte medges för förlust. Vidare skall punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL och lagen om avräkning av utländsk skatt tillämpas som om den skatt i det andra landet, som skulle ha utgått där förutan lagstiftning enligt direktivet, faktiskt hade utgått.

När lagstiftning enligt direktivet infördes gjordes bedömningen att artikel 10 inte omfattar fallet att det fasta driftstället är beläget i det land i vilket det övertagande företaget är hemmahörande (SOU 1994:100 s. 59 f., prop. 1994/95:52 s. 58 f.), och 14 § IGOL utformades i enlighet med det. (En utgångspunkt i lagstiftningsärendet var att reglerna – i avvaktan på resultatet av utredningens fortsatta arbete – inte skulle gå utöver de krav direktivet ställer, se prop. 1994/95:52 s. 25.)

Regler motsvarande dem i 14 § IGOL bör tas in i den enhetliga regleringen av fusioner. I motsats till den föreslagna regleringen i övrigt av fusioner bör dessa regler inte utformas så att det saknar betydelse i vilket land ett företag är hemmahörande, utan reglerna bör även i fortsättningen gälla endast fusioner inom EG. Skälet för detta är att en utgångspunkt för reglerna är att den andra landet har lagstiftning avseende det fasta driftstället enligt fusionsdirektivet.

I ett par hänseende bör de enhetliga reglerna utformas annorlunda än IGOL.

För det första. Även om bedömningen att artikel 10 i direktivet inte omfattar fallet att det fasta driftstället är beläget i det land i vilket det övertagande företaget är hemmahörande är riktig – vilket är omtvistat – saknas det enligt utredningens uppfattning i materiellt hänseende anledning att inte låta även detta fall omfattas av den aktuella regleringen.

Det finns i anslutning härtill anledning att beröra även situationen att ett företag i ett annat EG-land som har ett fast driftställe i Sverige genom fusion går upp i ett företag som är hemmahörande i ett tredje EG-land. I 13 § IGOL anges att i ett sådant fall Sverige skall tillämpa reglerna om fusion i IGOL som om det överlåtande företaget varit svenskt. Som framgått redan i avsnitt 8.1.2, under Övrigt (exemplet med de danska företagen) behövs i detta fall inte någon särskild reglering i de enhetliga reglerna. Blir det övertagande företaget skattskyldigt för inkomst av verksamheten genom att denna även efter fusionen kommer att vara knuten till ett fast driftställe här, föreligger förutsättningar för kontinuitet enligt de allmänna reglerna. Detta gäller oberoende av om företagen är hemmahörande i EG-länder eller ej och även – vilket inte är fallet enligt 13 § IGOL – om det övertagande företaget är svenskt.

För det andra finns det anledning att ifrågasätta bestämmelsen i IGOL att avdrag inte medges för en förlust hos det övertagande företaget på grund av en internationell fusion. Någon föreskrift om detta finns inte i fusionsdirektivet. Utredningen föreslog heller inte någon sådan regel i SOU 1994:100, utan regeln infördes i propositionen. Bakgrunden till bedömningen i propositionen synes vara följande uttalande av Riksskatteverket i remissyttrande över utredningsförslaget (ej ordagrant återgivet):

Enligt förslaget medför en överlåtelse av tillgångar och skulder knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land att det övertagande företaget medges avdrag för förlust på grund av fusionen. Detta synes innebära att risk för dubbla avdrag uppkommer genom att avdrag för förlusten medges i Sverige samtidigt som tillgångarna övertas till skattemässiga värden i det andra landet. Eventuella orealiserade förluster följer med vid övertagandet. När förlusterna realiserar hos det övertagande företaget kan avdrag komma att medges.

Utredningen konstaterar att riksskatteverkets iakttagelse i och för sig är riktig. Det är bara det att konsekvensen inte är en följd av förslaget i SOU 1994:100 utan att detsamma enligt allmänna regler gäller även vid avyttring av ett fast driftställe utomlands – utom i sådana, tämligen ovanliga, fall då intäkter från det fasta driftstället undantas från beskattning i Sverige genom dubbelbeskattningsavtal (jfr 22 § SIL). I övriga fall undanröjs dubbelbeskattning av en vinst vid avyttring av ett fast driftställe utomlands i huvudsak genom att skatt i det andra landet räknas av från svensk skatt. I sådana fall då en förlust i stället uppkommer finns det ingen samordning med beskattningen i det andra landet, utan avdrag medges för förlusten oberoende av om även vid inkomstberäkningen i det andra landet en förlust uppkommer som företaget erhåller avdrag för vid beskattningen där. Det är diskutabelt om denna ordning är motiverad i alla situationer. Det saknas emellertid anledning att göra undantag just vid internationella fusioner (och verksamhetsöverlåtelser, som behandlas i kap. 9). Snarare är skälet för undantag något svagare, eftersom avdrag i det andra landet medges först när det övertagande företaget realiserar förlusten. Utredningen föreslår att någon regel av det diskuterade slaget inte tas in i det nya regelsystemet. Regeringen delar utredningens bedömning.

Regeringens förslag: Undantag från omedelbar beskattning medges vid en överlåtelse av en verksamhet eller en verksamhetsgren mot vederlag av andelar i det köpande företaget. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företagens skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat vederlagsandelarna för skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de tillgångar och skulder som överlåts.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV har i fråga om definitionen av begreppet verksamhetsgren hänvisat till vad som anförts i samma fråga beträffande underprisöverlåtelser. I övrigt har förslaget inte kommenterats av någon remissinstans.

Bakgrunden till regeringens förslag: I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) finns det en skattemässig reglering av ett förfarande som består i att ett företag som är hemmahörande i Sverige säljer samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett företag som är hemmahörande i ett annat EG-land mot vederlag av andelar i det köpande företaget. Förfarandet benämns *internationell verksamhetsöverlåtelse*. Regleringen, som inte har någon motsvarighet vid överlåtelser mellan svenska företag, innebär att avyttringen inte medför beskattning hos det säljande företaget och att det köpande företaget övertar det säljande företagens skattemässiga värden på de överlåtna tillgångarna. Anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna utgörs av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen.

Som förutsättning för att reglerna skall vara tillämpliga gäller detsamma som vid internationella fusioner och fissioner, dvs. att de överlåtna tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige för det köpande företaget.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser kan ses som ett komplement till reglerna om internationella andelsbyten. En förutsättning för att de senare reglerna skall kunna utnyttjas när en koncern säljer en verksamhet till ett fristående företag är att verksamheten ligger i ett särskilt företag. Genom reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser kan även en verksamhetsgren som inte ligger i ett särskilt företag säljas mot vederlag av andelar i det köpande företaget utan att beskattning sker. Denna möjlighet kan vara av värde även vid överlåtelser mellan svenska företag. Utredningen föreslår därför att reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser görs generellt tillämpliga och att förfarandet benämns *verksamhetsöverlåtelse*.

Regeringen delar utredningens bedömning. Reglerna om verksamhetsöverlåtelse bör tas in i lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (*fusionslagen*).

Med en verksamhetsöverlåtelse bör närmare bestämt, i anslutning till vad som gäller enligt IGOL, avses en överlåtelse vid vilken ett företags

samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot vederlag form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, bör ersättningen få lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Förslaget om underprisöverlåtelser innebär att om koncernbidragsrätt saknas skall överlåtarens hela verksamhet eller en hel verksamhetsgren överlåtas. I underprislagen har införts en särskild bestämmelse som innebär att andelar som inte innehas som ett led i en rörelse i visst fall anses som en verksamhetsgren. En motsvarande bestämmelse är inte aktuell i fråga om verksamhetsöverlåtelser, eftersom reglerna om andelsbyten eller andelsöverlåtelser inom koncerner är tillämpliga vid överlåtelse av andelar mot vederlag av andelar i det köpande företaget.

Samma kategorier av företag som kan delta i en fusion eller fission bör kunna vara parter i en verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnitt 8.1.2). Bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt investmentföretag bör dock med hänsyn till de särskilda beskattningsregler som gäller för dessa företaget inte kunna delta i en verksamhetsöverlåtelse. Undantag från omedelbar beskattning bör medges endast om vederlaget överstiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Som förutsättning för undantag från omedelbar beskattning bör i övrigt gälla i princip detsamma som i fråga om fusioner och fissioner, dvs. i huvudsak att det köpande företaget blir skattskyldigt för inkomst av den överlåtna verksamheten. Inkomsten får inte bli undantagen från beskattning på grund av ett dubbelbeskattningsavtal. Undantag från omedelbar beskattning bör medges endast om det säljande och köpande företaget begär det.

Med hänsyn till att det säljande företaget lever vidare efter överlåtelserna kan såvitt avser lager och inventarier och liknande tillgångar kontinuiteten inte tekniskt konstrueras på samma sätt som vid fusion och fission. I fråga om sådana tillgångar bör i stället det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden och det köpande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för samma värden. Innebörden av regleringen är emellertid densamma som vid fusioner och fissioner. Det innebär att om det köpande företaget i redovisningen tar upp lager och andra omsättningstillgångar till ett högre värde än värdet hos det säljande företaget, skall det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt. Regleringen i detta hänseende vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser torde komma att aktualiseras vid den översyn av reglerna om byggnadsrörelse som skall företas.

Beträffande reavinststillgångar bör gälla att det säljande företaget inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av verksamhetsöverlåtelserna och att det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation. Det som sägs i avsnitt 8.4 om förlust när tillgångar som är knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land övergår till ett annat företag genom fusion eller fission gäller även vid verksamhetsöverlåtelse i motsvarande situation.

Med hänsyn till den dubbla kontinuitet som diskuteras i det följande behövs enligt utredningens bedömning inte någon särskild skatteflyktsregel

motsvarande den i 25 § IGOL. Regeringen har tidigare föreslagit att någon särskild skatteflyktsklausul inte skall införas för andelsbyten eller för fusioner och fissioner. Något skäl att göra en annan bedömning i fråga om verksamhetsöverlåtelser föreligger inte.

Beträffande detaljerna i den tekniska konstruktionen hänvisas till fusionslagen och lagkommentaren.

Anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna

Internationella verksamhetsöverlåtelser medför vad som kan kallas dubbel kontinuitet. Det säljande företags skattemässiga värden för de överlåtna tillgångarna följer dessa och kommer att gälla även för det köpande företaget. Dessutom gäller i fråga om vederlagsandelarna att de skall anses anskaffade för skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de tillgångar och skulder som överlåtit.

I fusionsdirektivet finns ingen föreskrift om anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna. Utredningens förslag i SOU 1994:100 var att anskaffningsvärdet i överensstämmelse med allmänna principer skulle utgöras av marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten (s. 64). Vid remissbehandlingen anförde RSV att utredningens lösning innebar att det blir fördelaktigare att göra en verksamhetsöverlåtelse än en fusion. Regeringen konstaterade att en lösning som innebär att vederlagsandelarna övertar det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten kunde innebära en merbeskattning. I avvaktan på resultatet av utredningens fortsatta arbete infördes dock en sådan regel (prop. 1994/95:52 s. 34).

Regeln om anskaffningsvärde för vederlagsandelarna medför att den latent skatteskuld på andelarna som uppkommer genom verksamhetsöverlåtelser blir densamma som om överlåtelserna i stället skett genom en underprisöverlåtelse. I båda fallen knyts den latent skatteskulden på tillgångarna till andelarna i det köpande företaget (i fråga om underprisöverlåtelse de befintliga andelarna och i fråga om verksamhetsöverlåtelse de mottagna andelarna).

Ett exempel illustrerar. Ett företag, M, har en verksamhetsgren med tillgångar som har ett skattemässigt värde på 100 och ett verkligt värde på 130. Skulder på 100 är hänförliga till verksamhetsgrenen. Denna överförs till ett dotterföretag, D, genom en underprisöverlåtelse alternativt en verksamhetsöverlåtelse. D har ett aktiekapital på 100 och ett lika stort verkligt värde.

Underprisöverlåtelse

- 1.a M säljer tillgångarna till D för 100. Det innebär att D blir värt 130. Det uppkommer alltså ett övervärde på 30 på andelarna i D som reavinstbeskattas om andelarna avyttras.
- 2.a M säljer tillgångarna för 80. Det uppkommer en förlust hos M på 20. D blir värt 150 och övervärdet på andelarna blir 50. Eftersom förlusten inte är avdragsgill (enligt förslagen i kap. 5 skall

beskattning ske till det skattemässiga värdet) bör ekonomiskt sett Prop.1998/99:15 endast 30 av övervärdet reavinstbeskattas.

Verksamhetsöverlåtelse

- 1.b Motsvarigheten till 1 a är att D övertar skulder på 100. Vederlagsandelar värda 30 utgår. Enligt den aktuella regeln blir M:s anskaffningsvärde för andelarna $(100-100=)$ 0. Hela värdet 30 kommer således att beskattas om andelarna avyttras.
- 2.b Motsvarigheten till 2 a är att D övertar skulder på 80. Vederlagsandelar värda 50 utgår. Enligt regeln blir M:s anskaffningsvärde för andelarna $(100-80=)$ 20. Om andelarna avyttras kommer $(50-20=)$ 30 att beskattas.

Den i propositionen nämnda hänvisningen av RSV till vad som gäller vid fusion avser följande exempel.

Två svenska aktieföretag har identiska verksamheter. Det ena, A, bedriver sin verksamhet indirekt genom ett dotterbolag, C, medan det andra, B, bedriver sin verksamhet direkt. C går genom en internationell fusion upp i ett utländskt företag. I vederlag erhåller A andelar i det övertagande företaget. Den vinst som undgår beskattning vid fusionstillfället beskattas senare när A säljer de erhållna andelarna.

B överlåter verksamheten till ett utländskt företag genom en internationell verksamhetsöverlåtelse, varvid B i vederlag erhåller andelar i det köpande företaget. Enligt utredningens förslag i SOU 1994:100 utgörs anskaffningsvärdet för andelarna av marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten. Värdestegring fram till tidpunkten för verksamhetsöverlåtelserna undgår därigenom beskattning hos B.

Den övertagna verksamheten behandlas i dessa fall lika hos det övertagande företaget.

Utredningen gör följande bedömning.

Enligt gällande rätt beskattas reavinsterna som ett företag gör på näringsbetingade andelar som intäkt av näringsverksamhet. Rationaliteten i denna ordning kan ifrågasättas. Utredningen har emellertid funnit att det med hänsyn till en viss utlandsproblematik är nödvändigt att behålla reavinstbeskattningen av näringsbetingade andelar men att det kan vara tillräckligt att endast hälften av en vinst beskattas.

Reavinstbeskattningen av näringsbetingade andelar får konsekvensen att upparbetade värden i en rörelse medför en latent reavinstskatt på övervärdena i andelarna i det företag som bedriver rörelsen och i andelarna i överliggande företag. Detta är inbyggt i systemet. I praktiken behöver emellertid inte resultatet bli en flerledsbeskattning. När de upparbetade värdena realiserar, kan ofta vinsten delas ut till de yttersta ägarna utan att någon beskattning sker i mellanliggande företag.

Bolagiserar ett moderföretag en verksamhetsgren genom att överlåta den till ett dotterföretag till underpris, uppkommer ett övervärde på an-

delarna i dotterföretaget. Det framstår mot bakgrund av det nyss anförda som systemenligt att detta beskattas om andelarna avyttras. Bolagisering kan även ske genom att moderföretaget tillskjuter verksamheten till dotterföretaget vid apportemission, dvs. genom en verksamhetsöverlåtelse. Resultatet bör bli detsamma i det fallet som om bolagiseringen sker genom en underprisöverlåtelse. Detta talar för att anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna bör bestämmas enligt den diskuterade regeln. Sätts anskaffningsvärdet för andelarna till marknadsvärdet av tillgångarna, kan moderföretaget sälja andelarna i dotterföretaget utan beskattning, vilket är omotiverat.

Riksskatteverkets exempel talar för samma lösning. Genom verksamhetsöverlåtelsen byter B ut det direkta ägandet av den överlåtna verksamheten mot ett indirekt ägande av en del av hela verksamheten i det köpande företaget. Det är systemenligt att detta medför att ett nytt skatteled tillkommer i form av en latent reavinstskatt på vederlagsandelarna.

Med hänsyn till det anförda föreslår utredningen, med ändring av sin tidigare inställning, att anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna skall utgöras av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten. Regeringen gör inte någon annan bedömning.

Regeringens förslag: Förlustregeln konstrueras så att avdrag för förlusten medges när egendomen inte längre existerar eller innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren. Det senare inträffar när det köpande bolaget säljer egendomen vidare externt eller när intressegemenskapen mellan det säljande och köpande företaget bryts. Förlustregeln gäller även vid överlåtelse till ett utländskt företag och till och från ett handelsbolag.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV har framfört synpunkter på den tekniska utformningen. I övrigt har de remissinstanser som yttrat sig tillstyrkt förslaget. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* vill dock peka på tröskeeffekter som kan uppkomma genom att beskattningen knyts till upphörande av intressegemenskap.

Skälen för regeringens förslag: Enligt den s.k. *förlustregeln* i 2 § 4 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, medges inte avdrag för en förlust vid överlåtelse av reavinstegendom inom en intressegemenskap. Syftet är att hindra att villkoret för avdrag att förlust på sådan egendom skall vara realiserad undermineras.

Förlustregeln erhöll sin nuvarande lydelse genom en lagändring 1996. Denna lagändring hade sin bakgrund i att Regeringsrätten i ett par domar medgett avdrag för förlust vid avyttring av reavinstegendom till ett köpande företag i intressegemenskap med det säljande företaget, när det köpande företaget inte var skattskyldigt till statlig inkomstskatt (kommun resp. utländskt företag).

Den nya lydelsen innebär i likhet med den äldre att kontinuitet gäller vid avyttring av reavinstegendom med förlust till ett köpande företag som är skattskyldigt för inkomst som är hänförlig till den överlåtna egendomen (*det nationella fallet*). Kontinuiteten innebär för det säljande företaget att avdrag inte medges för reaförlusten. För det köpande företaget innebär kontinuiteten dels att vid beräkning av värdeminskningsskatt och av vad som återstår oavskrivet av den överlåtna tillgångens anskaffningsvärde det skall anses som om det säljande och det köpande företaget utgör en skattskyldig, dels att, när det köpande företaget senare säljer tillgången, reavinst eller reaförlust beräknas som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig.

Är det köpande företaget inte skattskyldigt för inkomst som är hänförlig till den överlåtna egendomen (*utlandsfallet*), gäller för det säljande företaget, liksom i det nationella fallet, att avdrag inte medges för reaförlusten. Detta innebär ett definitivt hinder för avdrag för förlusten, eftersom det köpande företaget av naturliga skäl inte kan göra avdraget.

I förarbetena till lagändringen 1996 diskuterade regeringen möjligheten att i stället införa en uppskjuten avdragsrätt för det säljande företaget i utlandsfallet och anförde därvid i huvudsak följande (prop. 1996/97:18 s. 17).

Ett system med uppskjuten avdragsrätt för det säljande företaget innebär att avdrag sannolikt måste medges även när koncernförhållandet upphör, även om egendomen då fortfarande innehas av det köpande företaget. Motsvarande möjlighet finns inte vid överlåtelse till svenska företag, eftersom avdragsrätten i dessa fall uppkommer först när det köpande företaget avyttrar egendomen. Alternativet innebär således en gynnsammare behandling av överlåtelser till utländska företag. Regeringen anser att det för närvarande inte bör införas ett sådant system. Om en annan lösning bör införas som en följd av det förslag Företagsskatteutredningen kan komma att lämna på detta område bör övervägas av utredningen i dess fortsatta arbete.

Utredningen anför i betänkandet att man teoretiskt visserligen kan tänka sig en uppskovslösning enligt vilken avdragsrätt för det säljande företaget generellt utlöses först när det köpande företaget i sin tur säljer den överlåtna egendomen. Har emellertid intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget tidigare brutits, blir det svårt för det säljande företaget och skattemyndigheten att erhålla kunskap om avyttringen. Utredningen instämmer med hänsyn härtill i regeringens bedömning i prop. 1996/97:18 att en uppskjuten avdragsrätt för det säljande företaget förutsätter att avdragsrätten utlöses även när intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Utredningen konstaterar vidare att det materiellt sett är omotiverat att uppskjuta avdragsrätten längre än till dess att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Detta gäller såväl beträffande utlandsfallet som det nationella fallet.

Utredningen föreslår en generell lösning med uppskjuten avdragsrätt. Avdraget bör medges när en omständighet inträffar som medför att egendomen inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren. De typiska fallen är att det köpande företaget säljer egendomen vidare externt eller att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts.

En egenskap hos lösningen är att det saknar betydelse om egendomen blir lagertillgång hos det köpande företaget (innebörden av den gällande regleringen är oklar i detta fall).

Regeringen anser skäl föreligga att ändra förlustregeln på det av utredningen föreslagna sättet.

RSV har tagit upp ett exempel som innebär att andelarna i ett dotterbolag säljs till ett utländskt eller svenskt bolag inom samma koncern. Värdet på andelarna har gått ned och förlustregeln är tillämplig. Härfter överförs inkråmet från dotterbolaget till ett annat bolag varefter dotterbolaget likvideras. Det uppskjutna förlustavdraget torde nu enligt förslaget medges trots att förlusten inte är definitiv ur koncernens synpunkt.

Regeringen konstaterar att praxis innebär att avdrag för en förlust medges endast under förutsättning att förlusten kan anses verklig och definitiv. Regeringen har uppdragit åt en särskild utredare att se över bl.a. frågan om vilken inverkan vid reavinstbeskattningen den omständighet att värden överförs från ett avyttrat företag bör ha. Man torde kunna utgå från att utredaren kommer att behandla den av RSV aktualiserade frågan.

Förlustregeln i dess nya utformning bör tas in i ett moment i 2 § SIL, 4 a mom. I momentet finns i dag en möjlighet till dispens vid avyttring av

näringsbetingade andelar till ett utländskt intresseföretag. Regeringen har i kapitel 7 föreslagit att denna bestämmelse skall slopas till följd av den föreslagna generella regleringen av koncerninterna andelsöverlåtelser.

I förhållande till utredningens förslag har bestämmelsen fått en något annorlunda utformning. En ändring är att förlust som uppkommit vid överlåtelse av en andel inte får dras av om det företag som andelen avser fusioneras med ett företag som ingår i samma intressegemenskap som säljaren.

Handelsbolag

I betänkandet Inkomstskattelag anför Skattelagskommittén följande i anslutning till förlustregeln (SOU 1997:2, del II, s. 238):

Bestämmelsen gäller när överlåtaren och förvärvaren är juridiska personer. Det finns inget undantag för svenska handelsbolag. Men det finns inte någon motsvarande bestämmelse i KL för det fall då handelsbolaget har fysiska personer som delägare. Man kan knappast tänka sig att tillämpa olika bestämmelser för sådana delägare vid den statliga och den kommunala taxeringen. Vi har därför utgått från att bestämmelsen inte skall tillämpas i fråga om delägare i svenska handelsbolag. Någon särskild bestämmelse om detta har vi emellertid inte tagit in eftersom det som sägs i IL om juridiska personer inte tillämpas i fråga om svenska handelsbolag, se 2 kap. 3 §. Om något annat är önskvärt får det bli en fråga för Företagsskatteutredningen att föreslå det.

Grunderna för förlustregeln talar för att avyttringar till och från ett handelsbolag bör omfattas av regeln. Utredningen föreslår att en bestämmelse som medför att förlustregeln vid taxering till kommunal inkomstskatt blir tillämplig på delägare i handelsbolag som är fysisk person tas in i punkt 33 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Regeringen lägger fram ett förslag om detta. I skenet av den föreslagna bestämmelsen torde det vara klart att förlustregeln i SIL gäller vid avyttringar till och från ett handelsbolag.

RSV påpekar att tillägget i punkt 33 av anvisningarna till 23 KL omfattar egendom som avses i 27–31 §§ SIL. Förlustregeln omfattar dock även egendom som avses i 25 och 26 §§ SIL, dvs. fastigheter och bostadsrätter. Verket anser att det behövs ett förtydligande av hur sådana förluster i handelsbolag skall behandlas.

Regeringen konstaterar att eftersom fysiska personer som är delägare i handelsbolag inte beskattas i näringsverksamhet vid avyttring av näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter kan den nya bestämmelsen i punkt 33 av anv. till 23 § KL inte omfatta sådana fastigheter och bostadsrätter. Någon grund för att förlustregeln inte skulle vara tillämplig i detta fall torde dock inte finnas, eftersom beskattning av delägare som är fysiska personer inte skall ske enligt KL i detta fall (jfr det citerade uttalandet av Skattelagskommittén).

Regeringens förslag: Kravet att det bolag som delar ut aktier med stöd av Lex ASEA skall vara inregistrerat vid börsen ändras till ett krav på marknadsnotering. Det dotterföretag som delas ut behöver inte vara svenskt och inte heller helägt. Det s.k. verksamhetsvillkoret ersätts med ett villkor som innebär att det utdelade företaget till huvudsaklig del skall bedriva rörelse. Härmed avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Alternativt skall företaget äga röstmajoriteten i ett företag som bedriver rörelse.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* anser att ett slopande av verksamhetsvillkoret skulle ge positiva effekter. Det avknoppade företaget skulle direkt och samordnat kunna satsa riskkapital i andra företag. Vidare anser delegationen det inte bör finnas något krav på att det utdelande bolaget skall vara marknadsnoterat. Delegationen föreslår också en definition av begreppet marknadsnoterade aktier. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* avstyrker utredningens förslag avseende verksamhetsvillkoret. Den föreslagna ändringen innebär inte att villkoret i någon större utsträckning skulle bli mindre oklart än vad som är fallet i dag. Fakultetsnämnden anser att villkoret helt bör slopas. Motsvarande synpunkt anförs av *Företagsekonomiska institutionen vid Göteborgs universitet* som även föreslår att det inte skall krävas att samtliga andelar i dotterföretaget skall delas ut. Det bör vara tillräckligt att dela ut så många andelar att koncernförhållandet upphör.

Bakgrunden till regeringens förslag: Genom lagstiftning år 1991 (prop. 1990/91:167) infördes regler i kommunalskattelagen (1928:270), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL som brukar kallas Lex ASEA. De finns i punkt 1 fjärde stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § och punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL samt i 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena och 27 § 2 mom. första stycket SIL. Reglerna innebär att beskattningen av aktieutdelning i form av aktier i vissa fall skjuts upp till dess mottagaren säljer aktierna. Tekniskt sett är uppskovet konstruerat så att mottagen utdelning är skattefri. I gengäld utgörs inte anskaffningsvärdet för de mottagna aktierna av marknadsvärdet utan av ett annat, lägre, värde som beräknas på viss sätt. Enligt de ursprungliga reglerna gällde närmare bestämt i huvudsak följande när aktierna i det utdelande företaget och de utdelade aktierna utgör reavinststillgångar.

Utdelning från ett företag, A, är skattefri om den utgår i form av aktier i ett annat företag, B, under följande förutsättningar.

1. A och B skall vara svenska aktiebolag (*nationalitetsvillkoret*).
2. Utdelningen skall ha uppburits i förhållande till innehavda aktier i A. Det godtas således inte att utdelningen riktas till en viss aktieägare eller en viss grupp aktieägare (*proportionalitetsvillkoret*).
3. Åtminstone någon del av aktierna i A skall vara inregistrerade vid svenskt börs. Det innebär att aktier i A skall vara upptagna på A-listan vid Stockholms fondbörs (*noteringsvillkoret*).
4. När utdelning lämnas skall A – direkt eller indirekt – ha innehaft samtliga aktier i B sedan ingången av det närmast föregående beskattningsåret eller sedan B började bedriva verksamhet av något slag (*innehavsvillkoret*).
5. Samtliga aktier i B skall delas ut (*samtlighetsvillkoret*).
6. Den verksamhet som efter utdelningen bedrivs i vardera av A och B skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs av A före utdelningen (*verksamhetsvillkoret*).

I fråga om anskaffningsvärdet för aktierna i A och B efter utdelningen gäller följande.

Som anskaffningsvärde för aktierna i B skall anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i A före utdelningen som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på aktierna i A till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i A skall minskas i motsvarande mån.

Uttagsbeskattning sker inte hos A.

Efter lagstiftning år 1995 gäller inte noteringsvillkoret och verksamhetsvillkoret vid utdelning från ett bankaktiebolag. Vidare gäller, efter lagstiftning år 1996, inte verksamhetsvillkoret om B är ett kreditmarknadsbolag som utgör moderbolag i en koncern i vilken det ingår ett bankaktiebolag.

Skälen för regeringens förslag: Lex ASEA uppfattades vid införandet som en provisorisk lagstiftning i avvaktan på en generell skattemässig reglering av delning av företag genom fission (jfr prop. 1990/91:167 s. 13). Ännu finns det inte något fissionsinstitut i svensk associationsrätt, men såvitt kan bedömas kommer Aktiebolagskommittén att lägga fram förslag till ett sådant institut. Regeringen har i kap. 8 lämnat förslag till en generell skattemässig reglering av såväl fusioner som fissioner, som i det senare hänseendet får praktisk betydelse när en associationsrättslig reglering kommer till stånd.

Lex ASEA avser fallet att ett dotterföretag skiljs från sitt moderföretag utan att någon förändring sker på ägarnivån. Resultatet av ombildningen är att dotterföretaget ägs direkt av ägarna till moderföretaget.

En fission innebär enligt förslagen i kap. 8 att ett företags samtliga tillgångar och förpliktelser övertas av två eller flera andra företag. Ett dotterföretag, AB A, kan skiljas från sitt moderföretag utan förändring på ägarnivån även genom fission. Ett exempel illustrerar. Ett moderföretag i en koncern, AB M, har dotterföretagen A, AB B och AB C. Genom fission kan M klyvas i M1 och M2, varvid A överförs till M1 samt B och C till M 2. Efter avskiljandet kommer A att ägas indirekt, genom M1, av

ägarna till M. Önskar man att verksamheten i A skall ligga i ett direktägt företag, måste A fusioneras med M1.

Utdelning av ett dotterföretag förutsätter att moderföretaget har tillräckligt fritt eget kapital. Det är därför inte alltid associationsrättsligt möjligt att skilja av ett dotterföretag genom utdelning. Å andra sidan, när det är möjligt, är utdelning av ett dotterföretag ett enklare förfarande än fission, särskilt om fissionen skall följas av en fusion varigenom dotterföretaget går upp i det nya moderföretaget.

Sammantaget kan man inte utgå från att en kommande möjlighet till fission gör Lex ASEA onödig. Snarare finns det anledning att uppfatta fission och utdelning av dotterföretag som varandras komplement. Utredningens bedömning är att Lex ASEA-regler bör finnas även i ett system där fissioner kan göras. Skulle det då visa sig att företagen i praktiken inte utnyttjar utdelningsmöjligheten kommer frågan i ett nytt läge. Regeringen delar utredningens bedömning i denna fråga.

Det är med hänsyn till det anförda motiverat att nu se över reglerna i Lex ASEA. I första hand är det därvid villkoren för att reglerna skall vara tillämpliga som är av intresse.

Regeringen föreslår att huvudregleringen av Lex ASEA i dess nya utformning tas in i ett nytt moment i 3 § SIL, 7 a mom.

Nationalitetsvillkoret

I prop. 1990/91:167 anfördes som skäl för att *dotterföretaget* skall vara ett svenskt aktiebolag att ett sådant löpande beskattas för sina vinster och att det inte är säkert att detta gäller i fråga om utländska dotterföretag (s. 19).

Enligt utredningens uppfattning är det inte nödvändigt att upprätthålla kravet att dotterföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag. Det bör emellertid inte få uppkomma tvekan om att det företag som de utdelade andelarna hänför sig till är en juridisk person i svensk mening. Vidare bör inte företag i skatteparadis kunna delas ut. Utredningen anser med hänsyn härtill att en lämplig lösning är att dotterföretaget, om det är utländskt, skall vara ett utländskt bolag. Utredningen anser inte att det finns skäl att frånfalla villkoret att *moderbolaget* skall vara svenskt.

RSV anser att utredningens förslag innebär en uppenbar risk för tillämpningsproblem.

Regeringen anser att villkoret att dotterföretaget skall vara ett utländskt bolag är ändamålsenligt. I 16 § 2 mom. tredje stycket SIL finns uppräknat ett antal stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Som utländskt bolag skall – utöver företag som omfattas av den grundläggande definitionen i andra stycket i momentet – under vissa förutsättning anses utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av dessa stater. I dessa, vanliga, fall torde det inte föreligga några gränsdragningsproblem.

En riktad utdelning innebär en värdeöverföring på ägarnivån. En möjlighet till sådana utdelningar skulle innebära en komplikation som det inte finns anledning att införa.

Noteringsvillkoret

I prop. 1990/91:167 motiverades noteringsvillkoret med att det säkerställer ett spritt ägande av det utdelande företaget.

Enligt Lex ASEA fördelas anskaffningsvärdet för aktierna i moderföretaget på aktierna i detta företag och i dotterföretaget med ledning av förändringen i marknadsvärdet på aktierna i moderföretaget. För att detta skall kunna göras på ett rimligt rättvisande sätt krävs att aktier i moderföretaget är föremål för någon form av notering. Utredningens bedömning är att det emellertid inte är nödvändigt att kräva att aktier i företaget skall vara upptagna på A-listan. I vart fall OTC- eller O-listenotering bör räcka. Däremot är utredningen mer tveksam till hur man bör ställa sig till notering som inte sker på Stockholm fondbörs. Enligt utredningens uppfattning bör dock även sådan notering godtas under förutsättning att uppdatering sker regelbundet.

Utredningens förslag innebär sammantaget att man efter mönster av schablonregeln för anskaffningsvärde i 27 § 2 mom. andra stycket SIL bör kräva att aktier i moderföretaget skall vara föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Detta noteringsbegrepp används även i reglerna om lättnad i beskattningen av ägare till små och medelstora företag (3 § 1 a mom. andra stycket SIL).

Näringslivets skattedelegation m.fl. anser att noteringsvillkoret bör slopas helt.

Regeringen gör följande bedömning. Regleringen i Lex ASEA bygger på att beskattningen av aktieutdelningen skjuts upp. Detta förutsätter att anskaffningsvärdet på de mottagna aktierna inte utgörs av marknadsvärdet utan av ett annat, lägre värde. Det beräknas genom att anskaffningsvärdet på aktierna i det utdelande bolaget fördelas på dessa och de utdelade aktierna i förhållande till förändringen av marknadsvärdet på aktierna i det utdelande bolaget. Saknas ett marknadsvärde måste fördelningen göras på andra grunder vilket innebär tillämpningsproblem.

Regeringen anser att det finns skäl att genomföra den av utredningen föreslagna ändringen av noteringsvillkoret från inregistrering till marknadsnotering. Däremot bör någon ytterligare utvidgning inte göras. En definition av begreppet "marknadsnotering" finns redan och någon ändring i den definitionen bör inte göras nu.

Innehavsvillkoret syftar enligt prop. 1990/91:167 till att motverka att ett delningsförfarande blir ett alternativ till kontantutdelning. Med hänsyn bl.a. till att villkoret inte hindrar att en verksamhet förs över till ett nybildat dotterföretag, vars aktier sedan delas ut, torde villkoret inte vara effektivt. Utredningen föreslår att det tas bort.

Av innehavsvillkoret följer att det företag vars aktier delas ut skall vara ett helägt dotterföretag. Även i fortsättningen bör krävas att de utdelade aktierna avser ett dotterföretag. Däremot är det enligt utredningens uppfattning inte motiverat att upprätthålla kravet att dotterföretaget skall vara helägt.

Regeringen gör samma bedömning som utredningen.

Samtlighetsvillkoret

Utredningens förslag innebär att det inte finns skäl att frånga samtlighetsvillkoret. Regeringen delar denna bedömning.

Samtlighetsvillkoret bör kompletteras med ett villkor om att koncernens samtliga aktier i dotterföretaget skall delas ut. Detta förslag fanns inte med i lagrådsremissen. Äger inte moderföretaget samtliga de andelar i dotterföretaget som finns inom koncernen kan dessa före utdelningen samlas ihop hos moderföretaget genom koncerninterna överlåtelser.

Verksamhetsvillkoret

Även verksamhetsvillkoret syftar till att motverka att delningsförfaranden blir ett alternativ till kontantutdelning. I prop. 1990/91:167 anfördes vidare följande beträffande verksamhetsvillkoret (s. 26):

Vissa krav ställs på omfattningen av den verksamhet som skall bedrivas i dotterbolaget sedan detta avskiljts från moderbolaget. Av naturliga skäl är det inte möjligt att närmare precisera ett sådant krav. Den enhet som skiljs av kan t.ex. vara en tjänsteproducerande enhet eller en enhet med stora goodwillvärden. En utgångspunkt skulle kunna vara att jämföra marknadsvärdena på de två aktierna med motsvarande värde på den ursprungliga aktien. Att enbart knyta bedömningen till dessa värden är emellertid mindre lämpligt bl.a. därför att aktieägarna vid den bolagsstämma då beslut om delning skall fattas bör kunna avgöra huruvida förutsättningar för skattefri utdelning föreligger.

Vid en jämförelse mellan de olika bolagens förmögenhetsvärden kan det vara naturligt att beakta storleken på det egna kapitalet i dels moderbolaget m.fl. före delningen, dels dotterbolaget efter delningen. En lämplig utgångspunkt är då kapitalunderlaget enligt lagen om skatteutjämningsreserv. ...

Ett allmänt krav är att den verksamhet som skall bedrivas i dotterbolaget (det avskilda dotterbolaget med eventuella dotterbolag e.d.) minst skall utgöra ca 20 % av den verksamhet som bedrivs i moderbolaget m.fl. före delningen. Huruvida detta krav är uppfyllt får avgöras efter en sammanvägning av de olika faktorer som nyss nämnts. Om aktier i flera bolag delas ut skall motsvarande krav ställas på vart och ett av bolagen.

Hänsyn skall tas även till den verksamhet som moderbolaget kommer att bedriva efter delningen. Det innebär motsatsvis att minst ca 20 % av den ursprungliga verksamheten skall finnas kvar i det förutvarande moderbolaget.

Verksamhetsvillkoret har varit föremål för bedömning i rättsfallet RÅ 1996 ref. 101 (förhandsbesked). AB Volvo hade till sina aktieägare delat ut aktierna i dotterbolaget Swedish Match AB. Relationen mellan marknadsvärdena för aktierna i Swedish Match AB efter utdelningen och AB Volvo före utdelningen var ca 14 %. Regeringsrätten konstaterade att detta tal var klart lägre än det tal "minst ca 20 %" som anges i förarbetena och anförde vidare:

Frågan är vilken betydelse som bör tillmätas detta förhållande. Önskemålen om likformighet och förutsebarhet vid taxeringen talar för att man i en situation då lagtexten är obestämd fäster särskilt avseende vid uttalanden i motiven. Vad nu sagts innebär i fråga om den nu aktuella bestämmelsen att ett klart lägre relationstal än 20 % bör kunna godtas endast i undantagsfall. Undantag bör främst kunna komma i fråga om det med hänsyn till de berörda verksamheternas omfattning i absoluta tal och omständigheterna i övrigt finns starka skäl för bedömningen att omedelbara skatteeffekter i form av uttags- och utdelningsbeskattning skulle leda till ett resultat som inte är förenligt med den aktuella lagstiftningens övergripande syfte, nämligen att möjliggöra eller underlätta strukturrationaliseringar av allmänt intresse. Marknadsvärdet på aktierna i Swedish Match efter utdelningen och i AB Volvo före utdelningen var ca 10 miljarder respektive 64 miljarder kr. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt är upplyst om de berörda företagen finner Regeringsrätten att verksamheten i Swedish Match AB – trots avvikelser från det i förarbetena angivna minimumtalet – får anses uppfylla lagtextens krav på att vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i AB Volvo före utdelningen.

Utredningen gör följande bedömning.

I frånvaro av ett verksamhetsvillkor kommer företagen att kunna dela ut dotterföretag vars verksamhet består av att förvalta likvida medel eller värdepapper. Dessa företag kommer att få skattemässig karaktär av förvaltningsföretag eller investmentföretag om inte annan verksamhet tas upp.

Utredningen utesluter inte att en ordning, enligt vilken sådan utdelning är möjlig utan att beskattning sker hos ägarna, kan ha positiva effekter på näringslivets kapitalförsörjning. Det kan å andra sidan inte heller uteslutas att en bättre kapitalallokering erhålls om medel som inte behövs i rörelsen delas ut direkt till aktieägarna så att varje enskild aktieägare kan fatta beslut om ny placering av medlen. Vidare är det oklart hur företagets utdelningspolicy skulle påverkas och därmed skatteintäkterna.

Utredningen konstaterar att den inte haft möjlighet att närmare studera dessa frågor. Med hänsyn till den osäkerhet som således råder anser utredningen att man inte kan avvara ett villkor avseende verksamheten i det utdelade företaget. Utredningen noterar emellertid att innebörden av det nuvarande verksamhetsvillkoret är oklar, vilket skapar problem i tillämpningen.

Utredningen pekar på möjligheten att verksamhetsvillkoret med bibehållen grundidé utformas mer konkret genom att villkoret anknyts till

förändringen av marknadsvärdet av aktierna i moderbolaget. Villkoret skulle då innebära att marknadsvärdet efter utdelningen skall ligga inom t.ex. 80–20 % av marknadsvärdet före utdelningen. En nackdel med ett villkor av detta slag är emellertid att delningar sådana som den i RÅ 1996 ref. 101, där relationstalet är för lågt men delningen ändå framstår som affärsmässigt motiverad, förhindras. En annan nackdel är att det i gränsfall inte på förhand kan avgöras om villkoret kommer att uppfyllas eller ej.

En bättre lösning är enligt utredningens uppfattning att verksamhetsvillkoret görs om så att det mer direkt blir riktat mot alternativ till kontantutdelning. Utredningen anser att det bör krävas att verksamheten i det utdelade företaget till huvudsaklig del består av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av aktier eller andra andelar i dotterföretag som bedriver rörelse. Med *rörelse* bör avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper.

Näringslivets skattedelegation och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att verksamhetsvillkoret bör slopas i sin helhet.

Regeringen delar utredningens bedömning att innebörden av verksamhetsvillkoret är oklar. Det finns enligt regeringens mening skäl att behålla villkoret i huvudsak i den av utredningen föreslagna formen. Närmare bestämt bör krävas att dotterföretagets verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar som representerar en röstmajoritet i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse bör avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper.

Här bör också framhållas att ett slopande av verksamhetsvillkoret kan medföra statsfinansiella kostnader.

Lagertillgångar

Lex ASEA reglerar även fallet att de utdelade aktierna blir lagertillgångar. Utredningen föreslår inga andra ändringar i denna reglering än vad som följer av det föregående. Regeringen delar utredningens bedömning.

Utdelning på kvalificerade aktier

Är hos en ägare aktierna i moderföretaget kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL, måste även de aktier eller andra andelar i dotterföretaget som delas ut bli kvalificerade för att inte reglerna skall urholkas. Normalt torde det gällande regelsystemet medföra detta resultat. Situationer kan emellertid tänkas där så inte blir fallet. Utredningen föreslår därför att det i 3 § 12 a mom. SIL införs en regel av innebörd att en andel som med tillämpning av Lex ASEA delas ut på en kvalificerad andel alltid blir kvalificerad. Regeringen gör samma bedömning.

Regeringens förslag: I de olika föreslagna regelsystemen anges där risk för regelkollision uppkommer vilken regel som har företräde.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Några erinringar har inte framförts.

Skälen för regeringens förslag: I lagrådsremissen har behandlats följande regler enligt vilka uppskov med beskattningen eller undantag från omedelbar beskattning medges.

Underprisöverlåtelse: Om vissa villkor uppfylls, skall uttagsbeskattning inte ske vid en överlåtelse till underpris av en tillgång som ingår i näringsverksamhet. (Kap. 5.)

Andelsbyte: Andelar i ett företag överlåts till ett annat företag mot marknadsmässigt vederlag av andelar i detta, eventuellt jämte en kontant ersättning. Endast kontant ersättning beskattas vid bytet. Resterande del av vederlaget beskattas när de mottagna andelarna avyttras. (Kap. 6.)

Koncernintern andelsöverlåtelse: Avyttring av en andel i en svensk eller utländsk juridisk person med reavinst till ett företag inom samma koncern vars moderföretag är svenskt. Vinsten beskattas först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre existerar eller innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. (Kap. 7.)

Fusion och fission: Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller fissionen eller för det beskattningsår som avslutas genom denna. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. För ägarna till det överlåtande företaget behandlas fusionen eller fissionen som en avyttring av andelarna, vilket innebär att reglerna om andelsbyten eller reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser är tillämpliga om fusionsvederlaget utgår i form av andelar i det övertagande företaget. (Kap. 8.)

Verksamhetsöverlåtelse: Ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren överlåts till ett annat företag. Vederlaget skall vara marknadsmässigt och bestå av andelar i det köpande företaget, eventuellt jämte att detta företag övertar skulder och andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna. Den tekniska lösningen för kontinuitet skiljer sig något från lösningen vid fusion och fission men ger i huvudsak samma resultat för de köpande och säljande företagen. (Kap. 9.)

Avyttring av en reavinsttillgång med förlust inom en intressegemenskap: Enligt förlustregeln medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre innehas av ett företag som står i intressegemenskap med säljaren, t.ex. på grund av att intressegemenskapen mellan säljaren och köparen bryts. (Kap. 10.)

Lex ASEA-utdelning: Utdelning från ett svenskt marknadsnoterat aktieföretag utgår i form av aktier eller andra andelar i ett dotterföretag som är ett svenskt aktieföretag eller ett utländskt bolag. Utdelningen är skattefri för mottagaren. Anskaffningskostnaden för aktierna i det utdelande företaget fördelas på dessa aktier och de utdelade andelarna. (Kap.11.)

12.1 Förhållandet mellan reglerna om underprisöverlåtelse och övriga uppskavsregler

Prop.1998/99:15

Förhållandet till reglerna om andelsbyten

Vid ett andelsbyte kan de mottagna andelarna vara mindre värda än de avyttrade andelarna. Därför behöver förhållandet mellan reglerna om andelsbyte och reglerna om underprisöverlåtelse klarläggas.

I avsnitt 6.6 diskuteras partiella andelsbyten i anslutning till ett exempel. Förutsättningarna i detta är följande. Företaget A äger kapitalplaceringsandelar värda 100 samt det helägda dotterföretaget B. Andelskapitalet i B är fördelat på 100 andelar. Värdet av andelarna i B är sammanlagt 100. Kapitalplaceringsandelarna skall föras över till B. Tre alternativ att göra detta på övervägs.

Det alternativ som nu är av intresse är att B nyemitterar 50 andelar, varvid A erlägger likvid i form av kapitalplaceringsandelarna (alternativ 3). Som anförs i det nämnda avsnittet är transaktionen sammansatt av ett andelsbyte och ett ägartillskott. Vardera deltransaktionen skall bedömas för sig. Någon kollision mellan reglerna för underprisöverlåtelser och reglerna om andelsbyten uppkommer därför inte.

Förhållandet till reglerna om fusion och fission

En fusion eller fission är att uppfatta som en överlåtelse av tillgångarna i det överlåtande företaget till det övertagande företaget mot ersättning som består i att det övertagande företaget övertar ansvaret för det överlåtande företags skulder och andra förpliktelser (jfr avsnitt 8.1.1). Det innebär att en fusion eller fission ofta är en underprisöverlåtelse. I underprislagen har tagits in en bestämmelse om att lagen inte är tillämplig om förutsättningar föreligger för uppskov med beskattningen enligt bestämmelserna om fusion och fission.

Förhållandet till reglerna om verksamhetsöverlåtelser

Resonemanget avseende förhållandet mellan reglerna om underprisöverlåtelser och reglerna om andelsbyten är tillämpligt på förhållandet mellan de förra reglerna och reglerna om verksamhetsöverlåtelser om man i resonemanget ersätter *överlåtna andelar* med den *överlåtna verksamheten*. Någon regelkollision uppkommer således inte.

Förhållandet till förlustregeln

Förlustregeln i dess nuvarande utformning är tillämplig oberoende av om förlusten är verklig eller beror på att överlåtelsen skett till underpris.

Såvitt gäller verkliga förluster bör förlustregeln gälla även i fortsättningen.

En överlåtelse av reavinstegendom som sker med förlust på grund av att vederlaget understiger marknadsvärdet skulle i frånvaro av särskild reglering omfattas både av reglerna om underprisöverlåtelser och förlustregeln.

I kapitel 5 har föreslagits att uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse inte skall kunna underlåtas om det förvärvande företaget har rätt till underskottsavdrag, såvida inte koncernbidrag kan lämnas från det överlåtande till det förvärvande företaget. Realiseras övervärdet hos det förvärvande företaget skulle nämligen, om uttagsbeskattning inte sker, intäkten kunna kvittas mot underskottet, vilket skulle strida mot grunderna för reglerna om koncernbidrag. I frånvaro av någon motverkande mekanism kan samma effekt uppnås genom att reavinstegendom, som stigit i värde, överlåts till ett pris under det skattemässiga värdet.

Med hänsyn härtill bör förlustregeln inte vara tillämplig när reavinstegendom överlåts till underpris med förlust. En bestämmelse om detta har tagits in i 2 § 4 a mom. i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Förhållandet till reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser

Överlåter ett företag en andel till ett företag inom samma koncern, kan en reavinst uppkomma även om överlåtelserna sker till ett pris under marknadsvärdet. Enligt bestämmelserna om koncerninterna andelsöverlåtelser medges uppskov med beskattningen av vinsten. Samtidigt kan i frånvaro av en särskild regel uttagsbeskattning ske, t.ex. om förvärvaren har rätt till avdrag för kvarstående underskott och förutsättningar inte föreligger för att överlåtarens skall kunna ge koncernbidrag till förvärvaren med verkan vid beskattningen. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att det i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL tas in en bestämmelse om att uttagsbeskattning inte skall ske om koncernregeln är tillämplig. Det innebär emellertid att det blir möjligt att göra en koncernintern överlåtelse till underpris till ett företag som har rätt till avdrag för underskott när koncernbidragsrätt saknas utan att uttagsbeskattning sker. Detta strider mot grunderna för underprislagen. Regeringen föreslår därför inte någon bestämmelse om att uttagsbeskattning skall underlåtas vid koncerninterna andelsöverlåtelser. Om en koncernintern andelsöverlåtelse sker till ett pris under marknadsvärdet kan således uttagsbeskattning underlåtas endast om förutsättningar enligt underprislagen föreligger för detta. I lagrådsremissen föreslogs att uppskov enligt lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner inte skulle medges för belopp för vilket uttagsbeskattning skett. En sådan bestämmelse finns inte med i förslaget i propositionen.

Förhållandet till Lex ASEA

Utdelning av andelar i ett dotterföretag är en underprisöverlåtelse enligt begreppsbildningen i reglerna om underprisöverlåtelser. Är Lex ASEA tillämplig eller är reglerna i 3 § 8 mom. tredje stycket SIL om utskiftning av aktier från en ekonomisk förening tillämpliga, sker inte uttagsbeskatt-

ning enligt punkt 1 fjärde stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, (1928:370), KL (punkt 1 a femte stycket 2 i regeringens lagförslag). Reglerna om underprisöverlåtelser aktualiseras inte då.

Undantaget från uttagsbeskattning gäller inte om de utdelade andelarna utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. I sådana fall bör reglerna om underprisöverlåtelse inte vara tillämpliga. En bestämmelse om detta har tagits in i underprislagen.

12.2 Förhållandet mellan reglerna om andelsbyten och övriga uppskovsregler

Förhållandet till reglerna om verksamhetsöverlåtelser

Ingår andelar i en verksamhet eller verksamhetsgren som överläts genom en verksamhetsöverlåtelse, föreligger såvitt avser andelarna ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsöverlåtelser bör vara tillämpliga. En bestämmelse om detta bör tas in i andelsbyteslagen.

Förhållandet till reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser

Vid ett andelsbyte vid vilket de överlåtna andelarna är näringsbetingade och där det köpande företaget ingår i samma koncern som det säljande företaget föreligger även en koncernintern överlåtelse. I likhet med vad som gäller i fråga om strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL och koncernregeln i dess gällande utformning bör i ett sådant fall bestämmelserna i lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser tillämpas. En bestämmelse om detta bör tas in i andelsbyteslagen.

12.3 Förhållandet mellan å ena sidan reglerna om fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser och å andra sidan övriga uppskovsregler

En fusion eller fission kan tänkas innefatta en avyttring som omfattas av förlustregeln eller lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Andelsbyteslagen kan inte bli tillämplig eftersom vederlaget vid en fusion lämnas till ägarna och inte till bolaget. Kravet att vederlaget vid ett andelsbyte skall utgöras av andelar i det köpande bolaget är därför inte uppfyllt.

Även en verksamhetsöverlåtelse kan tänkas innefatta en avyttring som utgör en koncernintern överlåtelse, däremot kan den inte omfattas av förlustregeln (understiger vederlaget summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna, föreligger inte en verksamhetsöverlåtelse). Endast reglerna för fusioner eller fissioner resp. för verksamhetsöverlåtelser bör vara tillämpliga.

Bestämmelser med anledning av det anförda har tagits in i SIL i anslutning till förlustregeln och i lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Prop.1998/99:15

Regeringens förslag: Procenttalet för beräkning av den s.k. avskattningsintäkt som tas ut när ett investmentföretag byter karaktär sänks från 40 till 16. Har aktier i företaget avyttrats under året begränsas intäkten. I vissa fall kan avskattning i stället ske hos en aktieägare.

Efter ett karaktärsbyte skall de aktier som ägs av företaget anses ha ett anskaffningsvärde motsvarande marknadsvärdet.

FSU:s förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: RSV har framfört några lagtekniska synpunkter. I övrigt har förslaget inte kommenterats av remissinstanserna.

Bakgrunden till regeringens förslag: Ett investmentföretag är enligt 2 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uppfyller följande villkor (i det följande antas att företaget är ett aktiebolag):

1. Företagets verksamhet skall uteslutande eller så gott som uteslutande bestå av förvaltning av värdepapper eller likartad lös egendom.
2. Företagets uppgift skall väsentligen vara att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda dess ägare riskfördelning.
3. Ett stort antal fysiska personer skall äga aktier i företaget.

I följande hänseenden gäller särskilda skatteregler för investmentföretag:

1. Hänsyn tas inte till vinst eller förlust på aktier och andra värdepapper som behandlas som aktier i reavinsthänseende (benämns gemensamt *aktier* i det följande).
2. Som intäkt tas upp 2 % för år räknat av värdet på bolagets aktieportfölj vid ingången av, normalt, det aktuella beskattningsåret (schablonintäkt).
3. Avdrag medges för lämnad utdelning, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Reglerna infördes vid 1990 års skattereform (se prop. 1989/1990:110 s. 559-566).

Värdeutvecklingen för aktierna i ett investmentföretag beror väsentligen på värdeutvecklingen för investmentföretagets aktieportfölj. Stiger portföljen i värde, beskattas därför i princip en aktieägare i investmentföretaget för den del av vinsten som belöper sig på hans aktier i investmentföretaget när vinsten realiserats och delas ut eller när aktierna i investmentföretaget säljs. Bortser man från ränteeffekter till följd av tidpunkterna för beskattningen, behandlas därför en indirekt aktieplacering genom ett investmentföretag likvärdigt med en direkt aktieplacering.

Ränteeffekterna medför emellertid, i frånvaro av en motverkande regel, att en indirekt placering i en aktieportfölj genom ett investmentföretag ställer sig förmånligare än en direkt placering i samma portfölj, eftersom

skatten betalas senare vid det indirekta ägandet. Denna s.k. sparbösse-effekt beräknades i förarbetena till 1990 års skattereform genomsnittligt sett ge ca 0,5 procentenheter högre årlig avkastning för det indirekta ägandet. Syftet med schablonintäkten är att utjämna denna skillnad så att direkta aktieplaceringar och placeringar genom ett investmentföretag i huvudsak likställs vid beskattningen.

Genom lagstiftning år 1993 (prop. 1993/94:50) undantogs utdelningsinkomster från beskattning och halverades beskattningen av aktievinster. I frånvaro av en särskild regel skulle i det nya systemet skattefria reavinster hos ett investmentföretag ha kunnat delas ut utan beskattning hos aktieägarna, om investmentföretaget ändrade karaktär till vanligt företag. Detta sker om villkoren för att vara ett investmentföretag inte längre uppfylls. Investmentföretags reavinster skulle således ha kunnat helt undgå beskattning.

I syfte att förhindra den nämnda konsekvensen infördes vid 1993 års lagstiftning en regel som brukar kallas avskattningsregeln. Avskattningsregeln innebar ursprungligen att ett investmentföretag vilket ändrade karaktär som intäkt skulle ta upp ett belopp motsvarande 30 % av det högsta av värdena på aktieportföljen vid ingången av beskattningsåret och något av de fem föregående beskattningsåren, dock tidigast år 1991. Alternativt fick företaget som intäkt ta upp 40 % av summan av de faktiska reavinster och reaförluster på aktier som företaget haft från ingången av år 1991.

Genom lagstiftning 1994 återinfördes äldre regler om beskattning av utdelningsinkomster och aktievinster. Avskattningsregeln för investmentföretag fick dock stå kvar i avvaktan på ytterligare överväganden. Procentsatsen i schablonregeln höjdes till 40 % som en anpassning till att enligt de generella reglerna nu hela beloppet av en aktievinst skulle tas upp till beskattning. Vidare ändrades alternativregeln så att hela summan av reavinster och reaförluster skulle tas upp.

I en skrivelse till Finansdepartementet i januari 1996 hemställde Sveriges Industriförbund om att avskattningsregeln skulle avskaffas. Förbundet anförde i huvudsak att avskattningsregeln inte behövs i ett system med dubbelbeskattning av bolagsinkomster.

Industriförbundets skrivelse togs upp i prop. 1996/97:18. I propositionen lades inte fram något förslag om avskaffande av avskattningsregeln. I huvudsak anfördes följande. Med den utformning skattereglerna har kan ett investmentföretag få en högre värdeökning på aktieportföljen än vad som skulle ha varit fallet om allmänna skatteregler tillämpats. En sådan förmån bör skattas av vid ett karaktärsbyte.

På grundval av förslag i den nämnda propositionen har i lagtexten klargjorts att avskattning inte skall ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation.

Skälen för regeringens förslag: När ett investmentföretag t.ex. på grund av förändringar av ägandet i företaget skiftar karaktär och upphör att vara ett investmentföretag utgörs värdena i företaget, utom av tillskjutna medel, i allt väsentligt av realiserade aktievinster och orealiserad värdestegring på aktier. Den nya skatteregimen för företaget till följd av karaktärsbytet föranleder att särskild hänsyn bör tas till dessa poster. (I

likhet med utredningen utgår regeringen vid diskussionen från att det i praktiken knappast förekommer att utdelningsinkomster fonderas. I de fall fondering ändå sker beskattas inkomsterna. Fonderade utdelningsinkomster erbjuder därför inte något problem vid karaktärsbyte.)

Realiserade aktievinster

Det framgår inte klart av förarbetena hur schablonintäkten räknats fram. Det finns emellertid skäl att anta att man jämfört situationen för två fysiska personer enligt följande. Den ena personen, F, investerar vid ingången av år 1 ett belopp i en aktieportfölj med viss sammansättning. F omsätter årligen en tiondedel av portföljen. Vid utgången av år 10 säljer F portföljen. Den andra personen, G, investerar vid ingången av år 1 i aktier i ett investmentföretag, I. I har en portfölj med samma sammansättning som F:s. Den andel av portföljen som är hänförlig till G:s aktier har samma värde som F:s portfölj. I omsätter portföljen på samma sätt som F. Vid utgången av år 10 säljer G sina aktier i I.

Efter skatt har G, i frånvaro av en särskild regel, ett större belopp i behåll än F beroende på att I löpande har kunnat återinvestera hela försäljningslikviderna medan F har kunnat återinvestera endast nettot efter reavinstbeskattning. Schablonintäkten syftar till att kompensera för denna ränteeffekt så att F och G blir likställda efter skatt. Det bör noteras att schablonintäkten således syftar till likställdhet på ägarnivån. Det är endast av praktiska skäl som den tas ut på företagsnivån.

Upphör I att vara ett investmentföretag, t.ex. under år 9, finns de realiserade obeskattade vinsterna – minskade med schablonskatt – kvar i företaget även efter karaktärsbytet om de inte delas ut. Detta saknar betydelse för likställdheten mellan F och G under förutsättning att G säljer sina aktier i samband med karaktärsbytet, eftersom vinsterna då skattas av hos G.

Behåller G aktierna i I även efter karaktärsbytet, behandlas G, i frånvaro av en avskattningsregel, skattemässigt förmånligare än F. Detta beror på att schablonintäkt inte längre skall tas ut trots att de obeskattade vinsterna finns kvar hos I och lämnar avkastning, vilket medför att det uppkommer en ränteeffekt till G:s förmån. I denna situation bör därför schablonintäkten inte upphöra utan vidare utan avlösas av en engångsbeskattning.

Avskattningsintäkten beräknas lämpligen enligt samma metodik som schablonintäkten, dvs. som en viss procent av ett underlag som utgörs av det högsta av värdena på investmentföretagets aktieportfölj vid ingången av beskattningsåret och något av de fem föregående beskattningsåren. Storleken av procentsatsen beror på vilket antagande man gör om hur länge ägare i investmentföretaget, som inte säljer sina aktier i samband med karaktärsbytet, kommer att behålla aktierna.

Den skatt som utgår enligt den nuvarande avskattningsregeln vid ett karaktärsbyte är så pass betydande att regeln kan ha medfört att karaktärsbyte inte varit ett attraktivt alternativ. Om avskattningsregeln avvägs på ett mer neutralt sätt kan det tänkas att karaktärsbyten kommer till stånd

i större utsträckning. Det framstår som sannolikt att eventuella karaktärsbyten framför allt blir resultatet av att aktierna i ett investmentföretag köps upp av ett annat företag. I det scenariot torde det bli relativt ovanligt att andra ägare i investmentföretaget än det uppköpande företaget ligger kvar med sina aktier efter karaktärsbytet. Till den del detta ändå kommer att ske är det rimligt att anta att det i allmänhet blir fråga om relativt långa innehav.

Utredningen anser med hänsyn härtill att procentsatsen bör beräknas utifrån normen att schablonintäkt egentligen bör utgå under tio år efter karaktärsbytet, såvitt avser den del av portföljen i investmentföretaget som belöper sig på aktier i företaget som inte omsätts i samband med karaktärsbytet. Utifrån en diskonteringsränta på 4,9 % blir då procenttalet i avskattningsregeln 16. Räntesatsen avser ränta efter skatt. Räntesatsen före skatt, 7 %, baseras på antaganden om långsiktig realränta på 5 % och inflation på 2 %.

Regeringen delar utredningens bedömning.

Såvitt avser aktier som ägs av ett annat investmentföretag kommer värdet av aktierna i det företag som ändrar karaktär att utgöra underlag för beräkning av schablonintäkt hos det förstnämnda företaget. I detta fall behövs därför inte någon avskattning. Ett villkor bör vara att aktierna ägts såväl vid ingången som utgången av beskattningsåret.

Det anförda innebär sammanfattningsvis följande. Vid ett karaktärsbyte tas som intäkt hos investmentföretaget upp 16 % beräknat på ett underlag som utgörs av det högsta av värdena på investmentföretagets aktieportfölj vid ingången av beskattningsåret och något av de fem föregående beskattningsåren. Har aktier i investmentföretaget omsatts i samband med karaktärsbytet, reduceras avskattningsintakten. Den beräknas då på den del av portföljvärdet som svarar mot förhållandet mellan de aktier i företaget som inte omsatts i samband med karaktärsbytet och samtliga aktier i företaget. En aktie i investmentföretaget bör anses omsatt i samband med karaktärsbytet om den omsatts under det beskattningsår då karaktärsbytet äger rum.

Ett uppköpande företag bör ha möjlighet att skatta av de aktier som företaget ägde i investmentföretaget vid ingången av det beskattningsår då karaktärsbytet sker (äger det uppköpande företaget vid karaktärsbytet ytterligare aktier har dessa förvärvats och därmed omsatts under beskattningsåret). Innebörden av att avskattning sker på aktieägarnivå bör vara att aktierna skall anses ha avyttrats för marknadsvärdet och ha köpts tillbaka för samma värde. En uppköpssituation bör anses föreligga om ett företag (eller en fysisk person) vid utgången av beskattningsåret äger aktier i det tidigare investmentföretaget med en majoritet av rösterna.

Som nämnts finns det en alternativ avskattningsregel. Enligt denna får som intäkt tas upp summan av de aktievinster och aktieförluster som investmentföretaget haft från ingången av år 1991. Denna regel innebär avskattning hos företaget, inte av ränteförmånen hos ägarna utan av själva aktievinsterna. Detta medför en alltför hög beskattning. Alternativregeln bör därför tas bort.

Regeringens förslag föranleder ändringar i 2 § 10 mom. SIL.

När aktier i ett investmentföretag omsätts i samband med ett karaktärsbyte avskattas hos ägarna inte endast realiserade vinster hos investmentföretaget utan även orealiserad värdestegring på företagets aktieportfölj. Som en följd härav bör anskaffningsvärdet för aktier i portföljen som stigit i värde höjas till marknadsvärdet. På motsvarande sätt bör anskaffningsvärdet för aktier som nedgått i värde sänkas till marknadsvärdet.

Till den del aktierna i investmentföretaget inte omsätts i samband med karaktärsbytet kan följande resonemang föras.

Vid ett karaktärsbyte medför den schablonintäkt som tidigare utgått och avskattningen på grund av karaktärsbytet att F och G, för att anknyta till exemplet i det föregående, i princip likställs såvitt avser realiserade vinster. Vad gäller orealiserad värdestegring uppkommer – i frånvaro av en särskild regel – på grund av karaktärsbytet en latent skatteskuld hos investmentföretaget (och därmed indirekt hos G) som inte har någon motsvarighet hos F (den latent skatteskulden på orealiserad värdestegring på F:s portfölj motsvaras för G av en latent skatteskuld på aktierna i I). Den latent skatteskuld som uppkommer hos I påverkar värdet av G:s aktier i I negativt. G kommer därför sämre ut än F, om inte anskaffningsvärdet för aktierna hos I får räknas upp till marknadsvärdet.

Mot detta kan tänkas invändas att G tog en kalkylerad risk när han köpte aktierna i I av innebörd att I kunde komma att byta karaktär och att han därför själv bör bära konsekvensen av ett ogynnsamt utfall. Denna invändning är emellertid inte hållbar. Finns det en sådan risk medför den nämligen att placeringar i ett investmentföretag blir oförmånligare än direkta placeringar, vilket strider mot utgångspunkten för beskattningsreglerna för investmentföretag.

Regeringen delar utredningens uppfattning att anskaffningsvärdet för aktierna hos ett investmentföretag som byter karaktär generellt bör ändras till marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. En bestämmelse om detta bör tas in i 27 § 2 mom. SIL.

RSV har pekat på att förslaget att anskaffningsvärdet för aktier hos ett investmentföretag som byter karaktär skall ändras till marknadsvärdet tyder på att karaktärsbytet ska anses ske en bestämd dag under beskattningsåret. Verket anser att ett klarläggande i denna del bör ske.

Regeringen konstaterar att regelsystemet är uppbyggt så att reglerna för beskattning av investmentföretag gäller så länge företaget har denna karaktär. Efter tidpunkten för karaktärsbytet, som således sker en viss dag under beskattningsåret, gäller allmänna skatteregler.

14.1 Kontrollfrågor

Regeringens förslag: Har uppskov medgetts med beskattningen vid ett andelsbyte eller en koncernintern andelsöverlåtelse skall den skattskyldige varje år lämna de uppgifter som skattemyndigheten behöver för att kunna bedöma om förutsättningar för fortsatt uppskov föreligger.

FSU:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: RSV framhåller att en utökad uppgiftsskyldighet från de skattskyldiga är en förutsättning för att skatteförvaltningen skall kunna hantera de föreslagna nya bestämmelserna. Verket anför också att det i lagtexten till andelsbyteslagen uttryckligen bör anges att uppskovsbeloppet skall fastställas vid taxeringen för det år då andelsbytet sker. Vidare anser verket att förutsättningarna för eftertaxering samt påförande av skattetillägg bör kommenteras.

Skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 17 § fjärde stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) finns en bestämmelse om skyldighet att lämna uppgifter i självdeklaration för den som avyttrat andelar genom ett internationellt andelsbyte. Med hänsyn till att bestämmelserna om internationella andelsbyten ersätts av bestämmelser i andelsbyteslagen bör det nämnda lagrummet omarbetas. Det bör utformas så att det framgår att uppgiftsskyldigheten omfattar inte endast säljaren utan även den som inträtt i säljarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp, t.ex. på grund av en efterföljande underprisöverlåtelse.

I 1 § andelsbyteslagen har ett förtydligande gjorts för att klargöra att uppskovet skall fastställas efter yrkande. Den skattskyldige skall i självdeklaration det år då ett andelsbyte genomförs redovisa vinsten och de uppgifter som behövs för att kunna bedöma om förutsättningar för uppskov föreligger. Därefter åligger det den skattskyldige att så länge uppskovet kvarstår varje år redovisa de uppgifter som behövs för att skattemyndigheten skall kunna ta ställning till om uppskovet kan bestå eller om uppskovet skall återföras till beskattning. Uppgiftsskyldigheten gäller också den som enligt 21 eller 22 § andelsbyteslagen inträder i säljarens skattemässiga situation i fråga om uppskovsbeloppet.

I och med att uppskovsbeloppet skall fastställas vid taxeringen gäller allmänna regler om eftertaxering och påförande av skattetillägg.

Det behövs också en bestämmelse om uppgiftsskyldighet för den som avyttrat andelar genom en koncernintern andelsöverlåtelse. Bestämmelsen bör tas in i en ny paragraf i 2 kap. LSK, 19 a §. Den skattskyldige eller, i fall som avses i 13 § lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, köparen, skall därefter årligen lämna de uppgifter som behövs för bedömning av om vinsten skall återföras till beskattning.

Något skäl att undanta andelsbyten från den kontrolluppgiftsskyldighet som föreligger enligt 3 kap. 32 c § LSK föreligger inte.

14.2 Ikraftträdande

Utredningens lagförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 1999. Med denna utgångspunkt bör underprislagen, andelsbyteslagen, lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser och fusionslagen tillämpas på överlåtelser, avyttringar resp. förfaranden som görs eller genomförs den dagen eller senare. Regeringen gör samma bedömning.

Regeringens förslag: Förvärv av fastighet i samband med fusion undantas från skatteplikt. Stämpelskatt skall inte heller tas ut på nyinteckning om tidigare uttagen företagsinteckning upphört att gälla på grund av fusion eller fission. Förvärvas en fastighet från ett koncernföretag medges uppskov med beskattningen. Stämpelskatt betalas först om fastigheten överläts till annan eller om koncernförhållandet mellan överlåtare och förvärvare upphör.

FSU:s förslag: Utredningens förslag överensstämmer med regeringens med den skillnaden att utredningen föreslog att successiva uppskov skulle kunna medges och att ett uppskov skulle kunna efterges i vissa fall. Utredningen behandlade inte frågan om nyinteckning i samband med fusion eller fission.

Remissinstanserna: *Hovrätten för Västra Sverige* har inte någon erinran mot den principiella inriktningen av förslaget om stämpelskattefrågor i samband med omstruktureringar. Hovrätten anser emellertid att Kammarkollegiet och inte inskrivningsmyndigheterna bör handha dessa frågor. *Domstolsverket* avstyrker förslaget. Skälet är att inskrivningsmyndigheternas verksamhet inte bedrivs på ett sådant sätt att de är lämpade för prövningar av detta slag. I nuläget har verksamheten karaktär av masshantering och delegering av beslutsfattande utnyttjas i hög grad. Övriga remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget. *Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Byggentreprenörerna* anser att uppskov med uttag av stämpelskatt bör medges vid likvidation av handelsbolag i byggkoncerner.

Skälen för regeringens förslag: Enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) gäller såvitt nu är aktuellt följande beträffande förvärv av fast egendom och tomträtt.

Ett förvärv av fast egendom är skattepliktigt om det sker genom

1. köp eller byte,
2. tillskott till bolag eller förening eller utdelning eller skifte från bolag eller förening,
3. fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, eller
4. expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

Ett förvärv av tomträtt är skattepliktigt om det sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som anges i punkterna 1–4 ovan.

Stämpelskatten utgår med 1,5 % av egendomens värde. Vid förvärv som görs av juridisk person är dock skattesatsen 3 %. Vid köp av fast egendom bestäms värdet av egendomen genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av värdena anses som egendomens värde. Skattskyldighet inträder när ansökan om inskrivning beviljas. Både överlåtaren och förvärvaren är skattskyldiga.

FSU konstaterade att förvärv av fastighet genom sådana fusioner på vilka kontinuitetsreglerna i 2 § 4 mom. SIL är tillämpliga inte är stämpel-skattepliktiga medan skatteplikt föreligger för förvärv genom absorption eller kombination enligt 14 kap. 1 § ABL. Utredningens förslag innehåller generella regler om inkomstskattemässig kontinuitet vid fusioner och fissioner i syfte att ombildningar av detta slag inte skall motverkas av att inkomstskatt utgår. I konsekvens med detta föreslog utredningen ett slopande av bestämmelserna om att förvärv av fastighet genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL skall vara skattepliktiga.

Regeringen lämnar i denna proposition förslag om generella regler om inkomstskattemässig kontinuitet vid fusioner och fissioner. Regeringen delar utredningens bedömning att förvärv av fastighet genom fusion inte bör vara skattepliktigt. Förslaget föranleder en ändring i 4 § stämpel-skattelagen.

Vid beviljande av in-teckning i fast egendom och i näringsverksamhet (företagsin-teckning) tas stämpelskatt ut med 2 resp. 1 % av in-tecknings-beloppet. Om nyin-teckning sker samtidigt som tidigare uttagen in-teckning dödas tas stämpelskatt ut endast på skillnaden mellan det nyin-tecknade beloppet och beloppet på de in-teckningar som dödas. I fråga om företagsin-teckning gäller detta under förutsättning att in-teckningen beviljas i näringsverksamhet som helt eller delvis omfattades av de dödade in-teckningarna.

Av en dom från HD (NJA 1990 s. 3) framgår att en företagsin-teckning som beviljats i ett dotterbolags näringsverksamhet upphör att gälla i och med att bolaget upplösts genom fusion med sitt moderbolag.

De skäl som motiverar att överlåtelser av fastigheter i samband med fusion och fission undantas från uttag av stämpelskatt gäller även stäm-pelskatt på företagsin-teckning som tas ut av det övertagande företaget vid en fusion eller fission. Regeringen förslår detta. Frågan har inte be-handlats av utredningen.

Förslaget bör tas in i 22 § stämpelskattelagen.

Koncerninterna överlåtelser

Överlåtelser av fastigheter inom en koncern bör enligt utredningens upp-fattning inte motverkas av att stämpelskatt utgår (det som sägs om fastig-heter gäller även tomträtter). En lättnadsregel bör dock inte möjliggöra att ett företag överlåter en fastighet till ett annat koncernföretag som sedan säljs externt utan att stämpelskatt utgår. Med hänsyn härtill föreslår utredningen en uppskavsregel som innebär att stämpelskatten skall betalas när koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör.

Överlåter förvärvaren fastigheten till en extern köpare, har möjlig-heten till extern försäljning av förvärvaren med fastigheten i behåll förlorats. Det saknas i den situationen anledning att ta ut skatt på förvärvarens förvärv. Skatten bör då efterges. Den bör även efterges om förvärvaren när koncernförhållandet med överlåtaren består överlåter fastigheten till

annan än ett moder- eller dotterföretag (med moder- och dotterföretag avses alla över- resp. underliggande företag till förvärvaren).

Däremot bör skatten inte efterges om förvärvaren överlåter fastigheten till ett moder- eller dotterföretag.

Ett transportköp föreligger om ett köp av fast egendom överlåts på i princip oförändrade villkor. Vid ett transportköp erhålls skattebefrielse för det tidigare köpet. I frånvaro av en motverkande regel kan ett företag i en koncern, A, sälja en fastighet till en annat koncernföretag, B, som sedan överlåter köpet till ett dotterföretag, C. Eftersom regeln om transportköp medför att skatt inte tas ut på B:s förvärv, kan fastigheten, "förpackad i C och B", säljas externt utan beskattning. Transportköps-regeln bör därför inte gälla om

1. förvärvaren vid det första köpet är en juridisk person,
2. det första köpet har skett från en juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren och
3. förvärvaren vid det senare köpet är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till förvärvaren vid det första köpet.

Regeringen har i en lagrådsremiss lämnat förslag som i allt väsentligt överensstämmer med utredningens (jfr bilaga 3). Förslaget togs in i en ny paragraf, 32 a §, i stämpelskattelagen.

Lagrådet har vid sin granskning av förslaget pekat på att detta kan medföra vissa tolkningsproblem. Dessa hänger samman med att flera uppskov kan medges inom en koncern och med möjligheten till eftergift av skatten i vissa situationer.

Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning. För att komma tillrätta med dessa problem krävs kompletterande bestämmelser om när medgivna uppskov skall förfalla till betalning. Sådana bestämmelser komplicerar systemet. Regeringen föreslår därför att möjligheter till successiva uppskov i en koncern och till eftergift av skatten inte nu skall införas. Skulle det framkomma att det är angeläget med sådana möjligheter får saken tas upp till förnyad prövning.

Förslaget innebär att uppskov bör medges om fastigheten överlåts till ett koncernföretag. Uppskovet förfaller om fastigheten överlåts till annan. Det saknar betydelse om det är fråga om överlåtelse till ett koncernföretag eller till köpare som inte tillhör koncernen. Uppskovet skall också förfalla om koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör utan att fastigheten har överlåtit. Skatten bör även betalas om överlåtaren eller förvärvaren upplöses genom likvidation. Motsvarande bör gälla om något av företagen upplöses genom konkurs. Uppgår överlåtaren eller förvärvaren i ett annat företag genom fusion eller fission, bör det övertagande företaget inträda i det (vid fusionen eller fissionen) överlåtande företags situation såvitt avser stämpelskatten.

I likhet med vad som gäller enligt förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner bör moderföretaget i koncernen vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Vidare bör – också i överensstämmelse med det nämnda förslaget – överlåtaren inte få ingå i en annan koncern än den i vilken förvärvaren ingår.

Domstolsverket har i sitt remissyttrande avstyrkt att uppskavsfrågan hanteras av inskrivningsmyndigheten. Skälet är framförallt att det innebär ett tidskrävande arbete att se till att stämpelskatt utgår när det sker en överlåtelse av fast egendom och koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör. Även *Hovrätten för Västra Sverige* avstyrker förslaget att inskrivningsmyndigheten skall handlägga de nu aktuella stämpelskattefrågorna.

Regeringen konstaterar att det för att uppskov med stämpelskatt skall medges krävs att den skattskyldige redovisar ett underlag för sitt yrkande om uppskov. Som regeringen strax återkommer till skall det vidare åligga överlåtaren och förvärvaren att lämna uppgift till inskrivningsmyndigheten när det inträffar någon omständighet som medför att stämpelskatt för vilken uppskov erhållits skall betalas. Det är således inte fråga om att lägga en sådan bevakningsuppgift på inskrivningsmyndigheten.

Regeringen gör bedömningen att frågan om uppskov bör hanteras av inskrivningsmyndigheten.

En bestämmelse om att överlåtaren och förvärvaren är skyldiga att lämna uppgift till inskrivningsmyndigheten om omständighet som medför att stämpelskatt för vilken uppskov erhållits skall betalas bör tas in i en ny bestämmelse i stämpelskattelagen, 44 §. Uppgiftsskyldigheten bör vara straffsanktionerad. Utredningens förslag innebär att om uppgift uppsåtligen eller av oaktsamhet inte lämnas skall straffet vara böter eller fängelse högst ett år.

Lagrådet ifrågasätter om en särskild straffsanktionering bör införas med hänsyn till regleringen i skattebrottslagen (1981:69). Underlåtenhet att fullgöra den föreslagna uppgiftsskyldigheten torde kunna straffas enligt 2, 7 och 8 §§ skattebrottslagen. En skillnad är att gränsen för straffbar oaktsamhet enligt skattebrottslagen går vid grov oaktsamhet medan den i lagrådsremissen föreslagna straffbestämmelsen går vid oaktsamhet. En annan skillnad är att ringa fall undantas enligt 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Förevarande uppgiftsskyldighet är enligt Lagrådets mening knappast av sådant slag att den motiverar en annan ordning än den som gäller enligt skattebrottslagen. Lagrådet anser därför att den föreslagna straffbestämmelsen kan utgå.

Regeringen ansluter sig till Lagrådets uppfattning och föreslår inte någon särskild straffsanktionering av uppgiftsskyldigheten.

I många dubbelbeskattningsavtal omfattar de bestämmelser som förbjuder vissa slag av diskriminering även stämpelskatten. Det innebär att den omständigheten att moderföretaget i en koncern är hemmahörande i ett annat land i vissa fall inte hindrar att uppskavsregeln är tillämplig. Aktualiserar fråga om tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal i ett stämpelskatteärende, kan inskrivningsmyndigheten ha anledning att inhämta yttrande från Riksskatteverket. Om så anses lämpligt kan ett sådant yttrande inhämtas genom förmedling av Domstolsverket.

16.1 Värdeöverföringar

FSU föreslog en uttrycklig lagreglering avseende konsekvenserna av värdeöverföringar. Regeringen lämnade i lagrådsremissen ett förslag av samma innebörd.

Har förlust uppkommit vid avyttring av andelar i ett dotterföretag skall enligt förslaget förlusten justeras om vinster eller andra värden som fanns hos dotterföretaget vid moderföretagets förvärv av andelarna överförts till moderföretaget eller till ett företag i intressegemenskap med detta. Justering av förlust sker genom reducering av omkostnadsbeloppet för andelarna i dotterföretaget. Har såväl gamla som nya värden överförts bör överföringen i första hand anses omfatta nya värden.

Enligt regeringens förslag räknas koncernbidrag till skillnad från kapitaltillskott inte som förbättringskostnad. Skälet till denna olikbehandling – som överensstämmer med gällande rätt – är den systemmässiga skillnaden mellan kapitaltillskott och koncernbidrag.

Regeringens förslag togs in i ett nytt moment, 1 a mom., till 24 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Lagrådet har i sitt yttrande anfört att den skattemässiga behandlingen av överföringar av värden mellan olika rättssubjekt tillhör skatterättens mest komplicerade områden. Enligt Lagrådet synes de föreslagna lösningarna i flera hänseenden diskutabla. Lagrådets slutsats är att den problematik som sammanhänger med värdeöverföringar måste bli föremål för ytterligare analyser och överväganden innan lagstiftning i ämnet kan genomföras.

Regeringen har under beredningen av propositionen funnit att den föreslagna lagregleringen på några punkter behöver diskuteras ytterligare. Till det kommer att det finns skäl att överväga om justering skall göras även i vissa vinstfall. Det är lämpligt att frågan om värdeöverföringar i sin helhet analyseras av den särskilde utredaren som skall se över vissa företagsskattefrågor.

Regeringen lägger inte fram något förslag avseende värdeöverföringar.

16.2 Kapitalrabatt på optionslån

Ett optionslån är ett lån som upptagits av ett aktiebolag och där skuldebrevet är förenade med rätt till nyteckning eller köp av aktie. Villkoren kan utformas så att bolaget vid emissionen erhåller det nominella värdet av lånet trots att räntan understiger marknadsräntan för ett lån av det aktuella slaget. Skillnaden mellan emissionspriset och marknadsvärdet av lånedelen, den s.k. kapitalrabatten, motsvaras av värdet på optionsrätten. Enligt 2 § 9 mom. åttonde stycket SIL har bolaget inte rätt till avdrag för kapitalrabatten.

FSU föreslog att bestämmelsen i 2 § 9 mom. åttonde stycket SIL om att avdrag inte medges för kapitalrabatt på optionslån skall tas bort. Utredningen anförde att kapitalrabatten är en kostnad för upptagande av

lån. Den omständigheten att en långgivare samtidigt som han lämnar lånet gör ett tillskott till bolaget mot att han erhåller optionsrätten gör ingen skillnad. De hinder mot avdragsrätt som tidigare förelåg är nu borta.

RSV har avstyrkt förslaget och bl.a. anfört att motsvarande avdragsrätt för kapitalrabatt på konvertibellån inte torde föreligga.

Regeringen anser att frågan bör beredas ytterligare och lägger inte nu fram något förslag till ändring. Frågan skall tas upp av den särskilde utredaren i översynen av vissa företagsskattefrågor.

16.3 Utdelning på andel i förvaltnings- eller investmentföretag

Enligt 7 kap. 8 mom. fjärde stycket SIL är inte utdelning på aktie eller annan andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag skattefri om företaget äger mer än enstaka andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelen i förvaltnings- eller investmentföretaget (*förbjuden andel*). Enligt utredningens förslag bör det nämnda stycket justeras så att bestämmelsen omfattar även fallet att förvaltnings- eller investmentföretaget indirekt äger förbjudna andelar genom ett eller flera andra förvaltnings- eller investmentföretag. Regeringen delar utredningens bedömning.

16.4 Överlämnade framställningar m.m.

Karaktärsbyte vid fusion

I en skrivelse den 21 maj 1996 har Riksskatteverket föreslagit en ändring i 2 § 4 mom. SIL avseende den skattemässiga behandlingen av tillgångar som genom fusion skiftar karaktär från omsättnings- till anläggningstillgång. Regeringen beslutade den 21 november 1996 överlämna framställningen till utredningen (Fi96/2731).

Regeringens förslag till reglering vid fusioner innebär att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen. Av kontinuiteten följer att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget (avsnitt 8.1.1). Med hänsyn härtill behövs inte den av Riksskatteverket föreslagna regleringen.

Ömsesidiga försäkringsbolag

I 3 § 8 mom. SIL finns bestämmelser som gör det möjligt att ombilda en ekonomisk förening till aktiebolag utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser. En ombildning sker genom att en ekonomisk förening överför sina tillgångar och skulder till ett aktiebolag varefter föreningen upplöses.

I en skrivelse den 17 oktober 1996 har Salus Holding AB hemställt om att 3 § 8 mom. SIL ändras på så sätt att även ömsesidiga försäkringsbolag

omfattas av bestämmelsen. Regeringen beslutade den 28 november 1996 att överlämna framställningen till utredningen (Fi 96/4493).

Det pågår för närvarande en översyn av de närings- och bolagsrättsliga reglerna för försäkringsbolag på grundval av det slutbetänkande som lämnats av Försäkringsutredningen. Utredningsbetänkandet Försäkringsrörelse i förändring 3 (SOU 1995:87) innehåller förslag till omfattande förändringar i fråga om bl.a. vinstutdelning från livförsäkringsföretag. I departementspromemorian Reformerade försäkringsrörelseregler (Ds 1998:45) redovisas resultatet av en fortsatt beredning på området. Promemorian är nu föremål för remissbehandling. Samtidigt pågår inom Regeringskansliet en översyn av de associationsrättsliga reglerna för ömsesidiga försäkringsbolag. Detta arbete har också en stark koppling till det lagstiftningsarbete som rör understödsföreningar (jfr Försäkringsföreningsutredningens nyligen redovisade betänkande Försäkringsföreningar – ett reformerat regelsystem, SOU 1998:82). I avvaktan på de kommande lagförslagen för försäkringsföretag på det närings- och associationsrättsliga området bör någon ändring av 3 § 8 mom. SIL inte genomföras.

Kupongskatt

Näringslivets skattedelegation har i sitt remissyttrande över utredningens betänkande tagit upp frågan om uttag av kupongskatt för utländska aktieägare i samband med omstruktureringar. Utredningen har inte behandlat den frågan. Delegationen anser dock att det är av stor vikt att även kupongskattefrågorna i samband med omstruktureringar tas upp i lagstiftningsärendet. Kupongskatt som tas ut på rena sakvärden som utdelas eller utskiftas innebär enligt delegationen att angelägna omstruktureringar försvåras och hämmas. Det gäller bl.a. utskiftning i samband med fusion, likvidation och vid inlösen av aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet.

Frågan om det från bl.a. samhällsekonomiska och offentligfinansiella aspekter finns skäl att införa en civilrättslig reglering av återköp av egna aktier bereds för närvarande av regeringen. I ett sådant sammanhang aktualiseras också den skattemässiga behandlingen av återköp, såväl inkomstskattemässigt som i kupongskattehänseende. Frågan om det finns skäl att ändra regleringen vid bl.a. utskiftning i samband med fusion bör tas upp i det sammanhanget.

Budgetkonsekvenser

Förslagen i kap. 4 samt 8-9 om underprisöverlåtelser, fusioner och fissioner samt verksamhetsöverlåtelser innebär en viss utvidgning av området för omstruktureringar som kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser. Å andra sidan torde företagen endast i begränsad utsträckning ha genomfört förfaranden av detta slag som utlöser beskattning. Förslagen får antas medföra en viss kostnad som inte kan närmare anges.

Förslaget i avsnitt 5.3.3.4, om bortagande av den 90 %-regel, som gäller vid reavinstbeskattningen när en juridisk person avyttrar en fastighet, medför en viss intäkt som inte närmare kan anges.

Förslagen i kap.6 om andelsbyten medför en viss kostnad som inte kan närmare anges främst genom att aktiva delägare i fåmansföretag får möjlighet att avyttra andelar genom ett andelsbyte.

Förslagen i kap. 7 innebär en ändrad teknik för beskattning av vinsten vid koncerninterna andelsöverlåtelser. Den förfarandeväriant som förekom i det förhandsbesked från sommaren 1997 som nämns i kapitlet blev möjlig först år 1997 genom lagstiftning år 1996 (prop. 1996/97:18), genom vilken samtidig tillämpning av koncernregeln och strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL utslöts. Utredningen har i sin bedömning av frågan ansett att den enligt utredningens uppfattning uppenbara risken för att lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle vara tillämplig torde innan förhandsbeskedet blev känt ha verkat återhållande på aktörerna i fråga om såväl den varianten som andra varianter. I den mån förpackningsförfaranden är mer utbredda kan utnyttjandet antas ha tagit fart först därefter. Förpackningsförfaranden torde därför inte ha påverkat statsbudgeten för år 1998 i nämnvärd utsträckning. Det skattebortfall som förhindras bör därför inte räknas som budgetförstärkning. Rent allmänt gäller att den omständigheten att en lucka i systemet visar sig och stängs enbart innebär att det ursprungligen avyttrade skatteuttaget garanteras. Förslaget i samma kapitel om att dispensregeln i 2 § 4 a mom. SIL skall tas bort medför en viss intäkt som inte närmare kan anges.

Förslaget i kap. 10 om förlustregeln innebär en viss kostnad avseende avyttring av reavinstegendom till utländska koncernföretag som inte kan närmare anges.

Förslagen i kap. 11 rörande Lex ASEA innebär en viss utvidgning av möjligheterna att dela ut dotterföretag utan omedelbara skattekonsekvenser. Det saknas emellertid skäl för att anta att detta kommer att påverka den totala volymen av kontantutdelningar från bolagssektorn. Möjligen genomförs i dag vissa utdelningar av dotterbolag som medför beskattning. Till den del det förhåller sig så medför förslagen en kostnad.

Det har i ett par kända fall förekommit att investmentföretag ändrat karaktär, vilket medfört beskattning på grund av avskattningsregeln. I huvudsak torde dock den gällande avskattningsregeln ha fungerat som en stoppregel. Förslagen i kap. 13 om avskattningsregeln för investmentföretag får antas medföra en viss kostnad som inte kan närmare anges.

Stämpelskatten på koncerninterna fastighetsöverlåtelser torde i betydande utsträckning ha motverkat sådana överlåtelser. Förslagen i kapital 15 rörande stämpelskatten får emellertid ändå antas medföra en viss kostnad som inte kan närmare anges.

Regeringen bedömer att den sammanlagda effekten av de regeländringar som föreslås ger en budgetförsvagning på 0,15 miljarder kronor.

Administrativa konsekvenser

Den administrativa kostnaden för FSU:s förslag har av Riksskatteverket uppskattats till en engångskostnad på 6 mkr för systemutveckling o.d. samt årliga driftkostnader på 15 mkr. Den kostnaden torde dock även inbegripa den del av utredningens förslag som avsåg en halvering av reavinstbeskattningen på näringsbetingade aktier. Förslaget avseende uppskov med stämpelskatt kan komma att medföra ett visst merarbete för landets inskrivningsmyndigheter.

Regeringen anser att det idag är omöjligt att bedöma omfattningen av det merarbete som kan uppkomma till följd av förslagen. Regeringen avser att följa upp denna fråga och vid behov återkomma med förslag till åtgärder.

Finansiering

Regeringens förslag finansieras genom andra förslag som läggs fram samtidigt med budgetpropositionen. I första hand gäller det förslaget i lagrådsremissen om beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

18.1 Förslaget till lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Rubriken till lagen har ändrats i enlighet med Lagrådets förslag. Vidare har definitionerna i 4–13 §§ flyttats och ytterligare redaktionella ändringar gjorts.

1 §

Bestämmelsen i *första stycket* ansluter till definitionen av uttag genom överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller till underpris i punkt 1 a tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL.

Utdelning av sakegendom från en juridisk person och kapitaltillskott av sakegendom till en juridisk person omfattas av begreppet överlåtelse. Detta gäller även beträffande gåva. Däremot omfattas inte äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv och testamente av begreppet.

En underprisöverlåtelse skulle kunna anses föreligga om koncernbidrag lämnas i form av sakegendom. För att ett koncernbidrag skall kunna användas för resultatutjämning krävs emellertid att det redovisas öppet i självdeklarationen av såväl givaren som mottagaren samt att givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som intäkt. Detta förutsätter att givaren tar upp ett övervärde på egendomen som intäkt. En konsekvens av detta är att överlåtelserna måste anses ske till marknadsvärde. Det är då inte fråga om en underprisöverlåtelse.

Begreppet tillgång omfattar även goodwillvärde som är knutet till materiella tillgångar.

Någon bestämmelse i första stycket om anskaffningsvärdet för förvärvaren har inte ansetts erforderlig. Det får anses följa av allmänna principer att anskaffningsvärdet utgörs av ett belopp motsvarande vederlaget.

Enligt *andra stycket* skall överlåtelserna, om ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde och villkoren för att uttagsbeskattning skall underlåtas är uppfyllda, behandlas som om tillgången avyttrats för ett vederlag motsvarande dess skattemässiga värde. För tydlighets skull har i *andra meningen* tagits in en bestämmelse om att förvärvaren skall anses ha anskaffat tillgången för samma belopp. Denna bestämmelse var inte med i lagrådsremissen.

2 §

Bestämmelserna i *punkterna 1 och 2* motiveras i avsnitt 12.1.

I fall då marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet finns det inte någon anledning att underlåta uttagsbeskattning. Genom villkoret i *punkt 3* – som är nytt i förhållande till betänkandet – undantas sådana överlåtelser från lagens tillämpningsområde.

4–7 §§

Bakgrunden till definitionerna i paragraferna framgår i avsnitt 5.4.1–5.4.5. Beträffande bostadsförening, bostadsaktiebolag och investmentföretag, se avsnitt 5.4.5. Enligt 5 § första stycket 6 avses med företag svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Det är en ändring i förhållande till lagrådsremissen som endast omfattade ömsesidiga skadeförsäkringsföretag.

I 6 § finns en definition av handelsbolag som gäller vid tillämpning av underprislagen. Av definitionen följer att ett handelsbolag med handelsbolag som delägare inte kan delta i underprisöverlåtelser.

8 §

I fråga om juridiska personer utgör ersättning eller reavinst vid avyttring av en tillgång regelmässigt intäkt av näringsverksamhet (möjligen kan något udda undantag förekomma). I princip alla tillgångar ingår således i näringsverksamhet. Avkastning av näringsfastighet utgör intäkt av näringsverksamhet för en fysisk person. Däremot utgör inte vinst vid avyttring av fastigheten sådan intäkt. Näringsfastigheter ingår därför inte i näringsverksamhet för fysiska personer.

9 §

Gemensamt för tillgångsgruppen i *punkt 1* är att värdesättningen i den in- och utgående balansräkningen påverkar det skattemässiga resultatet. I fråga om tillgångar av detta slag som anskaffats under tidigare beskattningsår utgörs det värde som gäller vid beskattningen av det utgående värdet närmast föregående beskattningsår. För tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret utgörs värdet av anskaffningsvärdet. Antag i fråga om en lagerfastighet att värdet enligt räkenskaperna, i överensstämmelse med de skattemässiga reglerna för lagervärdering, är 100 och att värdeminskingsavdrag har gjorts i deklARATIONEN med 20. Av *andra meningen* följer då att det skattemässiga värdet är 80.

I *punkt 2* behandlas reavinsttillgångar. Det är fråga om fastigheter, bostadsrätter, aktier och andra andelar, fordringar, utländsk valuta m.m., som inte utgör omsättningstillgångar i skattehänseende. För juridiska personer (utom dödsbon) beräknas en vinst eller förlust vid avyttring av sådan egendom enligt reglerna i 24–31 §§ SIL. Vinsten eller förlusten räknas som intäkt resp. kostnad i näringsverksamhet. Enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL utgörs omkostnadsbeloppet av summan av alla omkostnader för egendomen. Den särskilda bestämmelsen för fastigheter i *andra meningen* skall ses mot bakgrund av att regleringen om återläggning av värdeminskingsavdrag i punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL och 25 § 5 mom. SIL systematiskt gäller även i fråga om fastigheter som innehas av juridiska personer, trots att regleringen inte har någon materiell innebörd i detta fall.

RSV anser att det bör klargöras vad som gäller när en handelsbolagsandel med negativt justerat ingångsvärde överlåts genom en underprisöverlåtelse. Regeringen konstaterar att enligt 28 § SIL skall, om en andel i ett handelsbolag med negativt justerat ingångsvärde avyttras, omkostnadsbeloppet anses vara 0 kr. Vederlaget skall i detta fall ökas med ett

belopp som motsvarar det negativa värdet. Denna reglering påverkas inte av de föreslagna reglerna. Vederlaget skall således ökas även om avyttringen skett till underpris och uttagsbeskattning skall underlåtas.

Utom för inventarier gäller *punkt 3* övriga tillgångar för vilka reglerna om räkningsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning är tillämpliga (jfr punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § KL). Vidare omfattas t.ex. tillgångar i form av kunskap som svarar mot aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete m.m. [jfr 17 § andra stycket bokföringslagen (1976:125)]. För upparbetad goodwill som svarar mot utgifter som dragits av löpande är det skattemässiga värdet noll.

10 §

Vid tillämpning av skälighetsregeln i paragrafen kan interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. En annan möjlighet är att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången.

12 §

Beträffande innebörden av verksamhetsgren, se avsnitt 5.3.3.2. *Första stycket andra och tredje meningarna* fanns inte med i lagrådsremissen. De skall ses mot bakgrund av regleringen i *andra stycket* enligt vilket andelar under vissa förutsättningar hänförs till en verksamhet eller en verksamhetsgren. Denna bestämmelse fanns inte med i FSU:s förslag.

13–17 §§

Bestämmelserna reglerar konsekvenserna av att uttagsbeskattning inte sker. De var i lagrådsremissen placerade i 2 §.

Bestämmelserna i *14 och 15 §§* motiveras i avsnitt 5.8. De gäller oberoende av om det är 1 § första eller andra stycket som är tillämpligt.

Bestämmelsen i *14 §* innebär att de värden som överförs genom underprisöverlåtelsen inte behandlas som utdelning hos direkt eller indirekt ägare till det överlåtande företaget. I *andra stycket* finns bestämmelser som inte har någon motsvarighet i lagrådsremissen. Vid överlåtelse från ett företag till en fysisk person utan ersättning skall personen om denne äger andelar i företaget utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Bestämmelsen behövs på grund av att anskaffningsvärdet för den överlåtna egendomen hos förvärvaren utgörs av det skattemässiga värdet. I frånvaro av en sådan bestämmelse skulle det vara möjligt för denne att ta ut den överlåtna tillgången från näringsverksamheten utan beskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. På så sätt skulle andra ledet i dubbelbeskattningen undvikas. Utgår ersättning vid överlåtelsen minskas det belopp för vilket personen skall beskattas i motsvarande mån.

Det överförda värdet behandlas enligt *15 §* inte heller som förbättringskostnad för andel i det förvärvande företaget eller för andel i ett företag som direkt eller indirekt äger andelar i detta. I *andra och tredje meningarna* finns bestämmelser som är nya i förhållande till utredningens förslag. Bestämmelsen i *andra mening* reglerar det fall att ersättning

inte har utgått vid en överlåtelse till ett företag. Ett exempel är att en aktieägare tillskjuter sakegendom till ett aktiebolag. Med underprislagens synsätt är detta en underprisöverlåtelse för noll kronor som enligt 1 § andra stycket skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Vad gäller frågan om förbättringskostnad för aktieägarens aktier i företaget bör transaktionen behandlas på samma sätt som om aktieägaren först tillskjutit ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter sålt tillgången till företaget till det skattemässiga värdet. I detta fall höjs anskaffningskostnaden för aktieägarens aktier i företaget med ett belopp motsvarande tillgångens skattemässiga värde. Genom bestämmelsen i andra meningen erhålls samma resultat när tillgången tillskjuts direkt. I *tredje meningen* finns en motsvarande reglering för det fall att viss ersättning har utgått.

Även 16 och 17 §§ är nya i förhållande till utredningens förslag. Av 16 § följer att avdrag för s.k. värdehöjande reparationer inte skall återföras om uttagsbeskattning inte sker. Anskaffningsvärdet för förvärvaren blir i motsvarande mån lägre. I 17 § finns en reglering för lagerfastigheter. Det är inte motiverat att återföra värdeminskningssavdrag som har gjorts i deklarationen men inte i räkenskaperna eftersom förvärvaren får ett motsvarande lägre anskaffningsvärde.

18 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka som kan vara överlåtare och förvärvare. Bestämmelserna motiveras i avsnitt 5.4.2, 5.4.3 samt 5.4.5.

19 §

Bestämmelsen i paragrafen motiveras i avsnitt 5.6. I *andra meningen* har i förhållande till betänkandet införts ett förtydligande som avser situationen att förvärvaren är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet men en del av verksamheten är undantagen från beskattning enligt ett dubbelbeskattningsavtal.

I lagrådsremissen fanns i ett andra stycke en bestämmelse av innebörd att vid överlåtelse av en fastighet till en fysisk person kan uttagsbeskattning underlåtas endast om fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång hos personen. Detta följer redan av första meningen som anger att förvärvaren skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Bestämmelsen har därför slopats. Av 8 § framgår vad som avses med att en tillgång ingår i näringsverksamhet.

20 §

Om koncernbidragsrätt saknas skall överlåtarens hela verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas (jfr 12 § och avsnitt 5.3.3.2) Även en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren bör kunna överlåtas. En företagare bör t.ex. kunna överlåta ideella andelar av en verksamhet till sina barn. En ändring i enlighet härmed har gjorts i bestämmelsen i förhållande till betänkandet.

Andra stycket är nytt i förhållande till betänkandet. Genom bestämmelsen undantas överlåtelser mellan ett handelsbolag och ett delägarföretag.

tag från kravet i första stycket. Skälet är att ett delägande företags andel i ett handelsbolags resultat och resultatet av företagets egen verksamhet ingår i samma förvärvskälla och således kan kvittas mot varandra.

21 – 24 §§

Bestämmelserna i paragraferna motiveras i avsnitt 5.3.3.3. Vissa justeringar har gjorts i förhållande till förslaget i betänkandet. Det gäller främst förtydligande av bestämmelserna för fall när det förvärvande företaget är ett handelsbolag. Ett villkor har också lagts till av innebörd att överlåtelse till en fysisk person inte kan göras utan uttagsbeskattning om personen har rätt till avdrag för underskott enligt 46 § 1 mom. KL. Ett motsvarande tillägg har gjorts avseende överlåtelse till ett handelsbolag med fysisk person som delägare.

Bestämmelserna i 24 § kan belysas av följande exempel. Ett moderbolag, M, har ett dotterbolag A som i sin tur har ett dotterbolag B. Egenom har överlåtits till underpris från B till A. Under det beskattningsår, då överlåtelsen skedde, hade M rätt till avdrag för underskott.

Fall 1. Koncernen har bestått en längre tid, varför koncernbidragsspärren i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL, inte är tillämplig på underskottet hos M. Bestämmelsen i 22 § skall därför inte tillämpas.

Fall 2. A har förvärvat B beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Underskottet i M härrör från tid före förvärvet. M har således omfattats av en ägarförändring enligt 4 § andra stycket UAL. Underskottet utgör gammalt underskott enligt 3 § fjärde stycket UAL. Enligt 8 § UAL är koncernbidragsspärren tillämplig på underskottet om A lämnar koncernbidrag till M och koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag som A erhållit från B. Bestämmelserna i tredje stycket hindrar i detta fall att vederlaget vid underprisöverlåtelsen godtas.

Bestämmelsen i 23 § *tredje stycket andra meningen* är ny i förhållande till lagrådsremissen. Den avser fallet att ett företag med kvarstående underskott har överlåtit en tillgång till underpris till ett handelsbolag i vilket företaget är delägare. I ett sådant fall blir första meningen i stycket tillämplig, vilket inte är motiverat. I andra meningen görs därför ett undantag för detta fall.

25 §

Enligt paragrafen skall man bortse från ett underskott om den fysiska person eller det företag som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. Bestämmelsen ersätter en dispensbestämmelse som föreslagits i betänkandet.

Bestämmelserna i paragraferna motiveras i avsnitt 5.3.3.3.

I fråga om vissa juridiska personer, t.ex. sparbanker, saknas ägare. Villkoret att andelarna skall vara kvalificerade gäller av naturliga skäl inte när förvärvaren är en sådan juridisk person.

I 26 § fjärde stycket har i förhållande till lagrådsremissen införts en inskränkning av begreppet kvalificerad andel enligt 3 § 12 a mom. SIL. En andel anses inte kvalificerad i det nu aktuella hänseendet om reglerna i 3 § 12 b mom. SIL inte skall tillämpas på utdelning och reavinst därför att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget.

I 28 § regleras överlåtelser från ett handelsbolag med någon fysisk person som delägare. RSV har ifrågasatt om det med anledning av reglerna i 24 § 7 mom. SIL bör ställas särskilda krav på förvärvaren. Enligt det sistnämnda lagrummet gäller särskilda regler om en fysisk person eller ett dödsbo avyttrar en andel i ett handelsbolag som äger en andel som skulle ha varit kvalificerad om den ägts av personen eller dödsboet. Regeringen gör följande bedömning. Handelsbolaget kan utan att uttagsbeskattning sker avyttra andelen till underpris till en fysisk person endast om andelen blir omsättningstillgång hos denne. Vid avyttring till ett företag skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade. Med hänsyn till detta behöver inte några särskilda krav ställas på förvärvaren utöver dem som redan finns i det aktuella lagrummet.

Bestämmelsen i 30 § behövs på grund av att 3:12-reglerna tar sikte endast på aktier och andra andelar som ägs direkt av en fysisk person. Ett exempel illustrerar bestämmelsen. Aktiekapitalet i ett aktiebolag, D, är fördelat på 100 aktier. 30 av dessa ägs av en passiv delägare. 70 av aktierna ägs av ett moderbolag, M. Av de 100 aktierna i moderbolaget ägs 80 av aktiva delägare och 20 av passiva delägare. Av aktier i D som ägs av M skall $(0,8 \cdot 70 =)$ 56 anses kvalificerade på grund av bestämmelsen i paragrafen. Resultatet blir detsamma om M äger aktierna i D genom ett helägt aktiebolag eller ett helägt handelsbolag.

18.2 Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

1 §

Definitionen av andelsbyte ansluter till definitionen av internationellt andelsbyte i 6 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL). I motsats till definitionen i IGOL avser dock definitionen i den aktuella paragrafen varje avyttrad andel för sig. Av enkelhetsskäl har definitionen språkligt utformats för fallet att vederlaget för en avyttrad andel utgörs av flera hela andelar i det köpande företaget (jämte eventuell kontant ersättning). Definitionen skall emellertid förstås så att den omfattar även fallen att ersättningen består av en enda andel i det köpande företaget eller av en bråkdel av en andel som kan vara större eller mindre än ett. Således omfattas t.ex. fallet att tre andelar i det köpande företaget erhålls som vederlag för två avyttrade andelar. Den skattskyldige skall det år ett an-

delsbyte genomförs redovisa vinsten och framställa yrkande om uppskov med beskattningen. Om uppskov medges skall uppskovsbeloppet fastställas vid taxeringen.

I andra stycket – som är nytt i förhållande till lagrådsremissen – finns bestämmelser som gäller när ett handelsbolag är säljare. I dessa fall skall sådana delägare som önskar uppskov yrka detta.

Av det förhållandet att uppskov medges vid tillämpning av KL och SIL följer att begrepp i andelsbyteslagen som finns i de förstnämnda lagarna har samma innebörd som där om inte annat framgår.

Begreppet andel omfattar endast rena delägarätter till kapitalet i företaget. Konvertibler och liknande värdepapper faller således utanför.

Vid blandade överlåtelser tillämpas andelsbyteslagen endast i fråga om överlåtelserns onerösa moment. Lagrådet har förordat att lagtexten förtydligas i det hänseendet. I *första stycket* har därför uttryckligen angetts att marknadsmässig ersättning skall lämnas. Avyttrar t.ex. ett moderföretag 100 andelar som är värda 100 till ett dotterföretag mot ersättning av 25 andelar som är värda 25, föreligger en sammansatt transaktion. Endast 25 andelar har avyttrats genom ett andelsbyte.

2 §

Vid fusion och fission förvärvar det övertagande företaget tillgångarna i det överlåtande företaget. Däremot förvärvar vid en fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller motsvarande fission det övertagande företaget inte i egentlig mening andelarna i det överlåtande företaget. Det övertagande företaget är således inte utan vidare ett sådant köpande företag som avses i 1 §. Bestämmelsen – som i lagrådsremissen var placerad i 4 § – behövs därför för att andelsbytesreglerna skall kunna tillämpas vid fusion och fission.

Av 24 § 2 mom. första stycket 3 SIL framgår att vid en fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller motsvarande fission anses andelsägare i det överlåtande företaget ha avyttrat sina andelar i det överlåtande företaget. I sista stycket samma moment finns en särskild bestämmelse om att detta inte gäller andelar i det överlåtande företaget som innehas av det övertagande företaget.

3 §

Bestämmelserna i paragrafen motiveras i avsnitt 12.2. Det är tillräckligt att förutsättningar för uppskov föreligger enligt någon av de nämnda lagarna för att andelsbyteslagen inte skall vara tillämplig. Det krävs alltså inte att yrkande om uppskov framställts och uppskov medgetts.

4 §

Om säljaren är ett handelsbolag kan delägarna enligt 1 § andra stycket medges uppskov med beskattningen vid ett andelsbyte. Den aktuella bestämmelsen avser i första hand fallet att det säljande handelsbolaget ägs av ett annat handelsbolag. Av bestämmelsen följer att det är delägarna i det senare bolaget som kan medges uppskov. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag, är det delägarna i ”det översta bolaget” som kan

medges uppskov. Bestämmelsen har en liknande tillämpning i fråga om de övriga lagrum som den hänvisar till. Prop.1998/99:15

5 §

Bestämmelserna i paragrafen motiveras i, beträffande punkt

- 1: avsnitt 6.2.1,
- 2: avsnitt 6.2.2,
- 3: avsnitt 6.2.3
- 4: avsnitt 6.2.2,
- 5: avsnitt 6.3 samt
- 6 och 7: avsnitt 6.2.5

Vid bedömning av om huvudsaklighetsvillkoret i punkt 3 uppfylls bör hänsyn främst tas till storleken av intäkterna.

Villkoret i punkt 5 kan inte uppfyllas vid fusion eller fission eftersom andelarna i ett överlåtande företag vid en fusion eller fission – dvs. det överlåtna företaget enligt terminologin i andelsbyteslagen – utslocknar genom fusionen eller fissionen. Ett undantag från villkoret finns därför i sista meningen. Bestämmelsen var i lagrådsremissen placerad i 4 § andra stycket.

6 §

Genom bestämmelsen i paragrafen kan avgöras om ett utländskt företag är hemmahörande i ett EG-land eller ej, däremot inte om det är hemmahörande i ett visst EG-land. Det senare behövs inte vid tillämpning av 5 § 2 c.

7 och 8 §§

Det beskattningsår då andelsbytet sker tas kontant ersättning upp till beskattning. *Sista meningen i 7 § första stycket* avseende fallet att säljaren är ett handelsbolag fanns inte med i lagrådsremissen.

Återstående del av hela den skattepliktiga reavinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel, *uppskovsbelopp*, fastställs vid taxeringen. Uppskovsbelopp tas upp till beskattning det beskattningsår då en mottagen andel säljs eller upphör att existera. Uppskovsbelopp behandlas då som en vanlig andelsvinst. Förluster på andelar, t.ex. de mottagna andelarna, kan dras av mot uppskovsbelopp om villkoren i 27 § 5 mom. SIL uppfylls. Önskar den skattskyldige ta upp uppskovsbelopp till beskattning innan en mottagen andel säljs, t.ex. på grund av att förlust uppkommit på andra andelar, föreligger inte något hinder för det.

I fråga om kvalificerade andelar beräknas vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet sker de belopp som skulle tas upp som intäkt av kapital resp. intäkt av tjänst om hela reavinsten beskattades vid andelsbytet (*kapitalbeloppet* resp. *tjänstebeloppet*). Till den del kapitalbeloppet förslår tas den kontanta ersättningen upp som intäkt av kapital. Eventuell resterande del tas upp som intäkt av tjänst. Återstående delar av kapital- och tjänstebeloppen fördelas på de mottagna andelarna och fastställs. De beskattas när de mottagna andelarna säljs.

Även var och en av de återstående, fördelade delarna av de beräknade kapital- och tjänstebeloppen omfattas, när det är fråga om avyttring av kvalificerade andelar, av benämningen uppskovsbelopp.

Erhålls t.ex. tre andelar i det köpande företaget som vederlag för två avyttrade andelar, kommer uppskovsbelopp enligt 8 § för en mottagen andel att utgöras av två tredjedelar av det eller de belopp avseende varje avyttrad andel som skall fördelas.

Av 8 § *andra stycket* framgår att uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning då vederlagsandelen avyttras eller på annat sätt övergår till annan. Det kan exempelvis vara fråga om utskiftning och utdelning eller att andelen lämnas som kapitaltillskott. Bestämmelsen har fått en delvis annorlunda utformning i förhållande till lagrådsremissen. Uppskovsbelopp skall också tas upp till beskattning om den mottagna andelen upphör att existera. Det kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om det sätter ned aktiekapitalet genom inlösen av andelar.

9 §

Bestämmelsen – som inte fanns med i lagrådsremissen – gäller i de fall säljaren är ett handelsbolag. Uppskovsbelopp beräknas för de delägare som yrkat och medgetts uppskov.

Uppskovsbelopp tas upp till beskattning vid den tidpunkt som anges i 8 § *andra stycket*. I *andra stycket andra meningen* finns emellertid en särskild reglering för handelsbolag som innebär att uppskovsbelopp i vissa fall skall tas upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt. Det gäller om en delägare som medgetts uppskov överlåter andelen i handelsbolaget eller om andelen upphör att existera. Det senare kan inträffa om en delägare utträder ur handelsbolaget eller om handelsbolaget likvideras.

Är det fråga om en kedja av handelsbolag, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning om någon andel i kedjan överlåts. Detta gäller även – jfr 4 § – om andelen i det ”översta handelsbolaget” upphör att existera.

10 och 11 §§

10 § *sista meningen* har tillkommit efter lagrådsremissen.

Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång skall kontant del av vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet vid andelsbytet. Resterande del av vederlaget tas upp när de mottagna andelarna säljs. För att balansera den inkomstminskande effekt som uppkommer genom att värdet av det utgående lagret blir lägre än värdet av det ingående lagret på grund av andelsbytet skall ett belopp motsvarande den avyttrade andelens skattemässiga värde tas upp som intäkt. Avdrag med samma belopp medges när de mottagna andelarna säljs.

När det gäller lagerandelar kommer uppskovsbelopp att utgöras av den del av intäkten som överstiger kontant ersättning, minskad med den avyttrade andelens skattemässiga värde, fördelad på de mottagna andelarna.

12 §

Bestämmelsen har tillkommit efter lagrådsremissen och innehåller bestämmelser för situationen att säljaren är ett handelsbolag.

13 §

Bestämmelsen har fått en ändrad utformning i förhållande till lagrådsremissen. Av paragrafen framgår att uppskovsbelopp under vissa förutsättningar skall tas upp till beskattning även i fall då äganderätten till den mottagna andelen inte övergår till annan.

I punkterna 1 a och 1 b av anv. till 22 § KL finns bestämmelser om uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning av en andel kan komma att ske även i fall när en äganderättsövergång inte sker. Detta är t.ex. fallet om en andel ingår i en förvärvskälla som på grund av dubbelbeskattningsavtal inte längre skall beskattas i Sverige. Sker uttagsbeskattning, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

14 §

En säljare vid ett andelsbyte kan vid tidpunkten för transaktionen redan inneha andelar i det köpande företaget (*gamla andelar*). Likaså kan en säljare senare köpa ytterligare andelar i det företaget (*nya andelar*). Endast avyttring av de mottagna andelarna skall utlösa beskattning av uppskovsbelopp. I paragrafen har tagits in en turordningsregel av vilken kan utläsas vilka andelar som skall anses ha avyttrats.

15 §

Enligt 27 § 4 mom. SIL bestäms anskaffningsvärdet för aktier och finansiella instrument som behandlas som aktier i reavinsthänseende enligt den s.k. genomsnittsmetoden. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet (omkostnadsbeloppet enligt terminologin i 24 § 1 mom. SIL) för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade instrumentet beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet.

Vid ett andelsbyte kan säljaren sedan tidigare inneha andelar (*gamla andelar*) i det köpande företaget (A i exemplet nedan).

Antag att en person, S, har 10 gamla andelar i A med ett sammanlagt anskaffningsvärde på 10. Varje andel har således ett anskaffningsvärde på 1. Vid ett andelsbyte erhåller S ytterligare 10 andelar i A som vederlag. Värdet av de avyttrade andelarna är 30, för vilket värde de nya andelarna skall anses anskaffade.

I frånvaro av särskild reglering innebär genomsnittsmetoden att anskaffningsvärdet för var och en av S:s andelar i A efter andelsbytet kommer att vara $((10+30)/20=) 2$. Säljer S de gamla andelarna före de mottagna andelarna, kommer avdraget för ökningen av anskaffningsvärdet för tidigt – avdrag bör inte medges förrän uppskovsbelopp beskattas. Normalt torde detta ofta inte ha någon större ekonomisk betydelse. Fall kan emellertid tänkas när ett andelsbyte medför en betydande ökning av anskaffningsvärdet för de gamla andelarna om genomsnittsmetoden tillämpas. I paragrafen anges att genomsnittsmetoden modifieras på så sätt att andelar i det köpande företaget som tagits emot vid ett andelsbyte anses inte vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget som innehas av säljaren.

16 §

I *första stycket* har tagits in en reglering för det fallet att kapitalet i det köpande företaget fördelats på flera andelar genom fondemission, split eller liknande förfarande. Karaktäristiskt för dessa fall är att anskaffningsvärdet för de tidigare mottagna andelarna fördelas på flera andelar. I sådana situationer fördelas även kvarstående uppskovsbelopp. En redaktionell ändring i förhållande till lydelsen i lagrådsremissen. har gjorts i *sista meningen*.

I *andra stycket* behandlas fallet med sammanläggning av mottagna andelar.

17 §

Paragrafen – som ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen – är tillämplig om vederlagsandelarna är kvalificerade. Bestämmelserna gäller även i de fall vederlagsandelarna omfattas av lättnadsreglerna i 3 § 1 a mom. SIL. Uppskovsbelopp vid andelsbytet får inte räknas med i det underlag som ligger till grund för beräkning av gräns- respektive lättnadsbelopp. Är den avyttrade andelen kvalificerad kan det vara fråga om två uppskovsbelopp. I detta fall gäller bestämmelserna i paragrafen summan av dessa.

18 §

Uppskovsbelopp behöver inte tas upp till beskattning om de mottagna andelarna avyttras genom ett nytt andelsbyte. Vid det nya andelsbytet skall villkoren i 5 § punkterna 1–5 vara uppfyllda. Däremot behöver inte villkoren i 5 § punkterna 6 och 7 vara uppfyllda för att uppskovsbeloppet från det första andelsbytet skall få flyttas över. *Sista meningen* – som inte fanns med i lagrådsremissen – har lagts till för att klargöra att vid ett efterföljande andelsbyte skall uppskovsbelopp flyttas över till samtliga nya mottagna andelar.

19–24 §§

Paragraferna motiveras i

- 19 och 20 §§: avsnitt 6.4.2,
- 21 §: avsnitt 6.4.4,
- 22 §: avsnitt 6.4.5,
- 23 §: avsnitt 6.4.6,
- 24 §: avsnitt 6.3.

I 19 § finns bestämmelser som gäller när en mottagen andel överläts genom en koncernintern andelsöverlåtelse. Bestämmelsen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen och omfattar även fallet att en andel som förvärvats genom ett andelsbyte överläts till ett koncernföretag utan att vare sig vinst eller förlust uppkommer. Även i detta fall – och inte bara i vinstfall – bör ett uppskov kunna föras vidare. Detta sker enligt den aktuella bestämmelsen genom att fortsatt uppskov medges under samma förutsättningar som skulle ha gällt om en vinst hade uppkommit. Uppskovsbelopp tas således upp till beskattning när en verklig vinst på grund av den koncerninterna överlåtelsen, om en sådan hade uppkommit, skulle ha tagits upp till beskattning.

Bestämmelsen i 20 § var i lagrådsremissen placerad i motsvarigheten till 19 §.

Första stycket i 21 § har utformats något annorlunda än motsvarande bestämmelse i lagrådsremissen. Eftersom en fysisk person kan överlåta lagerandelar genom en underprisöverlåtelse har bestämmelsen inte begränsats till situationen att säljaren är en juridisk person.

I 22 § finns bestämmelser som innebär att om den mottagna andelen övergår till annan genom vissa fång skall uppskovbelopp inte tas upp till beskattning. I stället överförs uppskovsbelopp till den nye ägaren. Paragrafen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen genom att de överlåtelser som avses har begränsats till rent benefika överlåtelser. Om de mottagna andelarna övergår till annan exempelvis genom att de delas eller skiftas ut skall däremot uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

Utredningen hade i sitt förslag tagit med en särskild bestämmelse i 18 § om uppgiftsskyldighet vid arv m.m. De bestämmelser om uppgiftsskyldighet som föranleds av regeringens förslag finns upptagna i förslaget till ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK.

18.3 Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

1§

Regleringen motsvaras i gällande rätt av 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Vid en koncernöverlåtelse skall reavinsten fastställas och uppskov medges efter yrkande om förutsättningar föreligger. Uppskovsmöjligheten avser endast reavinst. Vid avyttring av lagerandelar kan uppskov medges enligt andelsbyteslagen.

Andra stycket – som är nytt i förhållande till lagrådsremissen – gäller när ett handelsbolag är säljare. I dessa fall skall sådana delägare som önskar uppskov yrka detta.

2 §

Belopp som skall tas upp som intäkt enligt 43 § 1 mom. KL behandlas vid tillämpning av den aktuella lagen som reavinst. I lagrådsremissen fanns i ett *andra stycke* en bestämmelse om att uppskov inte medges för belopp för vilket uttagsbeskattning sker. I *punkt 1* har tagits in en bestämmelse om att även belopp för vilket uttagsbeskattning sker vid avyttring av en andel som inte är lagertillgång skall anses som reavinst.

4 §

Vid fusion och fission förvärvar det övertagande företaget tillgångarna i det överlåtande företaget. Däremot förvärvar vid en fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller motsvarande fission det övertagande företaget inte i egentlig mening andelarna i det överlåtande företaget. Bestämmelsen – som inte fanns med i lagrådsremissen – behövs för att lagen skall kunna tillämpas vid fusion och fission.

5 §

Bestämmelserna – som inte fanns med i lagrådsremissen – reglerar förhållandet mellan den aktuella lagen och fusionslagen i de fall ett överlåtande företag vid en fusion innehar näringsbetingade andelar. Här klargörs att om undantag från omedelbar beskattning medges enligt fusionslagen skall den aktuella lagen inte tillämpas på denna överlåtelse. Motsvarande gäller vid verksamhetsöverlåtelser som innefattar näringsbetingade andelar.

6 §

Enligt 1 § andra stycket kan, om det säljande företaget är ett handelsbolag, delägarna medges uppskov med beskattningen vid ett andelsbyte. Den aktuella bestämmelsen avser i första hand fallet att det säljande handelsbolaget ägs av ett annat handelsbolag. Av bestämmelsen följer att det är delägarna i det senare bolaget som kan medges uppskov. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag, är det delägarna i ”det översta bolaget” som kan medges uppskov. Bestämmelsen har en liknande tillämpning i fråga om 9 §.

7 §

Villkoren i *första stycket punkterna 1 och 2* har hämtats från den nuvarande koncernregeln i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL. Motiven till att moderföretaget skall vara ett svenskt företag framgår av avsnitt 7.1. Det förhållandet att ett moderföretag i en företagsgrupp är utländskt hindrar inte att lagen är tillämplig vid överlåtelser inom en undergrupp som utgör en svensk koncern om moderföretaget i den gruppen är ett svenskt företag av det slag som anges i punkt 1. Bestämmelserna kan också tillämpas med stöd av en diskrimineringsklausul i ett dubbelbeskattningsavtal (jfr artikel 24 punkt 5 i OECD:s modellavtal).

Av *första stycket punkt 2* framgår att säljaren inte får ingå i en annan koncern än den i vilket det köpande företaget ingår.

Villkoret i *första stycket punkt 3* är ändrat i förhållande till den nuvarande koncernregeln. Kravet är inte att de överlåtna andelarna skall utgöra organisationsandelar utan villkoret har här knutits till begreppet näringsbetingade andelar (jfr 7 § 8 mom. tredje stycket SIL). Det är dock tillräckligt att säljaren tillsammans med andra företag i koncernen äger andelar med ett röstetal motsvarande minst 25 %.

Andra stycket fanns inte med i lagrådsremissen. Bestämmelsen kan aktualiseras om moderföretaget inte är svenskt. Som nämnts kan en koncernöverlåtelse under sådana förhållanden i vissa fall genomföras med stöd av en diskrimineringsklausul i ett dubbelbeskattningsavtal. En sådan klausul innebär emellertid inte säkert att motsvarande tillämpning av koncernbegreppet skall göras när andelen överlåts vidare (jfr RÅ 1997 not 206).. Bestämmelsen krävs därför för att säkerställa att vinsten beskattas .

8 §

Paragrafen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Dessutom har några redaktionella ändringar gjorts.

I paragrafen finns huvudbestämmelsen om när vinsten skall tas upp till beskattning när uppskov medgetts. Detta skall ske om andelen upphör att existera, t.ex. genom att det koncernöverlåtna företaget likvideras eller genom att företaget sätter ned aktiekapitalet genom inlösen av andelar. Beskattning skall också ske om andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Det senare inträffar om andelen eller det företag som innehar denna – eller ett moderföretag till detta företag – säljs externt. Bestämmelsen har i förtydligande syfte justerats i förhållande till lagrådsremissen. Justeringen innebär att vinsten inte skall tas upp till beskattning om andelen åter förvärvas av det säljande företaget. Det kan t.ex. ske om det köpande företaget går upp i det säljande företaget genom fusion.

Avyttras 100 andelar och medges uppskov med beskattning av vinsten samt säljer det köpande företaget senare 30 av andelarna externt, skall säljaren som intäkt ta upp endast den ursprungliga vinsten på dessa andelar.

9 §

Bestämmelsen – som inte fanns med i lagrådsremissen – gäller i de fall säljaren är ett handelsbolag. Vinsten tas upp till beskattning vid den tidpunkt som anges i 8 §. I *andra mening*en finns emellertid en särskild reglering som innebär att vinsten i vissa fall skall tas upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt. Det gäller om en delägare som medgetts uppskov överlåter andelen i handelsbolaget till någon som inte ingår i koncernen eller om andelen upphör att existera. Överlåts andelen till någon som ingår i koncernen skall vinsten inte tas upp till beskattning. Detta skall däremot ske om förvärvaren senare överlåter andelen externt.

Är det fråga om en kedja av handelsbolag, skall uppskovbelopp tas upp till beskattning om någon andel i kedjan överlåts. Detta gäller även – jfr 6 § – om andelen i det ”översta handelsbolaget” upphör att existera.

10 §

Bestämmelsen har i enlighet med Lagrådets förslag fått en ändrad utformning.

Om det säljande företaget upphör att existera skall vinsten enligt *första stycket* tas upp till beskattning då. Bestämmelsen gäller således i stället för huvudbestämmelsen i 8 §.

Av *andra stycket* framgår att om säljaren fusioneras med ett företag i samma koncern inträder det vid fusionen övertagande företaget såvitt avser uppskovet i säljarens situation.

*Tredje stycket första mening*en – som motsvarar första stycket sista mening i lagrådsremissen – innebär att vinsten skall tas upp till beskattning om säljaren får hemvist i ett annat land. Detsamma gäller enligt *andra mening*en, som inte fanns med i lagrådsremissen, om ett utländskt företag upphör att bedriva verksamhet i Sverige från fast driftställe.

11 §

Om den koncernöverlåtna andelen avyttras genom ett andelsbyte överförs vinsten till de mottagna andelarna som övertar egenskapen av koncernöverlåtna andelar. Det har betydelse för när vinsten skall tas upp till beskattning. Det förhållandet att de mottagna andelarna anses som överlåtna andelar gäller vid tillämpning av övriga bestämmelser i lagen och även vid tillämpning av första meningen. Denna kan således tillämpas även vid senare andelsbyten.

12 §

Om köparen delar ut de koncernöverlåtna andelarna genom en s.k. Lex ASEA-utdelning skall vinsten inte tas upp till beskattning. Förutsättningarna för skattebefrielse enligt bestämmelserna om Lex ASEA i 3 § 7 a mom. SIL avser mottagarnivån. För att bestämmelsen i *första meningen* skall vara tillämplig är det tillräckligt att *någon* mottagare är skattebefriad.

I lagrådsremissen begränsades tillämpligheten av bestämmelsen i första meningen av att den överlåtna andelen inte fick delas ut till en mottagare som tillhör koncernen. Vidare fanns det en bestämmelse i dåvarande *första stycket andra meningen* som avsåg situationen att utdelning lämnas till ett fast driftställe i Sverige tillhörande en utländsk juridisk person i samma intressegemenskap. Uppskov hänförligt till andelar som tillfaller sådan utländsk juridisk person skulle tas upp till beskattning. Dessa bestämmelser är inte nödvändiga och har slopats.

Bestämmelsen i *andra meningen* hänger samman med det undantag från uttagsbeskattning som finns i punkt 1a femte stycket 2 av anv. till 22 § KL vid en Lex ASEA-utdelning. Det undantaget är begränsat till fall när en vinst annars skulle uppkomma. Innebär uttaget av aktier för utdelning att en förlust uppkommer sker uttagsbeskattning, vilket i detta fall medför att avdrag medges för förlusten. Föreligger en sådan situation skall emellertid vinsten från den koncerninterna överlåtelsen tas upp.

13 §

I *första och andra styckena* anges att vinsten inte skall tas upp till beskattning om andelarna i det köpande företaget delas ut med stöd av Lex ASEA. I sådant fall skall uppskovsbeloppet på yrkande av säljaren tas över av köparen. Detta förutsätter dock att köparen godkänner detta yrkande. En förutsättning för att ett sådant yrkande skall kunna medges är enligt *tredje stycket* att köparen närmast föregående beskattningsår inte redovisat underskott. Det villkoret omfattar även företag till vilket köparen kan lämna koncernbidrag. Villkoret fanns inte med i lagrådsremissen.

14 §

Om det koncernöverlåtna företaget går upp i ett annat företag genom fusion skall vinsten enligt huvudbestämmelsen i 8 § tas upp till beskattning eftersom den överlåtna andelen upphör att existera. Av *första stycket första meningen* framgår dock att vid fusion med köparen skall vinsten inte tas upp som intäkt. Fusionen kan genomföras efter det att köparen

har förvärvat andelarna men det kan också vara fråga om att förvärvet sker som ett led i fusionsförfarandet (jfr 4 §).

Har ersättning vid koncernöverlåtelsen helt eller delvis lämnats i form av andelar i det köpande företaget överförs enligt *första stycket andra-fjärde meningarna* uppskovet till dessa andelar genom att de anses utgöra överlåtna andelar. Bestämmelserna fanns inte med i lagrådsremissen men behövs eftersom det säljande företags anskaffningsvärde för andelarna i det köpande företaget utgörs av marknadsvärdet.

Fusioneras det koncernöverlåtna företaget med ett annat koncernföretag än köparen överförs enligt *andra stycket* uppskovet till andelarna i det övertagande företaget.

15 §

Enligt 8 § skall vinsten tas upp till beskattning när de överlåtna andelarna upphör att existera eller säljs externt. Det köpande företaget kan vid tidpunkten för koncernöverlåtelsen redan inneha andelar i det överlåtna företaget eller senare förvärva ytterligare andelar i företaget. När vissa av andelarna säljs externt behövs en turordningsregel som klargör om det är tidigare innehavda, genom koncernöverlåtelsen förvärvade eller senare förvärvade andelar som säljs. Detta avgör om uppskovet skall tas upp till beskattning.

I *andra stycket* finns ytterligare turordningsregler. Regeln i *punkt 1* avser fallet att det köpande företaget överlåter en koncernöverlåten andel genom ett andelsbyte. I *punkterna 2 och 3* finns regler som avser fall då det överlåtande företaget fusioneras med något företag i koncernen. De senare reglerna fanns inte med i lagrådsremissen.

16 §

Bestämmelserna som i lagrådsremissen var uppdelade på två paragrafer har sammanförts till en paragraf. De reglerar hur vinsten från en koncernöverlåtelse skall behandlas vid fondemission, split e.d. av en överlåten andel och vid sammanläggning av överlåtna andelar.

18.4 Förslaget till lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser

Lagen har på ett antal punkter ändrats i enlighet med Lagrådets förslag. Det innebär bl.a. en ändrad ordningsföljd för 2–8 §§. Vidare har termen uppskov utmönstrats ur lagen.

1 §

Bestämmelserna i fusionslagen ersätter de nuvarande bestämmelserna om fusion i 2 § 4 mom. SIL och bestämmelserna om internationella fusioner, internationella fissioner och internationella verksamhetsöverlåtelser i IGOL. I likhet med vad som gäller enligt de nuvarande bestämmelserna är undantag från beskattning obligatoriskt vid fusion och fission om vill-

koren i lagen uppfylls. Av 20 § andra stycket framgår att undantag från beskattning är frivilligt vid verksamhetsöverlåtelse.

Av det förhållandet att undantag medges vid tillämpning av bl.a. KL och SIL följer att begrepp i fusionslagen som finns i de förstnämnda lagarna har samma innebörd som där om inte annat framgår.

Fusionslagen reglerar beskattningen av det överlåtande och övertagande företaget vid en fusion eller fission och om undantag från omedelbar beskattning skall medges på företagsnivå. I *andra stycket* finns en erinran om att andelsägarna i ett överlåtande företag kan erhålla uppskov med beskattningen enligt bestämmelser i andra lagar.

2–5 §§

Definitionerna i paragraferna motiveras i, beträffande

2 §: avsnitt 8.1.2 och kap. 9,

4 §: avsnitt 8.1,

5 §: avsnitt 8.3.

Bestämmelserna i 3 § är med redaktionella ändringar hämtad från 2 § andra stycket IGOL.

Punkt 3 i definitionerna i 4 och 5 §§ av fusion och fission i lagrådsremissen har flyttas till 9 § 4 som ett villkor för undantag från omedelbar beskattning.

6 §

I fråga om absorption och kombination enligt aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, gäller enligt 14 kap. 20 § den lagen att ett överlåtande bolag är upplöst när anmälan enligt 14 kap. 19 § samma lag har registrerats. Liknande bestämmelser finns för andra typer av fusion.

8 §

Motivet till bestämmelserna finns i kapitel 9.

Definitionen av verksamhetsöverlåtelse var i lagrådsremissen placerad i 4 §. I den definitionen hade intagits vissa villkor (jfr bilaga 2). Lagrådet anser att av de i definitionen intagna villkoren har villkoren i punkterna 2 och 3 närmast karaktär av förutsättningar för att medge undantag från omedelbar beskattning. Lagrådet anser därför att de bör flyttas till den bestämmelse som i övrigt reglerar förutsättningarna för sådant undantag. Regeringen följer Lagrådets rekommendation såvitt avser punkt 3. Vad gäller punkt 2 får bestämmelsen i 30 § en alltför vid tillämpning om inte villkoret utgör ett led i definitionen av verksamhetsöverlåtelse. Med hänsyn härtill anser regeringen att villkoret bör kvarstå i definitionen.

Enligt villkoret i *första stycket 1* skall marknadsmässig ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget jämte eventuellt övertagande av ansvaret för förpliktelser. Ordet ”marknadsmässig” fanns inte med i lagrådsremissen. Bestämmelsen har förtydligats i enlighet med Lagrådets förslag. Är ersättningen mindre värd än de överlåtna tillgångarna, föreligger en sammansatt transaktion. Det som sägs beträffande partiella andelsbyten i avsnitt 6.6 och i kommentaren till 1 § andelsbyteslagen har motsvarande tillämpning.

Av definitionen på verksamhetsgren i *andra stycket* följer att endast andelar inte kan utgöra en verksamhetsgren (jfr 12 § andra stycket underprislagen). Definitionen har ändrats i förhållande till lagrådsremissen. Överlåts endast andelar aktualiseras reglerna för andelsbyten eller koncerninterna andelsöverlåtelser.

9§

Motivet till bestämmelserna finns i avsnitt 8.1.2.

Lagrådet har i sitt yttrande tagit upp frågan om villkoret i *punkt 3*. Enligt Lagrådet skulle bestämmelsen kunna ge upphov till tillämpningsproblem, särskilt i förhållande till den dispensmöjlighet som i lagrådsremissen fanns i 11 §. Denna dispensmöjlighet har inte tagits med i propositionen (jfr avsnitt 8.1.2). Lagrådet har även pekat på att vid beräkning av värdeminskningsskatt på inventarier måste åtskillnad göras mellan inventarier som tillhör det övertagande företags verksamhet och inventarier som tillhör den övertagna verksamheten. Med hänsyn bl.a. till att det gäller endast vid det första bokslutet efter fusionen eller fissionen kan detta enligt regeringens uppfattning inte anses som en allvarlig svårighet. Till bilden hör även att problemet inte aktualiseras i de fall då räkenskapsåret för det överlåtande och det övertagande företaget överensstämmer.

Villkoren i *punkt 4* för undantag från omedelbar beskattning var i lagrådsremissen intagna som villkor i definitionerna av fusion och fission i 4 respektive 5 §.

10 §

I paragrafen finns särskilda bestämmelser för fusioner och fissioner där det överlåtande företaget i skatterättsligt hänseende är ett bostadsaktiebolag eller en bostadsrättsförening. I lagrådsremissen omfattande bestämmelsen också situationen att det överlåtande företaget är ett investmentföretag. I sådant fall krävdes att även det övertagande företaget är ett investmentföretag. Föreligger förutsättningar för undantag från omedelbar beskattning vid fusion inträder det övertagande företaget enligt 11 § i det överlåtande företags skattemässiga situation. Är det överlåtande men inte det övertagande företaget ett investmentföretag innebär regleringen i 2 § 10 mom. SIL att ett karaktärsbyte anses ha skett hos det övertagande företaget. Hos detta kommer därmed avskattning att ske för verksamhet som övertagits från investmentföretaget. Villkoret att det övertagande företaget skall vara ett investmentföretag är således onödigt och har därför slopats.

11§

Paragrafen motsvarar 12 och 13 §§ i lagrådsremissen. Bestämmelserna motiveras i avsnitt 8.1.1.

Kontinuiteten enligt *11 § första stycket* omfattar endast verksamhet för vilken det överlåtande företaget beskattats och för vilken det övertagande företaget kommer att beskattas. Man kan tänka sig i huvudsak följande fall:

1. Det överlåtande företaget är svenskt och det övertagande företaget är utländskt: verksamheten bedrivs i Sverige av det över-

- låtande företaget och kommer att bedrivas här vid ett fast driftställe av det övertagande företaget.
2. Båda företagen är svenska: a. verksamheten bedrivs och kommer att bedrivas i Sverige; b. verksamheten bedrivs och kommer att bedrivas i ett annat land, inkomsten undantas inte från beskattning här genom ett dubbelbeskattningsavtal.
 3. Båda företagen är utländska: verksamheten bedrivs och kommer att bedrivas vid ett fast driftställe i Sverige.

Kontinuiteten enligt *andra stycket* innebär bl.a. att övertagande sker av rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till kvarstående avdrag för reaförlust enligt 2 § 14 mom. första stycket SIL, av uppskov enligt andelsbyteslagen eller lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser samt av rätt till avdrag för sådana kvarstående underskott hos kommanditdelägare och vissa andra delägare i handelsbolag som regleras i 18 § KL och hos delägare i vissa utländska juridiska personer som regleras i 2 § 15 mom. SIL.

I fråga om övertagande av underskott vid fusion eller fission mellan ekonomiska föreningar krävs inte – i motsats till vad som gäller vid fusion enligt nuvarande regler – att föreningarna är kooperativa i beskattningshänseende (jfr avsnitt 8.1.3, under rubriken Underskott).

12 §

Bestämmelsen innebär att rätten till räknenskapsenlig avskrivning inte går förlorad om övertagna inventarier i det övertagande företags räkenskaper tas upp till ett högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget. Motsvarande regel finns inte för värder av lager. Det innebär att om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde anses uppskrivning ha skett. Det övertagande företaget kommer att beskattas för denna uppskrivning (jfr avsnitt 8.1.3).

13 §

I avsnitt 8.1.3, under rubriken Underskott, föreslås att beloppsspärren vid fusion i nuvarande 7 § femte stycket UAL förs över till de enhetliga reglerna. Beloppsspärren har tagits in i den aktuella paragrafen.

Den allmänna beloppsspärren i 7 § första stycket UAL utgår från den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget. Enligt nuvarande 7 § femte stycket UAL avses vid fusion med kostnad fusionsvederlaget. Som kostnad vid fusion eller fission bör emellertid avses även utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission bör med kostnad avses summan av fissionsvederlagen och kostnader av det nämnda slaget som de övertagande företagen haft. *Första stycket andra och tredje meningarna* har utformats i enlighet med det anförda.

Andra stycket har utformats med hänsyn till följande överväganden. Enligt nuvarande 7 § femte stycket UAL gäller beloppsspärren vid fusion enligt 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) och 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Tidigare omfattades även fusioner

enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt enligt 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619). Dessa fusioner har emellertid undantagits genom lagstiftning år 1994 (prop. 1993/94:234). Beloppsspärren bör i princip gälla generellt vid fusion och fission utom när ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag. De fusioner som undantogs år 1994 bör emellertid alljämt undantas. De skäl som talar för dessa undantag talar även för att fusioner enligt 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker undantas.

Hade det övertagande företaget före fusionen eller fissionen bestämmande inflytande över det överlåtande företaget och utlöstes inte beloppsspärren när inflytandet uppkom, saknas anledning till att den skall utlösas av fusionen eller fissionen. Bestämmelsen i *tredje stycket* skall ses mot denna bakgrund.

14 §

Första stycket har samma innebörd som aktuella delar av nuvarande 12 § andra stycket UAL.

Andra stycket har samma innebörd som nuvarande 12 § fjärde stycket andra meningen UAL.

Tredje stycket har samma innebörd som aktuella delar av nuvarande 3 § fjärde stycket UAL.

15 §

Första stycket motsvarar nuvarande 12 § tredje stycket första meningen UAL. Den springande punkten är inte att det överlåtande och det övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen eller fissionen (jfr den gällande bestämmelsen) utan att koncernbidrag har kunnat lämnas mellan företagen med verkan vid beskattningen. Första stycket har utformats i enlighet härmed. Orden ”med verkan vid beskattningen” uttrycker att koncernbidraget skall medföra rätt till avdrag hos det lämnande företaget och beskattas hos det mottagande företaget.

16 §

Paragrafen har samma innebörd som 12 § tredje stycket andra meningen UAL.

17 §

Paragrafen har samma innebörd som nuvarande 2 § 4 mom. åttonde stycket andra meningen SIL.

18 §

Paragrafen motsvarar 17 § andra stycket och 18 § IGOL. I enlighet med förslagen i avsnitt 8.1.2 har den ändringen gjorts att även avdrag för underskott i förvärvskälla och för kvarstående reaförlust får övertas. Begreppet nettovärde har preciserats. En förpliktelse som inte har redovisats eller som har redovisats inom linjen har inget skattemässigt värde och påverkar således inte nettovärdet.

19 §

Paragrafen motsvarar 14 § IGOL. Ändringar har gjorts som motiveras i avsnitt 8.4. En förutsättning för att bestämmelserna i paragrafen skall aktualiseras är att inkomsten från den utländska verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtal.

I 14 § andra stycket första meningen IGOL finns en bestämmelse om att det övertagande företaget får beskattas. En sådan bestämmelse behövs inte i den aktuella paragrafen, eftersom den överförda verksamheten inte omfattas av kontinuiteten enligt 11 §.

20 §

Verksamhetsöverlåtelser behandlas i kap. 9.

Villkoret i *första stycket 1* var i lagrådsremissen placerat i 4 §.

Villkoren i *första stycket 2 och 3* motsvarar villkoren i 9 § första stycket 1 och 2.

21 §

Vid tillämpning av skälighetsregeln i *andra stycket* kan interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. En annan möjlighet är att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången.

I lagrådsremissen fanns ett uttalande av innebörd att en verksamhetsöverlåtelse inte föreligger om marknadsvärdet av vederlaget understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna. Detta uttalande var felaktigt och har utgått. Som framgår av kommentaren till 20 § är det i sådant fall fråga om en sammansatt transaktion.

23 §

Se kommentaren till 25 §.

24 §

I paragrafen finns en bestämmelse om anskaffningsvärdet på de andelar som erhålls i ersättning.

I 11 § andelsbyteslagen finns en särskild turordningsregel för de fall då säljaren redan har andelar av samma slag och sort som de andelar som lämnas som ersättning vid andelsbytet eller senare förvärvar sådana andelar. Motsvarande turordningsregel finns i lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser. I de lagarna behövs regleringen för att man skall kunna ta ställning till när beskattning av uppskovsbelopp skall ske. En regel av detta slag behövs däremot inte vid verksamhetsöverlåtelser, eftersom den uppskjutna beskattningen sker hos det köpande företaget när detta säljer eller förbrukar de överlåtna tillgångarna.

25 §

Lösningarna ansluter till lösningarna i 21 och 22 §§. Vad gäller lagertillgångar och inventarier m.m. erhålls kontinuitet genom att överlåtelser behandlas som ett köp till skattemässiga värden. I fråga om reavinsttillgångar sker ingen beskattningsåtgärd hos det säljande företaget, utan

det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation. Detta innebär bl.a. att vid avyttring av en övertagen näringsfastighet det företag som vid verksamhetsöverlåtelsen utgjorde köpande företag skall anses ha gjort de värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som gjorts av det vid verksamhetsöverlåtelsen säljande företaget. (I fråga om omsättningsfastigheter reducerar sådana avdrag förvärvarens anskaffningsvärde.)

26 §§

Lösningen överensstämmer med den i IGOL. Övertagande av periodiseringsfonder och ersättningsfonder är frivilligt.

Bestämmelsen i *första stycket sista meningen* har lagts till i enlighet med Lagrådets förslag. *Lagrådet* har i sitt yttrande anfört att det är önskvärt att det i sammanhanget klargörs om den övertagna skatteskulden är en sådan förpliktelse som avses i 4 § första stycket 2 i förslaget i lagrådsremissen vilket motsvarar 20 § *första stycket 1* i denna proposition. Enligt regeringens uppfattning utgör en latent skatteskuld en förpliktelse av det nämnda slaget.

27 §

I paragrafen anges att övertagande av reserveringar för framtida utgifter är obligatoriskt. Motsvarande bestämmelse i fråga om fusioner och fissioner fanns i lagrådsremissen i 21 §. *Lagrådet* har ifrågasatt om inte bestämmelserna kan slopas. Regeringen delar denna bedömning såvitt gäller 21 §. Av 21–25 §§ följer emellertid inte att reserveringar för framtida utgifter skall övertas vid verksamhetsöverlåtelser. Enligt regeringens bedömning behövs därför bestämmelsen i 27 §.

28 §

Av 9 andra stycket och 20 § första stycket IGOL följer att vid en internationell verksamhetsöverlåtelse rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till kvarstående avdrag för reaförlust får övertas om det säljande företaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag. Det kan inte anses motiverat att avdrag av det aktuella slaget övertas vid en verksamhetsöverlåtelse. Av art. 5 och 9 i fusionsdirektivet följer att Sverige inte är förpliktat att ha regler om sådant övertagande vid gränsöverskridande verksamhetsöverlåtelser om regler av detta slag inte gäller vid verksamhetsöverlåtelser mellan svenska företag.

29 och 30 §§

Lösningarna överensstämmer med dem i IGOL. I 30 § har dock inte tagits in någon regel som hindrar avdrag för en förlust hos det säljande företaget på grund av verksamhetsöverlåtelsen.

Anvisningar

till 22 §

punkt 1

Genom den nya *tredje meningen i tredje stycket* blir den föreslagna regleringen av överlåtelser inom koncerner tillämplig på fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag, vilket avyttrar aktier eller andra andelar med vinst till ett företag som ingår i samma koncern som handelsbolaget.

Nuvarande fjärde och femte styckena har flyttats till punkt 1 a. Nuvarande sjätte och sjunde styckena har flyttats till punkt 1 b.

punkt 1 a

Anvisningspunkten har fått en delvis ändrad utformning i förhållande till förslaget i betänkandet

Första stycket motsvarar nuvarande punkt 1 fjärde stycket första meningen. Lydelsen har anpassats till att en definition av uttag har tagits in i *andra och tredje styckena*. Enligt den nya lydelsen skall uttag av en tillgång behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Av bestämmelsens inplacering bland reglerna för näringsverksamhet följer att beskattning skall ske endast om ersättning eller reavinst vid en verklig avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Det gällande villkoret om detta i nuvarande punkt 1 fjärde stycket andra meningen har därför utgått som obehövligt.

Villkoret i nuvarande punkt 1 fjärde stycket andra meningen om att särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte får föreligga har ersatts av utförliga bestämmelser i underprislagen (jfr sjätte stycket). Dessa bestämmelser gäller överlåtelse av tillgångar till underpris mellan olika subjekt.

I *andra och tredje styckena* finns en definition av uttag som inte har någon motsvarighet i den gällande lydelsen av punkt 1. I *andra stycket* har definitionen av uttag justerats i enlighet med förslag av Lagrådet. Ett uttag föreligger om den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång för egen konsumtion eller genom att överlåta den utan vederlag till exempelvis en närstående. I *tredje stycket* har det förtydligandet gjorts att uttag föreligger även vid överlåtelse utan ersättning eller till underpris från ett handelsbolag.

Begreppet marknadsvärde definieras i *fjärde stycket*. Definitionen motiveras i avsnitt 5.6. Där behandlas även uttrycket affärsmässigt motiverat. Uttag föreligger givetvis inte om priset är lågt på grund av att överlåtaren gjort en dålig affär. Antag att en skattskyldig har överlåtit en tillgång till annan till ett pris under marknadsvärdet och inte kunnat göra sannolikt att priset är affärsmässigt motiverat. Även om den skattskyldige till äventyrs kan göra sannolikt att ett högre pris – fortfarande under marknadsvärdet – skulle ha varit affärsmässigt motiverat, skall uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet.

Förhållandena torde ofta vara sådana att något bestämt marknadspris inte kan fixeras. Man får då nöja sig med en uppskattning av ett intervall

inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt. Skall uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet. Förslaget innebär att det i KL kommer att finnas två definitioner av marknadsvärde, dels den nu aktuella definitionen som gäller vid tillämpning av bestämmelserna om uttag och i underprislagen, dels definitionen i punkt 1 av anvisningarna till 42 §, som gäller vid beräkning av värde av löneförmån och liknande. En samordning har skett i lagrådsremissen om en ny inkomstskattelag.

Femte stycket 1 motsvarar med redaktionella ändringar nuvarande punkt 1 fjärde stycket tredje meningen. *Femte stycket 2* motsvarar i huvudsak nuvarande punkt 1 fjärde stycket fjärde meningen. Här har införts en ändring i förhållande till betänkandet genom att undantaget har begränsats till situationer när marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Är marknadsvärdet lika med eller lägre än omkostnadsbeloppet kommer uttagsbeskattning att leda till att avdrag medges för den verkliga förlusten eller, om marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet är lika, att varken vinst eller förlust uppkommer.

I *sjätte stycket* finns en hänvisning till underprislagen. Enligt 1 § den lagen skall uttagsbeskattning inte ske om i lagen angivna villkor uppfylls. Vidare följer av 11 § fusionslagen att uttagsbeskattning inte skall ske vid fusion eller fission om i lagen angivna villkor uppfylls. Det har inte ansetts behövt att erinra om det i KL.

Nuvarande punkt 1 femte stycket har flyttas till *sjunde och åttonde styckena*. Bestämmelsen om uttag av tjänst – som är ändrad i förhållande till betänkandet – har fått en något annorlunda utformning. Jfr avsnitt 5.5.

I lagrådsremissen fanns ett *nionde stycke* av innebörd att vid en överlåtelse till underpris vid vilken uttagsbeskattning sker skall skattemässig kontinuitet råda mellan å ena sidan överlåtaren eller tillhandahållaren och å andra sidan förvärvaren. Regleringen bör övervägas vidare (Dir: 1998:55) och bestämmelsen har inte tagits med i propositionen.

punkt 1 b

Till punkten har flyttats bestämmelserna i nuvarande punkt 1 sjätte och sjunde styckena. Anvisningspunkten har fått en något ändrad lydelse i förhållande till betänkandet. Särskilda skäl mot uttagsbeskattning kan svårligen föreligga i fall som avses i det nämnda sjätte stycket. Den gällande förutsättningen att särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger har därför tagits bort.

Enligt den nuvarande lydelsen av punkt 1 sjätte stycket 2 skall uttagsbeskattning ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger – om en näringsidkare har upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Lydelsen fångar inte in fallet att skattskyldigheten för en förvärvskälla har upphört endast delvis. Ett exempel kan vara att en allmännyttig ideell förening är undantagen från skattskyldighet från såväl inkomst av kapitalförvaltning (7 § 5 mom. första stycket SIL) som från inkomst av en rörelse som har naturlig anknytning till föreningens ändamål (7 § 5 mom. andra stycket SIL). En sådan förening kan, om rörelsen ändrar inriktning, gå miste om frikallelsen från skattskyldighet

för inkomst av rörelsen samtidigt som frikallelsen från skattskyldighet från inkomst av kapitalförvaltningen kvarstår.

Med anledning av det anförda har *punkten 2* utformats så att uttagsbeskattning skall ske till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla helt eller delvis har upphört.

Bestämmelsen i *punkten 3* har införts efter förslag av Lagrådet. Tillämpning kan bl.a. aktualiseras då en ideell förening som är skattskyldig för viss del av en verksamhet överför en tillgång från denna del till en del för vilken skattskyldighet inte föreligger. *Punkten 4* – som motsvaras av punkt 3 i lagrådsremissen – har av likformighetsskäl utformats på ett med *punkten 2* likartat sätt. *Nuvarande punkt 1 sjunde stycket andra meningen* har utgått.

Den situation som avses i *nuvarande punkt 1 sjunde stycket första meningen* torde inte kunna aktualiseras. Bestämmelsen har därför utgått.

till 23 §

punkt 13

Bestämmelsen i nuvarande andra stycket andra meningen avser förvärv av inventarier i samband med ett benefikt förvärv av en näringsverksamhet. Enligt bestämmelsen skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Benefika överlåtelser genom gåva och bodelning av annan anledning än makes död omfattas av bestämmelser i underprislagen, som innebär att – om villkoren i lagen uppfylls – avyttring av tillgångarna i fråga skall anses ha skett för det skattemässiga värdet. Detta värde blir anskaffningsvärde för förvärvaren. Regleringen i underprislagen bör vara exklusiv. Den aktuella bestämmelsen har därför justerats.

I lagrådsremissen fanns i tolfte stycket en bestämmelse om att en skillnad mellan det skattemässiga anskaffningsvärdet och ett lägre värde som tas upp i bokföringen får skrivas av med 20 % per år. Stycket hade samband med en bestämmelse i punkt 1 a nionde stycket av anvisningarna till 22 § som föreskrev att om överlåtare uttagsbeskattas utgör anskaffningsvärdet för förvärvaren av tillgångarnas marknadsvärde. De två bestämmelserna har inte tagits med i propositionen eftersom frågan om en sådan reglering skall utredas vidare (dir. 1998:55).

punkt 33

Genom den nya sista meningen blir förlustregeln tillämplig på fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag, vilket avyttrar reavinsteendom med förlust till ett företag i samma intressegemenskap (se kapitel 10).

till 24 §

punkt 1

I sista stycket har gjorts en redaktionell ändring med hänsyn till att 27 § 4 mom. SIL föreslås slopas.

till 32 §
punkt 14

RSV har påpekat att enligt ordalydelsen är stoppreglerna tillämpliga när ett fåmansföretag överlåter egendom till underpris till en fysisk person som är delägare i företaget även om underprislagen är tillämplig. I anvisningspunkten har införts en bestämmelse som gör ett undantag för denna situation.

Ikraftträdandet

Ikraftträdandebestämmelsen har ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen. Ordet ”händelser” har bytts mot omständigheter. Här avses t.ex. avyttring, olika former av uttag och sådana omständigheter som anges i punkt 1 b av anvisningarna till 22 § (som inte i formell mening innebär uttag).

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

2 § 4 mom.

I momentet har ändringar gjorts i koncernregeln i *tionde stycket* i enlighet med det förslag som aviserats i regeringens skrivelse 1997/98:66.

Ikraftträdandet

De nya bestämmelserna i 2 § 4 mom. *tionde stycket* gäller för avyttringar fr.o.m. den 21 januari 1998.

En särskild bestämmelse gäller enligt *punkt 2* för aktier i svenska aktieföretag som utgjort vederlag vid en koncernintern överlåtelse som skett någon gång under tiden den 1 januari 1997– den 20 januari 1998. När aktierna avyttras beräknas reavinsten med utgångspunkt i anskaffningsvärdet på de aktier som avyttrades genom den koncerninterna överlåtelser. En förutsättning är att det köpande företaget fortfarande innehar dessa andelar. Har en sådan vinstberäkning skett justeras det köpande företags anskaffningsvärde för de koncernöverlåtna andelarna till marknadsvärdet för dessa andelar vid förvärvstidpunkten.

Enligt *punkt 3* skall vinsten i ett fall beräknas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet på de överlåtna aktierna även om det köpande företaget inte längre innehar dessa. Det gäller om aktierna sålts vidare till ett pris som understiger marknadsvärdet. Har en sådan vinstberäkning skett justeras anskaffningsvärdet för andelarna hos det företag som då innehar dessa till marknadsvärdet vid tidpunkten för den koncerninterna överlåtelser. Detta gäller dock endast om det värdet är högre än det faktiska anskaffningsvärdet hos det ägande företaget.

2 § 1 mom.

Ändringen i *tredje stycket* är redaktionell.

I *fjärde stycket* har tagits in en bestämmelse om beskattningsåret för det övertagande företaget vid en fusion eller en fission såvitt avser den övertagna verksamheten. Bestämmelsen – som ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen – motiveras i avsnitt 8.1.2. Enligt 9 § första stycket 3 fusionslagen utgör det ett villkor för att undantag från beskattning skall medges enligt den lagen att beskattningsåret för den överlåtna verksamheten inte kommer att överstiga 18 månader.

I *åttonde stycket* har gjorts ändringar som innebär att hela beloppet och inte som nu endast 90 % av en reavinst eller reaförlust vid avyttring av fastighet som görs av aktiebolag m.fl. juridiska personer skall beaktas. Ändringarna motiveras i avsnitt 5.3.3.4.

Bestämmelsen i *tionde stycket* – som motiveras i avsnitt 8.2 – är tillämplig när det övertagande företaget vid en fusion eller fission innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa utgör lagerandelar. För att någon beskattningskonsekvens inte skall uppkomma skall andelarna anses ha avyttrats för det skattemässiga värdet.

2 § 4 mom.

Bestämmelserna i nuvarande första – sjätte styckena, sjunde stycket första och andra meningarna samt åttonde och elfte styckena har ersatts av bestämmelser i fusionslagen.

Det *stycke* som finns kvar i momentet motsvarar i sak nuvarande sjunde stycket sista mening.

Den s.k. förlustregeln i nuvarande nionde stycket har med förändrat innehåll förts över till ett nytt 4 a mom.

Den s.k. koncernregeln i nuvarande tionde stycket har med förändrat innehåll förts en ny lag, lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

Utdelning av en tillgång behandlas enligt underprislagen, om villkoren i lagen för att underlåta uttagsbeskattning uppfylls, som avyttring för ett vederlag som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Förvärvaren skall anses ha anskaffat tillgången till skattemässigt värde. Denna reglering, som gäller oberoende av om mottagaren är skattebefriad från utdelningen eller ej, har ersatt bestämmelsen i nuvarande tolfte stycket.

2 § 4 a mom.

I momentet har förlustregeln i nuvarande 2 § 4 mom. nionde stycket tagits in. Materiella ändringar har gjorts som motiveras i kapitel 9. Bestämmelserna i *andra stycket 1 och 2* motiveras i avsnitt 12.1 resp. 12.3.

Förlustregeln gäller vid överlåtelse av reavinstegendom inom en intressegemenskap och innebär att avdrag för förlust medges först när

tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag som är i intressegemenskap med säljaren. Avdrag för förlusten medges inte heller om tillgången säljs tillbaka till säljaren.

I förhållande till betänkandet har vissa ändringar skett i förlustregeln. För att avdragsrätt skall medges vid en senare extern försäljning av tillgången krävs att förlusten vid överlåtelsen inom intressegemenskapen inte beror på att ersättning understiger marknadsvärdet. Det får inte heller vara fråga om överlåtelse av tillgångar i samband med en sådan fusion eller fission vid vilken undantag från omedelbar beskattning medges.

I *tredje och fjärde styckena* finns bestämmelser om turordning. Dessa bestämmelser har betydelse för när avdrag för förlusten skall medges.

Av *femte stycket* framgår att förlustavdrag inte medges när den överlåtna tillgången är en andel och det företag som gett ut andelen genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag i samma intressegemenskap som säljaren.

2 § 10 mom.

I *första stycket 3* har gjorts en redaktionell ändring.

Nuvarande sista stycket har flyttats till *andra stycket*.

Bestämmelserna i *fjärde–sjätte styckena* motiveras i kapitel 13. Momentet har i enlighet med Lagrådets förslag fått en ändrad styckeindelning.

I *femte stycket första meningen* finns huvudbestämmelsen om avskattning. Den intäkt som skall tas upp reduceras enligt *andra meningen* i den utsträckning ägarna till andelar i investmentföretaget under beskattningsåret har avyttrat sina andelar i företaget. En motsvarighet till *tredje meningen* var i lagrådsremissen var placerad i åttonde stycket. Bestämmelsen innebär att andelar som ägs av ett investmentföretag skall anses ha avyttrats under året. Avskattningsintäkten reduceras således i den utsträckning andelar i företaget innehas av ett investmentföretag. Förutsättningen är dock att andelarna innehafts vid såväl ingången som utgången av beskattningsåret för det företag som genomgått ett karaktärsbyte. I lagrådsremissen fanns också ett villkor om att innehavet skulle motsvara minst 50 % av röstetalet. Det villkoret har nu slopats.

I *sjätte stycket* finns en särskild bestämmelse för fall då andelar i ett investmentföretag med mer än hälften av röstetalet vid utgången av beskattningsåret ägs av en fysisk person eller en annan juridisk person än ett investmentföretag. I sådant fall skall efter yrkande ägarens andelar avskattas. Av femte stycket andra meningen följer att avskattningsintäkten i sådant fall skall sättas ned i motsvarande mån.

Av *fjärde stycket* framgår att avskattningsreglerna inte gäller om ett investmentföretag upplöses genom likvidation. Någon motsvarande regel finns inte för det fall att ett investmentföretag går upp i ett annat företag genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL. I detta fall inträder enligt 11 § fusionslagen det övertagande företaget i investmentföretagets skattemässiga situation. Såvida inte även det övertagande företaget är ett investmentföretag, kommer villkoren i tredje stycket inte att uppfyllas efter fusionen. Avskattning kommer därför att ske hos det *övertagande* företaget. Detta medför att någon reduktion av avskattningsintäkten enligt

femte stycket inte kommer i fråga, eftersom andelarna i det övertagande företaget inte omsätts i samband med fusionen. Det finns därför anledning för aktörerna att överväga om samgåendet i stället bör ske i form av ett uppköp följt av en fusion enligt 14 kap. 22 § ABL.

2 § 13 mom.

I momentet görs ett undantag från stoppreglerna i punkt 14 av anv. till 32 § KL i fråga om underprisöverlåtelser.

2 § 16 mom.

Ändringen i momentet föranleds av att bestämmelserna om fusion i 2 § 4 mom. nu förts över till fusionslagen. I och med ändringen utvidgas avdragsrätten till att gälla även fissioner.

3 § 1 h mom.

Bestämmelserna i momentet, som är nya i förhållande till betänkandet, reglerar tillskott till i första hand ett svenskt aktiebolag. Av bestämmelsernas placering i lagen framgår att de gäller tillskott av kapitalbeskattad reavinestegendom som görs av fysiska personer. De gäller även tillskott från ett handelsbolag med fysiska personer som delägare av tillgångar som kapitalbeskattas hos dessa, t.ex. fastigheter. Motiven finns i avsnitt 5.10.

Bestämmelserna gäller under förutsättning att överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger aktier i det bolag till vilket tillskottet lämnas.

Första stycket behandlar överlåtelser till svenska företag. Har ersättning inte lämnats vid överlåtelserna skall denna enligt *första meningen* anses ha skett mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången. Detta gäller enligt *andra meningen* även i de fall då ersättning utgått som understiger såväl marknadsvärdet som omkostnadsbeloppet. Bestämmelsen avser fallet att marknadsvärdet är högre än omkostnadsbeloppet (jfr tredje meningen). Av *tredje meningen* framgår att ersättning motsvarande marknadsvärdet skall anses ha lämnats om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet. I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler.

I *andra stycket* finns bestämmelser om med vilket belopp omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier skall ökas. Bestämmelserna innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier. Lagrådet har i sitt yttrande ifrågasatt om detta är avsikten. Lagrådet anser att det ger ett materiellt otillfredsställande resultat eftersom det innebär att om en av flera närstående gör ett tillskott påverkar detta även de andra delägarnas omkostnadsbelopp. Regeringen konstaterar att bestämmelsen syftar till detta resultat. Alternativet är att ha en reglering för fall då överlåtaren äger aktier i företaget och en annan för fall då sådant innehav inte föreligger. I den senare situationen finns nämligen knappast någon annan lösning än att fördela ökningen av omkostnadsbeloppet på närståendes aktier. Regeringen anser att den valda lösningen är motiverad.

Enligt *tredje stycket* gäller en särskild regel vid tillskott till utländsk juridisk person. Avyttring anses i sådant fall ha skett till marknadsvärdet. I *fjärde stycket* finns särskilda regler för beräkning av ökning av omkostnadsbeloppet i sådant fall.

Enligt *femte stycket andra meningen* skall vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet omkostnadsbeloppet med bortseende från vissa justeringar minskas med medgivna värdeminskingsavdrag m.m. Av femte stycket *fjärde meningen* framgår att återläggning av avdrag för värdehöjande reparation och underhåll inte skall ske.

I *sjätte stycket* finns för bostadsrätter o.d. bestämmelser motsvarande dem i femte stycket.

Av *sjunde stycket* framgår att bestämmelserna i momentet gäller även vid tillskott till ekonomisk förening eller handelsbolag.

I *åttonde stycket* finns en bestämmelse om att anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos förvärvaren utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt första och tredje styckena anses avyttrad. Såvitt avser tillskott till utländsk juridisk person avser bestämmelsen fallet att personen beskattas i Sverige för inkomst av ett fast driftställe här.

I *nionde stycket* finns en definition av närstående.

3 § 7 mom.

Bestämmelserna i nuvarande fjärde och femte styckena – huvudregleringen i den s.k. Lex ASEA – har med förändrat innehåll flyttats till 3 § 7 a mom.

3 § 7 a mom.

I momentet har huvudregleringen i Lex ASEA i nuvarande 3 § 7 mom. fjärde och femte styckena tagits in. Materiella ändringar har gjorts som motiveras i kapitel 11.

Första stycket 4 fanns inte med i lagrådsremissen. Villkoret är ett komplement till villkoret i *första stycket 3*.

Första stycket 5 första meningen har fått en ändrad redaktionell utformning i förhållande till lagrådsremissen för att det tydligare skall framgå vilka andelsinnehav som uppfyller villkoret i bestämmelsen.

Vid bedömning av om huvudsaklighetsvillkoret uppfylls bör hänsyn främst tas till storleken av intäkterna.

3 § 8 mom.

Ändringarna i *fjärde stycket* motiveras i avsnitt 8.2.

3 § 12 a mom.

Bestämmelsen i *andra stycket* motiveras i avsnitt 11.

6 § 1 mom.

Nuvarande sista stycket innehåller ett komplement till den s.k. tioårsregeln i första stycket. Innebörden är att tioårsregeln görs tillämplig även på sådan vinst vid ett internationellt andelsbyte som beskattas först när mottagna andelar säljs. Enligt 23 § andelsbyteslagen skall uppskovs-

belopp tas upp till beskattning när en skattskyldig flyttar ut från Sverige. Prop.1998/99:15
En regel som den i nuvarande sista stycket behövs därför inte.

7 § 8 mom.

Ändringarna i *andra stycket* är redaktionella.

Ändringen i *fjärde stycket* motiveras i kapitel 16.

16 § 2 mom.

RSV har i anslutning till bl.a. 5 § första stycket 7 underprislagen anfört att enligt 16 § 2 mom. tredje stycket anses som utländskt bolag alltid utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av de i lagtexten särskilt uppräknade avtalsländerna. Som förutsättning gäller att avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten skall tillämpas på personen. Verket har pekat på att enligt det nya dubbelbeskattningsavtalet (1996:1512) mellan de nordiska länderna omfattas handelsbolag av avtalets regler. Detsamma gäller i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA. Verket anser därför att det kan finnas en risk för att handelsbolag kan komma att omfattas av 16 § 2 mom. tredje stycket SIL och på så vis även av definitionen i underprislagen. Med hänsyn härtill har införts en ändring i *tredje stycket*. För att en utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av de uppräknade avtalsstaterna skall anses som utländskt bolag krävs således också att personen är skattskyldig till inkomstskatt i avtalslandet.

24 § 2 mom.

Till bestämmelsen i *första stycket* 3, som motiveras i avsnitt 8.2, ansluter bestämmelser i 2 § andelsbyteslagen och 4 § lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser. Av dessa framgår att vid bedömning av om ett andelsbyte respektive en koncernintern andelsöverlåtelse föreligger vid en fusion eller fission skall det övertagande företaget anses som köpande företag.

Av bestämmelsen i *sista stycket* följer att om villkoren enligt fusionslagen om undantag från omedelbar beskattning vid fusion eller fission är uppfyllda skall andelar i det överlåtande företaget som innehas av det övertagande företaget inte anses ha avyttrats. Reavinstbeskattning aktualiseras således inte. Bestämmelsen har ändrats redaktionellt i förhållande till lagrådsremissen.

27 § 2 mom.

I *första stycket* har gjorts en redaktionell ändring.

Bestämmelsen i *andra stycket*, som motiveras i kapitel 13, gäller om ett investmentföretag har bytt karaktär och avskattningsregeln har varit tillämplig. Andelar och liknande finansiella instrument som företaget ägde vid tidpunkten för karaktärsbytet anses förvärvade för marknadsvärdet på instrumentet vid den nämnda tidpunkten.

28 §

De nya bestämmelserna i *sista stycket* innebär att vid beräkning av ingångsvärdet på andel i handelsbolag skall tillskott som lämnats i form

av kapitalbeskattad reavinstegendom tas upp till det värde som följer av Prop.1998/99:15 3 § 1 h mom.

Ikraftträdandet

punkt 1

Ordet ”omständigheter” har en generell innebörd. Det omfattar t.ex. fusion och fission i 2 § 1 mom. fjärde stycket, förändring i 2 § 10 mom. första stycket och utdelning i 3 § 7 a mom. första stycket.

punkt 2

För fusioner som genomförts före utgången av år 1998 gäller äldre bestämmelser i 2 § 4 mom. t.ex. i fråga om underlager för värdeminskning-avdrag på inventarier.

punkt 3

Förlustregeln i dess äldre lydelse gäller om avyttring skett före utgången av år 1998.

punkt 4

Har en koncernintern andelsöverlåtelse genomförts under tiden den 21 januari – den 31 december 1998 skall vinsten tas upp till beskattning enligt vad som anges i lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser. I fråga om omständigheter som hänför sig till tid före ikraftträdandet gäller bestämmelserna i lagen i den lydelse den erhåll den 30 december 1997.

Av allmänna principer följer att för andelsöverlåtelser som skett under tiden den 1 januari 1997– den 20 januari 1998 gäller – om vederlag lämnats i form av aktier i det köpande bolaget – övergångsbestämmelserna i punkterna 2 och 3 till den ändring av lagen som föreslås träda i kraft den 30 december 1998.

punkt 5

Har en tillgång delats ut före utgången av år 1998 och har utdelningen undantagits från beskattning enligt 7 § 8 mom. tillämpas de upphävda bestämmelserna i 2 § 4 mom. sista stycket i fråga om anskaffningskostnad m.m.

punkt 6

I 6 § 1 mom. finns den s.k. tioårsregeln. Bestämmelsen i det upphävda *tredje stycket* innebär att bestämmelserna i momentet blir tillämpliga när ett internationellt andelsbyte enligt IGOL har genomförts. Den bestämmelsen tillämpas även efter upphävandet på andelsbyten som genomförts före utgången av år 1998.

punkt 7

Bestämmelserna om Lex ASEA har flyttats till ett nytt moment, 3 § 7 a mom. De korresponderande bestämmelserna i 27 § 2 mom. om anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna har till följd därav ändrats. För

utdelning som lämnats före utgången av år 1998 gäller äldre bestämmelser i 27 § 2 mom. Prop.1998/99:15

punkt 8

Har ett aktiebyte enligt den s.k. strukturregeln i 27 § 4 mom. genomförts före utgången av år 1998 gäller de upphävda bestämmelserna om anskaffningsvärde m.m.

18.8 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Ändringen i *första stycket* är redaktionell.

18.9 Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

19 §

Ändringarna i *andra stycket* är redaktionella.

18.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:692) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

7 §

I *punkter 31 och 32* tas in uppgifter som har samband med andelsbyten och koncerninterna andelsöverlåtelser.

18.11 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

4 §

I *första stycket* har nuvarande punkten 3 upphävts.

7 §

I *andra stycket* har tagits in en ny bestämmelse som innebär att undantag från uttag av stämpelskatt inte gäller vid vissa koncerninterna transaktioner. Stycket har omformulerats i enlighet med Lagrådets förslag.

Ändringen i *fjärde stycket* innebär att uppgiftsskyldigheten även omfattar sådana förhållanden som avses i andra stycket.

22 §

Andra stycket är nytt och innebär att stämpelskatt inte skall tas ut vid nyinteckning som sker i samband med fusion eller fission om inteckningar i den förvärvade verksamheten upphört att gälla till följd av fusionen eller

fissionen. Undantaget gäller dock endast till den del nyinteckningen beloppsmässigt motsvaras av tidigare inteckningar. Prop.1998/99:15

32 a §

Bestämmelserna reglerar möjligheten att få uppskov med uttag av stämpelskatt.

Enligt *första stycket* medges uppskov om egendomen överlåts till ett koncernföretag.

Uppskov skall enligt *andra stycket* förklaras förfallet om fastigheten överlåts till annan eller koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör. Överlåts egendomen till ett koncernföretag kan ett nytt uppskov medges enligt första stycket. Uppskov skall även förklaras förfallet om överlåtaren eller förvärvaren upplöses genom likvidation eller konkurs.

Vid fusion och fission skall enligt *tredje stycket* det övertagande företaget inträda i det överlåtande företags situation i stämpelskatteseende.

32 b och 33 § §

I 32 b § och i 33 § *första stycket andra meningen* lämnas vissa föreskrifter rörande förfarandet.

44 §

I paragrafen anges att den skattskyldige skall lämna de uppgifter som behövs för att inskrivningsmyndigheten skall få information om att ett uppskov skall förklaras förfallet.

18.12 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap.

17 och 19 a §§

I paragraferna finns bestämmelser om vilka särskilda uppgifter som skall lämnas i självdeklarationen. I fråga om andelsbyten respektive koncernöverlåtelser gäller det samtliga uppgifter som behövs för att skattemyndigheten skall kunna ta ställning till om förutsättningar föreligger att medge uppskov. Ett sådant beslut från skattemyndigheten innefattar även ett fastställande av det belopp med vilket uppskov medges. Den särskilda uppgiftsskyldigheten gäller också så länge uppskovet består och varje omständighet som innebär att uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning skall anges. Överförs ett uppskov till annan åligger uppgiftsskyldigheten den personen. Jfr bl.a. 12 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

I 17 § *femte stycket* finns en särskild reglering av uppgiftsskyldigheten när andelar som erhållits som vederlag vid ett andelsbyte övergår till annan genom arv m.m. (jfr 22 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsbyten).

3 kap.

32 c §

I fjärde stycket anges att på kontrolluppgift för reavinst vid andelsbyte skall även eventuell kontant ersättning tas upp. Den uppgiften kan därigenom förtryckas på deklarationsblanketten.

18.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

9 §

Bestämmelserna om fusion har ersatts av bestämmelser i fusionslagen.

18.14 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m.*1 och 5 §§*

Den kan ifrågasättas om lagen skall upphävas. I avvaktan på ytterligare överväganden i denna fråga har hänvisningarna till 2 § 4 mom. SIL inte omarbetats på annat sätt än att hänvisning sker till de upphävda bestämmelserna i momentet.

18.15 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond

2 §

Ändringen är redaktionell.

18.16 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

7 §

Bestämmelser om fusion ersatts av bestämmelser i fusionslagen.

18.17 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

1 §

Ändringen beror på att det enligt 25 § underprislagen finns möjlighet att avstå från att utnyttja ett underskott.

I lagen har bestämmelser om fusion ersatts av bestämmelser i fusionslagen.

18.18 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

11–13 §§

Redaktionella ändringar har gjorts.

18.19 Förslaget till lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Lagen har ersatts av bestämmelser i andelsbyteslagen, i lagen om koncerninterna andelsöverlåtelser och i fusionslagen. Lagen tillämpas fortfarande på förfaranden, överlåtelser och förvärv som skett före utgången av år 1998. Det innebär bl.a. att 23 och 24 §§ fortfarande reglerar när en reavinst som uppkommit vid ett internationellt andelsbyte skall beskattas.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Omstrukturering och beskattning (SOU 1998:1).

Prop.1998/99:15
Bilaga 1

Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Stockholms tingsrätt, Domstolsverket, Bokföringsnämnden, Riksrevisionsverket, Riksbanken, Handelshögskolan i Stockholm, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Sveriges Akademikers Centralorganisationen, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Redovisningsrådet, Svensk Handel, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Yttrande och också inkommit från Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Stockholms Handelskammare och O.F. Ahlmark & Co Efr. A.-B.

Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtas från skattemyndigheterna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Skåne, Västra Götalands och Värmlands län.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation. Byggtreprenörerna har förutom ett eget yttrande åberopat detta yttrande.

Aktiefrämjandet, LO och TCO har avstått från att yttra sig.

1 De remitterade förslagen

1.1 Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Överlåts en tillgång som ingår i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 a första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) inte ske om villkoren i 14–27 §§ denna lag uppfylls.

Har inte ersättning utgått med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall, om de nämnda villkoren uppfylls, överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.

2 § Skall uttagsbeskattning inte ske, gäller andra–sjätte styckena.

Är överlåtaren ett företag, skall överlåtelsen inte medföra beskattning för utdelning för någon som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren.

Är förvärvaren ett företag, skall kostnad för förbättring av andel i förvärvaren eller för andel i företag som direkt eller indirekt äger andel i förvärvaren anses inte ha nedlagts på grund av överlåtelsen.

Har ersättning inte utgått, gäller bestämmelsen i tredje stycket inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i tredje stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Avser överlåtelsen en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt eller dylikt, tillämpas inte bestämmelserna i punkt 5 första stycket tredje meningen och andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Avser överlåtelsen en fastighet som utgör lagertillgång, tillämpas inte bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

3 § Lagen är inte tillämplig om

1. förutsättningar föreligger för uppskov med beskattningen på grund av överlåtelsen enligt bestämmelserna om fusion eller fission i lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser,
2. överlåtelsen innebär att aktier eller andra andelar som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller

3. marknadsvärdet av tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Definitioner

4 § Begrepp som används i denna lag har, om inte annat anges, samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

5 § Med *fysisk person* avses även svenskt dödsbo.

6 § Med *företag* avses

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svensk stiftelse,
5. svensk ideell förening,
6. svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag eller
7. sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Som företag räknas inte bostadsförening eller bostadsaktiebolag, invest-
mentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

7 § Med *handelsbolag* avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer samt andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

8 § Med *andel* avses aktie eller annan andel i sådan juridisk person som anges i 6 § 1, 2 och 7.

9 § En *tillgång* skall anses *ingå i näringsverksamhet* om ersättning eller realisationsvinst vid avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet.

10 § Med *skattemässigt värde* avses följande:

1. För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar: det värde som gäller vid beskattningen. I fråga om fastighet som utgör lagertillgång skall hänsyn tas till värdeminskningssavdrag som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.
2. För tillgångar, på vilka reglerna i 25–31 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpliga: omkostnadsbeloppet. I fråga om fastigheter skall omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, minskas med medgivna värdeminskningssavdrag och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Detta gäller dock inte avdrag som hänför sig till tiden före år 1952. I fråga om bostadsrätter och dylikt

beräknas omkostnadsbeloppet med bortseende från bestämmelsen i 26 § 5 mom. tredje stycket första meningen lagen om statlig inkomstskatt.

3. För inventarier och övriga andra tillgångar än sådana som avses i 1 och 2: anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

11 § Har ett överlåtet inventarium eller en annan tillgång på vilken reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämplig utgjort endast en del av överlåtarens hela bestånd av sådan egendom, skall som skattemässigt värde anses ett skäligt belopp.

12 § Med *marknadsvärde* avses marknadsvärdet enligt punkt 1 a fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

13 § Med *verksamhetsgren* avses sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet.

Med verksamhetsgren avses även innehav av andelar i ett företag. En förutsättning är att förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.

Villkor som avses i 1 §

Överlåtaren och förvärvaren

14 § Både överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening kan endast vara överlåtare. En ideell förening som är skattskyldig för all sin verksamhet kan dock förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

Skattskyldighet

15 § Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Inkomsten av verksamheten eller del av verksamheten i vilken tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fråga om fysisk person som förvärvar en fastighet, bostadsrätt eller liknande rätt som anges i 26 § 1 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avser kravet på skattskyldighet realisationsvinst vid en avyttring av tillgången.

Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket i stället beträffande samtliga delägare i bolaget.

16 § Kan inte överlåtaren med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

Underskott hos förvärvaren

17 § Är förvärvaren en fysisk person, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den förvärvskälla som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

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

19 § Är förvärvaren ett handelsbolag, tillämpas andra och tredje styckena.

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

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

20 § Bestämmelserna i 18 § tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Bestämmelserna i 19 § tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget som inte uppfyller villkoret i det lagrummet.

Som villkor för att bestämmelserna i första och andra styckena skall vara tillämpliga gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott, som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren respektive varje delägare erhåller koncernbidrag från överlåtaren under det beskattningsår

då överlåtelsen sker. Sådan begränsning får inte heller gälla om under samma beskattningsår ett företag, till vilket förvärvaren eller någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt, indirekt via förvärvaren respektive delägaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren.

21 § Avstår en fysisk person eller ett företag från att utnyttja underskott som avses i 17–19 §§, skall vid tillämpning av dessa paragrafer bortses från underskottet.

Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

22 § Är överlåtaren en fysisk person, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

23 § Är överlåtaren ett företag och är någon andel i företaget kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag med enbart företag som delägare.

Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Är förvärvaren ett handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

24 § Är överlåtaren ett handelsbolag med fysisk person som delägare, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.

25 § Är överlåtaren ett handelsbolag med enbart företag som delägare och är i fråga om ett eller flera av företagen samtliga andelar eller en del av andelarna i företaget kvalificerade, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

26 § En andel i ett överlåtande eller förvärvande företag, som – direkt eller indirekt – innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

27 § Villkor i 22–25 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år i samma

innehavares hand, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning anses även vinst som uppkommer vid nedsättning av aktiekapitalet i ett aktiebolag genom inlösen av aktier. Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på överlåtelser som görs den dagen eller senare.

1.2 Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Avyttras en aktie eller annan andel i ett företag (*det överlåtna företaget*) till ett annat företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget (*de mottagna andelarna*) och eventuellt ersättning i pengar som får motsvara högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde (*andelsbyte*), medges efter yrkande uppskov med beskattningen enligt denna lag vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, beräknas den högsta tillåtna ersättningen i pengar i stället på den del av det inbetalade andelskapitalet som belöper sig på andelarna.

2 § Lagen är inte tillämplig om förutsättningar föreligger för uppskov med beskattningen enligt

1. bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser eller
2. lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

Villkor för uppskov

3 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Är säljaren en fysisk person, skall han ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.
2. Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:
 - a. ett svenskt aktiebolag,
 - b. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller
 - c. – till den del punkt b inte är tillämplig – ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).
3. Avser avyttringen en sådan kvalificerad andel som anges i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och äger säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med sådana närstående som anges i punkt 14 trettionde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) – direkt eller indirekt andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget, gäller följande. Det köpande företagens verksamhet

skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt äger andelar med mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

4. Det överlåtna företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i punkt 2 eller en svensk ekonomisk förening.
5. Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det överlåtna företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger hälften av röstetalet för samtliga andelar i det överlåtna företaget. Har särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det överlåtna företaget efter andelsbytet, är det dock tillräckligt att ett sådant innehav har förelegat vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret.
6. En skattepliktig realisationsvinst skall ha uppkommit. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att ersättningen överstiger det värde på andelen som gäller vid beskattningen.
7. Om ersättning i pengar har utgått, skall den skattepliktiga realisationsvinsten överstiga denna del av ersättningen. Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång hos säljaren, krävs i stället att skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiger ersättningen i pengar.

4 § Vid en sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser skall vid tillämpning av 3 § denna lag det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtna företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget.

Villkoret i 3 § 5 gäller inte vid fusion eller fission.

5 § Ett utländskt företag skall anses vara hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen om det enligt lagstiftningen i någon sådan stat är hemmahörande i staten i skattehänseende och inte på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en stat som inte är medlem i gemenskapen.

Innebörden av uppskov

Andelen har inte utgjort lagertillgång

6 § Har den avyttrade andelen inte utgjort lagertillgång i näringsverksamhet, skall ersättning i pengar tas upp till beskattning hos säljaren det beskattningsår då andelsbytet sker.

Har den avyttrade andelen utgjort sådan kvalificerad andel i fåmansföretag som anges i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, beräknas de belopp som skulle ha tagits upp som intäkt av kapital och av tjänst om hela ersättningen hade tagits upp till beskattning

(*kapitalbeloppet* respektive *tjänstebeloppet*). Så stor del av ersättning i pengar skall tas upp som intäkt av kapital som ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av sådan ersättning tas upp som intäkt av tjänst.

Prop.1998/99:15

Bilaga 2

7 § Återstående del av hela den skattepliktiga realisationsvinsten eller, i fråga om kvalificerad andel i fåmansföretag, återstående delar av kapitalbeloppet och tjänstebeloppet fördelas på de mottagna andelarna.

Det eller de belopp som enligt första stycket belöper sig på en mottagen andel – *uppskovsbelopp* – skall tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till andelen genom avyttring eller på annat sätt övergår till annan, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag.

Andelen har utgjort lagertillgång

8 § Har den avyttrade andelen utgjort lagertillgång i näringsverksamhet, skall ersättning i pengar tas upp till beskattning hos säljaren det beskattningsår då andelsbytet sker. Dessutom skall ett belopp motsvarande det värde på den avyttrade andelen som gäller vid beskattningen tas upp till beskattning.

9 § Återstående del av ersättningen, minskad med ett belopp motsvarande det värde på de avyttrade andelarna som gäller vid beskattningen, fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en andel – *uppskovsbelopp* – skall tas upp till beskattning enligt vad som anges i 7 § andra stycket.

Övriga bestämmelser

Uttagsbeskattning

10 § Skall uttagsbeskattning avseende en mottagen andel ske enligt punkt 1 a eller 1 b av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning även i andra fall än som avses i 7 § andra stycket respektive 9 § andra meningen.

Turordning vid avyttring av andelar i det köpande företaget

11 § Äger säljaren vid tidpunkten för andelsbytet andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (*gamla andelar*) eller förvärvar han efter andelsbytet sådana andelar (*nya andelar*), skall senare avyttringar anses ske i följande ordning:

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

Genomsnittsmetoden

12 § Vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall mottagna andelar anses inte vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.

13 § Har anskaffningsvärdet för en mottagen andel fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall var och en av dessa andelar anses som mottagen andel. Uppskovsbelopp avseende den ursprungligen mottagna andelen skall fördelas på andelarna.

Sammanläggs mottagna andelar, skall den nya andelen anses som mottagen andel. Uppskovsbelopp avseende de ursprungligen mottagna andelarna övergår på den nya andelen.

Lättnadsbelopp och gränsbelopp

14 § Skall lättnadsbelopp enligt 3 § 1 b mom. eller gränsbelopp enligt 3 § 12 b mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas för de mottagna andelarna, får vid beräkning av respektive belopp ett belopp som svarar mot uppskovsbelopp inte räknas in i anskaffningskostnaden för de mottagna andelarna.

Efterföljande andelsbyte

15 § På yrkande av den skattskyldige skall uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning om en mottagen andel avyttras genom ett andelsbyte såvida villkoren i 3 § 1–5 uppfylls vid detta andelsbyte. I stället övergår uppskovsbelopp på de nya mottagna andelarna.

Efterföljande koncernintern överlåtelse m.m.

16 § Är säljaren en juridisk person och överlåter denna en mottagen andel genom en sådan överlåtelse för vilken uppskov medges med beskattningen av en realisationsvinst enligt 1 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner eller avdragsrätten för en realisationsförlust skjuts upp enligt 2 § 4 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning först när vinsten på grund av den nämnda överlåtelser skall tas upp till beskattning respektive när avdrag skall medges för förlusten.

Vid tillämpning av första stycket skall vinst som avses i stycket anses ha tagits upp till beskattning vid utdelning som avses i 8 eller 9 § lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

17 § Är säljaren en juridisk person och överlåter denna en mottagen andel utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, skall uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning. I stället inträder köparen vid den nämnda överlåtelsen i säljarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

Som villkor för att bestämmelserna i första stycket skall vara tillämpliga gäller att uttagsbeskattning inte skall ske på grund av bestämmelserna i 1 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris.

Efterföljande arv m.m.

18 § Övergår en mottagen andel till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte, inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation såvitt avser uppskovsbelopp.

Villkoret i 3 § 1

19 § Uppfyller en fysisk person inte längre villkoret i 3 § 1, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

Villkoret i 3 § 3

20 § Förelåg vid avyttringen en sådan situation som anges i 3 § 3 första meningen och uppfylls inte längre villkoret i andra meningen samma lagrum, skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags verksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter det år då andelsbytet skedde.

Som villkor för att bestämmelserna i första stycket skall vara tillämpliga gäller att säljaren, ensam eller tillsammans med närstående, även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten direkt eller indirekt äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på avyttringar som görs den dagen eller senare.

1.3 Förslag till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Avyttrar en juridisk person icke yrkesmässigt en andel (*koncernöverlåten andel*) i ett företag (*det koncernöverlåtna företaget*) med realisationsvinst till en annan juridisk person som ingår i samma koncern som säljaren, medges efter yrkande uppskov med beskattningen av realisationsvinsten enligt denna lag vid tillämpning av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 § Med realisationsvinst avses även belopp varmed säljarens inkomst vid avyttring som avses i 1 § skall höjas på grund av bestämmelsen i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

Uppskov medges inte för belopp för vilket uttagsbeskattning sker.

3 § Med *andel* avses aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person.

Villkor för uppskov

4 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Moderföretaget i koncernen skall vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag.
2. Säljaren får inte ingå i en annan koncern än den i vilken köparen ingår.
3. Säljaren skall tillsammans med andra företag i koncernen äga andelar i det koncernöverlåtna företag som andelen avser med minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Alternativt skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av säljaren eller av ett annat företag i koncernen.
4. Bestämmelserna i 12 eller 25 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser får inte vara tillämpliga.

5 § Vid avyttring som avses i 1 § skall vinsten tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att den koncernöverlåtna andelen utslocknar eller inte längre innehåses av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren, om inte annat följer av denna lag.

Säljaren upplöses genom likvidation m.m.

6 § Upplöses säljaren genom likvidation eller sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, skall vinsten i stället tas upp som intäkt när detta inträffar. Motsvarande gäller om säljaren genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning erhåller hemvist i ett annat land.

Det som sägs i första stycket första meningen gäller inte om säljaren genom sådan fusion som anges i första stycket går upp i ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. I detta fall skall det som anges i denna lag beträffande det säljande företaget i stället gälla det övertagande företaget.

Den koncernöverlåtna andelen avyttras genom ett andelsbyte

7 § Avyttrar köparen genom ett sådant andelsbyte som anges i 1 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten den koncernöverlåtna andelen till någon som inte ingår i koncernen och erhålls uppskov med beskattningen, skall vinst som avses i 1 § inte tas upp till beskattning. I stället anses var och en av de mottagna andelarna som koncernöverlåtne andelar, varvid vinsten fördelas på dessa andelar.

Den koncernöverlåtne andelen delas ut m.m.

8 § Vinsten skall inte tas upp som intäkt om köparen delar ut den koncernöverlåtne andelen till en mottagare som inte tillhör koncernen och utdelningen enligt 3 § 7 a mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är undantagen från skatteplikt hos någon mottagare. Vad nu sagts gäller inte vid utdelning till en utländsk juridisk person som står under i huvudsak samma ledning som köparen.

En förutsättning för att bestämmelserna i första stycket skall vara tillämpliga är att köparen inte medgett avdrag för förlust vid utdelning av andelen.

9 § Är köparen ett dotterföretag till ett svenskt aktieföretag och delar moderföretaget ut sina andelar i köparen gäller följande, om utdelningen enligt 3 § 7 a mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är undantagen från skatteplikt hos någon mottagare.

På yrkande av säljaren skall vinsten tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av köparen eller av ett företag som tillhör samma koncern som köparen. Intäkten skall i detta fall tas upp hos köparen. Yrkandet skall godkännas av köparen.

En förutsättning för att ett yrkande som avses i andra stycket skall medges är att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då andelarna delas ut inte har uppkommit underskott i förvärvskälla hos köparen.

Det koncernöverlåtna företaget går upp i ett koncernföretag genom fusion

10 § Vinsten skall inte tas upp som intäkt om det koncernöverlåtna företaget går upp i köparen genom sådan fusion som anges i 2 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse.

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

Turordning

11 § Äger köparen vid tidpunkten för överlåtelse som avses i 1 § andelar av samma slag och sort som den koncernöverlåtna andelen (gamla andelar) eller förvärvar han därefter sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som köparen gör anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelserna i första stycket har motsvarande tillämpning i fråga om andra företag som tillhör samma koncern som säljaren och som i ett senare led förvärvar en koncernöverlåten andel.

Motsvarande turordning tillämpas om köparen vid tidpunkten för andelsbyte som avses i 7 § äger andelar av samma slag och sort som de mottagna andelarna (gamla andelar) eller därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar).

12 § Har anskaffningsvärdet för en koncernöverlåten andel fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall var och en av dessa andelar anses som koncernöverlåten andel. Realisationsvinsten avseende den faktiskt koncernöverlåtna andelen fördelas på dessa andelar.

13 § Sammanläggs koncernöverlåtna andelar, skall den nya andelen anses som koncernöverlåten andel. Realisationsvinsterna avseende de faktiskt koncernöverlåtna andelarna skall hänföras till den nya andelen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på avyttringar som görs den dagen eller senare.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Uppgår ett företag i ett annat företag genom fusion eller fission eller avyttrar ett företag tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsöverlåtelse, skall uppskov medges med beskattningen enligt denna lag.

Lagen gäller vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1990:663) om ersättningsfonder, lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Bestämmelser om uppskov med beskattningen hos ägare till aktier eller andra andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten och i 3 § 8 mom. fjärde stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Definitioner

2 § Med *fusion* avses en ombildning som uppfyller samtliga följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser skall övertas av ett annat företag.
2. Det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen skall upplösas utan likvidation.
3. Äger inte det övertagande företaget samtliga andelar i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen, skall fusionsvederlaget betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen än det övertagande företaget.

3 § Med *fission* avses en ombildning som uppfyller samtliga följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser skall övertas av två eller flera andra företag.
2. Det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation.
3. Äger inte de övertagande företagen samtliga andelar i det överlåtande företaget, skall fissionsvederlaget betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än de övertagande företagen.

4 § Med *verksamhetsöverlåtelse* avses en ombildning som uppfyller samtliga följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren skall avyttras till ett annat företag.
2. Ersättning skall lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

3. Ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna enligt 10 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris.

Med *verksamhetsgren* avses sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet.

5 § Med *företag* avses

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank,
2. ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller
3. – till den del punkt 2 inte är tillämplig – ett utländskt företag som är hemmahörande i en stat som är medlem i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

Som företag räknas inte utländskt skadeförsäkringsföretag och, i fråga om verksamhetsöverlåtelser, inte heller bostadsförening, bostadsaktiebolag eller investmentföretag.

6 § Ett företag skall anses vara hemmahörande i en viss stat som är medlem i Europeiska gemenskapen om det enligt lagstiftningen i denna stat är hemmahörande i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Anses företaget enligt ett sådant avtal ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det anses vara hemmahörande i denna andra medlemsstat.

7 § En fusion eller fission skall anses genomförd när det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen har upplösts.

8 § Vad som sägs i fråga om det överlåtande företaget gäller vid fusion, om det finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa. Vad som sägs i fråga om det övertagande företaget gäller vid fission de övertagande företagen.

Fusion och fission

Villkor för uppskov

9 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Det överlåtande företaget skall omedelbart före fusionen eller fissionen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av verksamheten. Inkomsten får inte helt eller delvis ha varit undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
2. Det övertagande företaget skall omedelbart efter fusionen eller fissionen vara skattskyldigt för inkomst av sådan verksamhet som det över-

låtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

3. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten får inte genom fusionen eller fissionen komma att överstiga arton månader.

10 § Är det överlåtande företaget i skatterättsligt hänseende ett bostadsaktieföretag eller en bostadsförening, medges uppskov endast om det övertagande företaget är en bostadsförening som i skatterättsligt hänseende utgör en bostadsförening.

Är det överlåtande företaget ett investmentföretag, medges uppskov endast om även det övertagande företaget är ett sådant företag.

11 § Föreligger särskilda skäl, skall skattemyndigheten medge undantag från villkoret i 9 § första stycket 3. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Innebörden av uppskov

12 § Det överlåtande företaget skall i fråga om sådan verksamhet som avses i 9 § första stycket 1 inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller fissionen eller för det beskattningsår som avslutas genom denna.

13 § Det övertagande företaget inträder i fråga om sådan verksamhet som avses i 9 § första stycket 2 i det överlåtande företagens skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen eller fissionen, om inte annat framgår av 14-21 §§.

Räkenskapsenlig avskrivning

14 § Tas inventarier eller andra tillgångar, på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunal-skattelagen (1928:370) är tillämpliga, upp till ett högre värde i det övertagande företagens räkenskaper än som följer av 13 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

Underskott

15 § Har underskott i förvärvskälla uppkommit hos det överlåtande företaget beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs, tillämpas 7 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Med kost-

nad avses i detta fall vid fusion fusionsvederlaget och utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission avses med kostnad summan av fissionsvederlagen och av utgifter som anges i andra meningen som de övertagande företagen haft. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte heller om det övertagande företaget före fusionen eller fissionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 4 § tredje stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

16 § Det övertagande företaget har rätt till avdrag för gammalt underskott först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen eller fissionen äger rum.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar mellan sådana föreningar som är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Med *gammalt underskott* avses underskott av näringsverksamhet hos

1. det överlåtande företaget, som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs, eller
2. det övertagande företaget, som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna verksamheten då fusionen eller fissionen genomförs.

17 § Bestämmelserna i 16 § gäller inte om koncernbidrag har kunnat med verkan vid beskattningen lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget under beskattningsåret närmast före, i fråga om

det överlåtande företaget: det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs och
det övertagande företaget: det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna verksamheten då fusionen eller fissionen genomförs.

18 § Förelåg i fall som anges i 17 § begränsning avseende koncernbidrag enligt 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, har dock det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först när begränsningen skulle ha upphört om fusionen eller fissionen inte ägt rum.

19 § Är det övertagande företaget vid utgången av det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) eller var det överlåtande företaget vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs ett sådant företag, gäller 13 § denna lag i fråga om rätt till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt endast om det övertagande företaget ägde mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten.

Särskilda regler för fission

20 § Vid tillämpning av 13 § på fissioner skall periodiseringsfonder enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, ersättningsfonder enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder samt rätt till avdrag för underskott enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som överförs till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna enligt 10 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris och de värden på förpliktelserna som gäller vid beskattningen.

21 § En reservering för framtida utgifter skall övertas av det företag som övertar den verksamhet som reserveringen hänför sig till.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land

22 § Har genom fusion eller fission tillgångar och förpliktelser överförts från ett företag som är hemmahörande i Sverige till ett företag som är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, gäller andra stycket till den del de överförda tillgångarna och förpliktelserna är knutna till en plats i en medlemsstat, som enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och den staten utgör ett fast driftställe eller, om sådant avtal inte finns, skulle ha utgjort ett fast driftställe om bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) varit tillämpliga i den staten.

Vid tillämpning av punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall anses som om den skatt i den stat där det fasta driftstället är beläget, som skulle ha utgått förutan lagstiftning där enligt det i 5 § 3 nämnda direktivet, faktiskt hade utgått.

Villkor för uppskov

23 § Som villkor för uppskov gäller följande:

1. Det säljande företaget skall omedelbart före överlåtelsen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte helt eller delvis ha varit undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
 2. Det köpande företaget skall omedelbart efter överlåtelsen vara skattskyldigt för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.
- Uppskov medges endast om det säljande och köpande företaget yrkar det.

Innebörden av uppskov

Det säljande företaget

24 § Vid en verksamhetsöverlåtelse skall ersättningen inte tas upp som intäkt hos det säljande företaget. I stället skall, för andra tillgångar än sådana på vilka reglerna i 25–31 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpliga, som intäkt tas upp de skattemässiga värdena enligt 10 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris.

Har överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12–14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga utgjort endast en del av det säljandes företags hela bestånd av sådan egendom, skall ett skäligt belopp tas upp som intäkt.

25 § Realisationsvinst eller realisationsförlust som uppkommer hos det säljande företaget vid överlåtelsen skall inte tas upp som intäkt respektive skall inte dras av.

26 § Värdeminskningssavdrag och andra avdrag som avses i punkt 4 andra stycket och punkt 5 första och andra styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) avseende överlåten fastighet eller bostadsrätt eller dylikt skall inte återföras till beskattning hos det säljande företaget.

27 § De andelar som det säljande företaget får i ersättning skall anses anskaffade för nettovärdet enligt 20 § andra meningen av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen.

28 § Det köpande företaget skall anses ha anskaffat sådana förvärvade tillgångar som anges i 24 § första stycket för ett belopp motsvarande den intäkt som enligt den nämnda paragrafen skall tas upp hos det säljande företaget.

I fråga om övriga förvärvade tillgångar inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation.

Fonder och reserveringar m.m.

29 § Periodiseringsfonder enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och ersättningsfonder enligt lagen (1990:663) om ersättningsfonder hos det säljande företaget skall övertas av det köpande företaget om företagen yrkar det.

Omfattar inte verksamhetsöverlåtelsen samtliga tillgångar hos det säljande företaget, får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder övertas som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsöverlåtelsen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 10 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris.

30 § Reserveringar för framtida utgifter skall övertas till den del de hänförs till det som överläts.

31 § Det köpande företaget får inte överta rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:476) om statlig inkomstskatt.

Räkenskapsenlig avskrivning

32 § Det som sägs i 14 § beträffande det övertagande företags rätt att efter fusionen eller fissionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning gäller även det köpande företags rätt att tillämpa sådan avskrivning efter verksamhetsöverlåtelsen. Hänvisningen till 13 § gäller i stället 28 § första stycket.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land

33 § Det som sägs i 22 § beträffande situationen att tillgångar och förpliktelser genom fusion eller fission överförs från ett företag som är hemmahörande i Sverige till ett företag som är hemmahörande i en annan

stat som är medlem i Europeiska gemenskapen gäller även när tillgångar och förpliktelser överförts genom en verksamhetsöverlåtelse.

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999. I fråga om fusioner och fissioner tillämpas lagen på förfaranden som genomförs den dagen eller senare. I fråga om verksamhetsöverlåtelser tillämpas lagen på överlåtelser den dagen eller senare.

1.5 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
(1928:370)

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 2 av anvisningarna till 23 § skall upphävas,

dels att punkt 1 av anvisningarna till 22 §, punkterna 13 och 33 av anvisningarna till 23 §, punkt 1 av anvisningarna till 24 § samt punkt 14 av anvisningarna till 32 skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 22 § skall införas nya punkter, 1 a och 1 b, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

1.¹ Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdepappersavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 §

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag. *Avyttrar ett handelsbolag icke*

¹ Senaste lydelse 1997:851.

1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilför-mån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

- 1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,*
- 2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,*
- 3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller*
- 4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvs-*

yrkesmässigt en aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person med realisationsvinst till ett företag som ingår i samma koncern som säljaren, tillämpas bestämmelserna i lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

källa till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

1 a. Uttag av en tillgång skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla privat eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla.

Uttag föreligger även om den skattskyldige överlåter en tillgång till annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller vid överlåtelse från ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i till den skattskyldige eller annan.

Med marknadsvärde avses det pris som det kan antas att den skattskyldige eller – om överlåtarens är ett handelsbolag – detta kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Uttagsbeskattning skall inte ske

1. vid uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna eller

2. vid uttag av andra aktier eller andelar än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § om aktierna eller andelarna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet.

I lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris finns bestämmelser om att uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelse av en tillgång i vissa fall.

Vad som sägs i första – fjärde styckena har motsvarande tillämpning vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Har uttag av tjänst samband med uttag av tillgång, skall uttagsbeskattning av tjänsten underlåtas om uttagsbeskattning av tillgången inte skall ske på grund av bestämmelserna i lagen om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris.

Uttag i form av användande av bil skall värderas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Sker uttagsbeskattning, skall tillgången eller tjänsten anses ha anskaffats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.

1 b. Uttagsbeskattning skall även ske

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. *till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla har upphört,*
3. *till den del inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller*
4. *– i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del – om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.*

till 23 §

13.² Skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna anvisningspunkt om räknenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

- a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut;
- b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;
- c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;
- d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt
- e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat *på annat sätt än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång*, skall, om inte särskilda omständigheter

Som anskaffningsvärde för inventarier skall anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande, och, då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Har inventarierna ingått i en näringsverksamhet, som den skattskyldige har förvärvat genom *bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente*, skall, om inte särskilda

² Senaste lydelse 1992:1343.

föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

Har skattskyldig medgivits avdrag för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, skall som anskaffningsvärde anses den verkliga utgiften minskad med det tidigare medgivna avdraget.

Avdrag för avskrivning får för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde näringsverksamheten. Vad nu sagts gäller oavsett när under beskattningsåret inventarierna har anskaffats.

Har inventarier, som har anskaffats före beskattningsårets ingång, avyttrats under beskattningsåret eller har den skattskyldige rätt till försäkringsersättning för inventarier, som har gått förlorade under beskattningsåret, medges ett särskilt avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Avdraget får dock inte överstiga underlaget för beräkning av avdrag enligt fjärde stycket. Har den skattskyldige fått avdrag som nu sagts skall nämnda underlag fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög utgift för inventarier berott på att de skall utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli endast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, medges för det beskattningsår, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagts har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i fjärde stycket beräknas på därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsverksamheten, sedan från detta värde har avräknats en beräknad årlig avskrivning av 20 procent. Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger även ett sålunda beräknat värde, medges avdrag för den ytterligare avskrivning som motiveras av detta.

Då inventarier, som har anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utranteras under samma år, medges avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur näringsverksamheten för att tillföras annan förvärvskälla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i 22 § med anvisningar framgår att belopp, som erhålls vid avyttring av inventarier, i sin helhet skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen, föranleder inte detta att det värde, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör inte hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag för sådana avskrivningar, som har gjorts i räkenskaperna före övergången men inte har föranlett avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde, det belopp, varmed inventariernas skattemässiga restvärde understiger det bokförda värdet, tas upp som skattepliktig intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige begär det, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

Skall på grund av bestämmelsen i punkt 1 a nionde stycket av anvisningarna till 22 § en tillgång anses ha anskaffats för ett högre belopp än det som tagits upp i bokföringen, får avdrag göras för skillnadsbeloppet genom årlig avskrivning efter 20 procent för år räknat.

33.³ Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett han-

33. Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen i ett han-

³ Senaste lydelse 1994:1855.

delsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

delsbolag begränsas avdraget för realisationsförlust på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. *Avyttrar ett handelsbolag icke yrkesmässigt en tillgång som avses i 27–31 §§ lagen om statlig inkomstskatt med realisationsförlust, tillämpas 2 § 4 a mom. den nämnda lagen.*

till 24

1.⁴ För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter samt avsättningar. Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost eller avsättningar med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt

⁴ Senaste lydelse 1995:1613.

god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna.

I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttagas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter samt avsättningar som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576)
om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576)
om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet

tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–4 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–3 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

till 32 §

14.⁵ Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.

Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. *Första meningen tillämpas*

⁵ Senaste lydelse 1997:447.

*inte heller om uttagsbeskattning
inte skall ske hos företaget på
grund av bestämmelserna i lagen
(1998:XXXX) om uppskov med be-
skattningen vid överlåtelse av till-
gångar i näringsverksamhet till
underpris.*

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje–femte styckena.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons

aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar den dagen eller senare.

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

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt⁶

dels att 2 § 4 mom. skall ha följande lydelse,
dels att 2 § 4 a mom. skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

4 mom.⁷ Bestämmelserna i andra–åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

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

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

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

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

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

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

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av

⁶ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

⁷ Senaste lydelse 1996:1227.

frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

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

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

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

Uppskov med realisationsvinst medges när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktie eller *annan andel (koncernöverlåten andel)* i aktiebolag, ekonomisk förening, handelsbolag eller utländsk juridisk person (*det koncernöverlåtna företaget*) till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår samt att den överlåtna andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. *Vinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Upplöses säljaren*

sationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

genom likvidation eller sådan fusion som avses i 24 § 2 mom. första stycket 3 SIL eller 12 kap. 1, 3 eller 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, skall vinsten i stället tas upp som intäkt när detta inträffar. Motsvarande gäller om säljaren genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning erhåller hemvist i ett annat land.

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 30 december 1998 och tillämpas på avyttringar som skett under tiden den 21 januari – den 31 december 1998. Har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen tillämpats vid en överlåtelse, gäller den äldre bestämmelsen i sista meningen samma stycke för det övertagande företaget även efter ikraftträdandet om inte annat framgår av punkterna 2 och 3.

2. Har andelar avyttrats under tiden den 1 januari 1997 – den 20 januari 1998 till ett svenskt aktiebolag mot vederlag av nyemitterade aktier i det köpande företaget och har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen varit tillämplig på avyttringen, gäller följande. Vid avyttring av aktie som erhållits i vederlag skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust beräknas med utgångspunkt i det säljande företagens anskaffningsvärde för de koncernöverlåtna andelarna. Detta gäller under förutsättning att det köpande bolaget vid tidpunkten för denna avyttring fortfarande äger de koncernöverlåtna andelarna. Det köpande bolagets anskaffningsvärde för de koncernöverlåtna andelarna skall justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för förvärvet.

3. Det som sägs i punkt 2 om beräkning av realisationsvinst när det säljande företaget avyttrar aktie som erhållits i vederlag gäller även om det köpande bolaget överlåtitt de koncernöverlåtna andelarna vidare under förutsättning att denna vidareöverlåtelse skett mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet för andelarna vid tidpunkten för vidareöverlåtelsen. I sådant fall skall anskaffningsvärdet för de koncernöverlåtna andelarna hos det företag som då innehar dessa andelar justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för det ursprungligen köpande företagens förvärv om detta värde är högre än anskaffningsvärdet för andelarna hos det företag som då innehar dessa.

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

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt⁸

dels att 27 § 4 mom. skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1, 4, 10 och 13 mom., 3 § 7, 8 och 12 a mom., 6 § 1 mom., 7 § 8 mom., 16 § 2 mom., 24 § 1 och 2 mom., 27 § 2 mom. samt 28 § skall ha följande lydelse,

dels att det i 2 § skall införas ett nytt moment, 4 a, i 3 § två nya moment, 1 h och 7 a mom., och i 24 § ett nytt moment, 1 a mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*⁹ Bestämmelserna i 3–6, 18–25, 27, 31–34, 41–43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–tionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår. *Vid sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser utgörs beskattningsåret för det övertagande företaget såvitt avser den övertagna verksamheten av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.*

⁸ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

Senaste lydelse av 27 § 4 mom. 1997:439.

⁹ Senaste lydelse 1995:1614.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena – löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och – med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 och 11 mom. samt 26 § 1–8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 mom. och 26 § 1–8 mom.

Det värde som tillgångar som avses i 6 a mom. tas upp till vid inkomsttaxeringen skall höjas i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om tillgångarna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna.

Upplöses ett företag som anges i 5 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser genom en sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § den nämnda lagen och innehar det övertagande företaget aktier eller andra andelar i det överlåtande företaget som utgör lagertillgångar, skall andelarna anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar det värde som gäller för dem vid beskattningen.

4 mom.¹⁰ Bestämmelserna i andra-åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

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

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

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

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det

¹⁰ Lydelse enligt lag 2.6 i lagrådsremissen.

beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

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

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

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

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen (1928:370) vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant före-

4 mom. Har ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag, gäller följande. Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation såvitt gäller den övertagna verksamheten.

tag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

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

Uppskov med realisationsvinst medges när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktie eller annan andel (koncernöverlåten andel) i aktiebolag, ekonomisk förening, handelsbolag eller utländsk juridisk person (det koncernöverlåtna företaget) till ett företag inom samma koncern. Som förutsättning gäller att moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår samt att den överlåtna andelen innehas som ett led i kon-

cernens verksamhet. Vinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Upplöses säljaren genom likvidation eller sådan fusion som avses i 24 § 2 mom. första stycket 3 SIL eller 12 kap. 1, 3 eller 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, skall vinsten i stället tas upp som intäkt när detta inträffar. Motsvarande gäller om säljaren genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning erhåller hemvist i ett annat land.

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

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

4 a mom. Avyttrar en juridisk person icke yrkesmässigt en tillgång som avses i 25–31 §§ med realisationsförlust till en annan juridisk person och är de båda juridiska personerna moderföretag och dotterföretag eller står de under i huvudsak gemensam ledning, medges avdrag för förlusten först när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre innehas av ett företag som står i sådant förhållande till säljaren som nyss sagts.

Som villkor för att bestämmelsen i första stycket skall vara tillämplig gäller följande:

1. Ersättningen får inte understiga marknadsvärdet av den överlåtna tillgången utan att detta är affärsmässigt motiverat.

2. Bestämmelsen i 12 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser får inte vara tillämplig.

Är det fråga om överlåtelse av en aktie eller annan andel gäller följande. Äger köparen vid tidpunkten för förvärv som avses i första stycket andelar av samma slag och sort som den överlåtna andelen (gamla andelar) eller förvärvar han därefter sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som köparen gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. andelar som överlåtits enligt första stycket,
3. nya andelar.

Bestämmelsen i tredje stycket har motsvarande tillämpning i fråga om andra tillgångar som avses i 25–31 §§ och som inte kan särskiljas från varandra.

Är den överlåtna tillgången en andel, medges inte avdrag för förlust som avses i första stycket om det företag som andelen avser genom sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § lagen om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser helt eller delvis går upp i ett företag som står i sådant förhållande till säljaren som sägs i första stycket.

10 mom.¹¹ Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom.,

2. att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom.,

¹¹ Senaste lydelse 1996:1227.

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

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

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

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 a mom. som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

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

Inträffar i fråga om ett investmentföretag en sådan förändring beträffande företaget eller ägandet till detta att villkoren i tredje stycket inte längre uppfylls, gäller bestämmelserna i femte–nionde styckena.

Som intäkt hos företaget skall tas upp 16 procent av det högsta av marknadsvärdena på aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom. som innehas av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar och de fem föregående beskattningsåren (avskattningsintäkt).

Har aktier eller andra andelar i företaget avyttrats under det beskattningsår för företaget då förändringen inträffar, utgörs avskattningsintäkten i stället av den andel av ett belopp beräknat på sätt anges i femte stycket som motsvarar förhållandet mellan icke avyttrade andelar och samtliga andelar i företaget.

Äger en fysisk eller juridisk person vid utgången av beskattningsåret andelar i företaget med mer än hälften av röstetalet för

samtliga andelar, gäller följande. På yrkande av personen skall andelar i företaget som personen ägde vid ingången av beskattningsåret avskattas. Avskattning medför att andelarna under beskattningsåret skall anses ha avyttrats för ett pris motsvarande marknadsvärdet vid ingången av beskattningsåret och köpts tillbaka för samma pris.

Är juridisk person som avses i sjunde stycket ett investmentföretag, skall vid tillämpning av sjätte stycket andelar i företaget som personen ägde vid ingången av företagets beskattningsår anses ha avyttrats under beskattningsåret.

Bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena gäller inte om företaget upplöses genom likvidation.

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

13 mom.¹² Ett fåmansföretag har inte rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i den mån ett motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, tredje, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). I fråga om ersättning för lokal gäller dock vad nu sagts endast i den mån ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning.

I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen sker uttagsbeskattning av fåmansföretaget om inte tredje meningen i stycket är tillämplig. Uttagsbeskattning sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.

I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen sker uttagsbeskattning av fåmansföretaget om inte tredje eller fjärde meningen i stycket är tillämplig. Uttagsbeskattning sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.

Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller företagsledare närstående person får åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

¹² Senaste lydelse 1994:778.

1 h m o m. En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detta gäller även om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i fall som avses i första och andra meningarna anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

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

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

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes andelar i den juridiska personen ökas med ett belopp mot-

svarande marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet i stället ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

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

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

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

Bestämmelserna i första stycket tredje meningen och tredje stycket gäller även vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och denna lag.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige

7 mom.¹³ Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

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

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

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

¹³ Senaste lydelse 1996:1227.

visningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370). Är det utdelande bolaget ett bankaktiebolag gäller inte tredje och sjätte meningarna i detta stycke. Sjätte meningen i detta stycke gäller inte heller om det utdelande bolaget är ett kreditmarknadsbolag som utgör moderbolag i en koncern i vilken det ingår ett bankaktiebolag.

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

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

7 a mom. Utdelning från ett svenskt aktiebolag i form av aktier eller andra andelar i ett dotterföretag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag undantas från skatteplikt om samtliga följande villkor uppfylls:

- 1. Utdelningen skall ha lämnats i förhållande till innehavda aktier i moderföretaget.*
- 2. Aktier i moderföretaget skall vara marknadsnoterade enligt 27 § 2 mom. tredje stycket.*
- 3. Samtliga moderföretagets andelar i dotterföretaget skall ha delats ut.*
- 4. Dotterföretagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag till moderföretaget som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper.*

Utgör de utdelade andelarna lager hos mottagaren av utdelningen, skall denne som intäkt ta upp ett belopp motsvarande det

värde som följer av punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Uppfylls villkoren i första stycket, är utdelning skattefri även för mottagare som inte äger aktier i moderföretaget.

8 mom.¹⁴ Till utdelning räknas vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Som utdelning från svensk ekonomisk förening anses – med de begränsningar som anges i tredje–femte styckena – också vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem.

Som utdelning skall inte anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än aktier i ett svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Den utskiftande föreningen får inte vara sådant fåmansföretag som avses i 12 a mom. tredje stycket. Föreningen skall äga samtliga aktier i bolaget och samtliga aktier skall skiftas ut. Värdet av den egendom som skiftas ut i annan form än aktier får inte överstiga fem procent av det nominella värdet på aktierna. Utgör de utskiftade aktierna lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vid fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket 2, skall som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

Vid fusion, som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker, skall som utdelning anses ett belopp som motsvarar vad medlemmen erhåller i annat än andelar i den övertagande föreningen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

I andra fall än som avses i tredje och fjärde styckena skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

12 a mom.¹⁵ En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

¹⁴ Senaste lydelse 1995:1626.

¹⁵ Senaste lydelse 1997:448.

2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger jämföras utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämföras då med närstående.

6 §

*1 mom.*¹⁶ Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, om ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av beslut, varom i 21 § sägs:

a) fysisk person:

för tid under vilken han varit bosatt här i riket:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:

¹⁶ Senaste lydelse 1996:163.

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtare vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägars inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § andra stycket lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring i första stycket a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

7 §

8 mom.¹⁷ Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i tredje stycket nedan gäller inte sådan utdelning på förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

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

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

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet

¹⁷ Senaste lydelse 1996:1227.

för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbanks och svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

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

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

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

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

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

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

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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

från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

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

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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

16 §

2 mom.¹⁸ Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike,

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna,

¹⁸ Senaste lydelse 1995:1505.

Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike samt övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen.

Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike samt övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

24 §

*1 mom.*¹⁹ Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – i den mån inte annat anges – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m. m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

I fråga om förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingåendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.

Har den avyttrade egendomen förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Har den skattskyldige förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. genom ett sådant fång, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. angivna genomsnitts-

¹⁹ Senaste lydelse 1990:1422.

metoden eller 27 § 3 mom. skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen. Motsvarande gäller vid förvärv av sådan egendom eller skuld som avses i 30 § och 31 § fjärde stycket. Har den skattskyldige genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvat egendom som har utgjort omsättningstillgång hos den avlidne och utgör egendomen enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) inte omsättningstillgång hos den skattskyldige gäller – i stället för vad som stadgas i första meningen – att egendomen skall anses anskaffad till det bokförda värdet.

Vad som sägs om vinstberäkning vid avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen.

Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen.

Har en skattskyldig tillgodogjort sig en tillgång från en förvärvskälla avseende näringsverksamhet privat, skall tillgången anses anskaffad för dess marknadsvärde vid tillgodogörandet.

1 a mom. Har en aktie eller annan andel i en juridisk person (andelsföretaget) avyttrats med realisationsförlust av en annan juridisk person (ägarföretaget), gäller andra – sjätte styckena. Vad nu sagts gäller inte vid avyttring av andel i handelsbolag eller dödsbo.

Har ett värde hos andelsföretaget överförs till ägarföretaget, skall omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen minskas med ett belopp motsvarande den minskning av värdet av andelen som värdeöverföringen kan antas ha medfört. Detta gäller dock endast i fråga om värden som uppkommit hos eller tillförts andelsföretaget före förvärvet av andelen. Omkostnadsbeloppet skall inte minskas till den del värdeöverföringen medfört beskattning för utdelning hos ägarföretaget eller, om detta är ett handelsbolag, hos direkt eller indirekt delägare i detta. Om-

kostnadsbeloppet skall inte heller minskas om värdeöverföring i form av utdelning av aktier eller andra andelar varit undantagen från beskattning hos mottagarna eller, till den del dessa är handelsbolag, hos direkta eller indirekta delägare enligt bestämmelserna i 3 § 7 a eller 8 mom.

En värdeöverföring från andelsföretaget skall anses i första hand avse värden som uppkommit hos eller tillförts andelsföretaget efter ägarföretagets förvärv av andelen.

Har ett nettovärde överförts till andelsföretaget från ägarföretaget, skall omkostnadsbeloppet ökas med ett belopp motsvarande den ökning av värdet av andelen som värdeöverföringen kan antas ha medfört. Detta gäller dock inte till den del värdeöverföringen utgör förbättringskostnad enligt 1 mom. Omkostnadsbeloppet skall inte ökas till den del värdeökningen av andelen överstiger beloppet av sådan minskning av värdet av andelen som anges i andra stycket. Med nettovärde avses skillnaden mellan värdeöverföringar till andelsföretaget från ägarföretaget och överföringar i den motsatta riktningen av värden som uppkommit hos eller tillförts andelsföretaget efter ägarföretagets förvärv av andelen.

Justering av omkostnadsbeloppet skall inte ske till den del realisationsvinst uppkommer.

Vid tillämpning av andra och fjärde styckena skall även beaktas värdeöverföring till respektive från ett företag som vid tidpunkten för överföringen ingick i samma grupp som ägarföretaget och värdeöverföring från respektive till ett företag i vilket andelsföretaget vid tidpunkten för värdeöverföringen – direkt eller indirekt – ägde an-

delar.

Två företag skall anses ingå i samma grupp om företagen är moderföretag och dotterföretag till varandra eller står under i huvudsak gemensam ledning.

2 mom.²⁰ Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det företag som givit ut instrumentet

1. upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs,

2. träder i likvidation,

3. upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713), eller, om det är ett utländskt bolag, när bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande eller

3. upplöses genom sådan fusion eller fission som anges i 2 respektive 3 § lagen 1998:XXX om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser eller

4. upplöses genom att avregistreras efter den 4 april 1995 enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen.

Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorar sitt värde i fall som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket.

En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppstår vid inlösen eller utskiftning. Detsamma gäller om medlem avgår ur en ekonomisk förening.

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. Anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

²⁰ Senaste lydelse 1995:854.

Bestämmelsen i första stycket 3 gäller inte finansiellt instrument som innehas av det övertagande företaget eller de övertagande företagen.

27 §

2 mom.²¹ Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier eller andra andelar erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 a mom., skall som anskaffningsvärde för dessa andelar anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade andelarna anses anskaffade utan kostnad. Har andelar erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa andelar anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut andelarna.

I fråga om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som tidigare varit ett investmentföretag gäller

²¹ Senaste lydelse 1995:577.

följande. Ett sådant finansiellt instrument som avses i 1 mom. och som anskaffats av företaget innan sådan förändring som anges i 2 § 10 mom. fjärde stycket inträffade skall anses ha anskaffats för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för förändringen.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Delbevis eller teckningsrättsbevis, som grundas på aktieinnehav i ett bolag, anses anskaffat utan kostnad.

Som anskaffningsvärde för andel i annan värdepappersfond än allmansfond som förvärvats före den 1 januari 1995 får fysisk person och dödsbo ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992. Det samma gäller i fråga om fondandelsbevis vars innehavare registreras efter utgången av år 1994.

Motsvarande värde för andel i fond som bildats under år 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet.

28 §²²

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet. För andel i handelsbolag som innehas av ett annat handelsbolag skall ingångsvärdet justeras som om ägarbolaget var skattskyldigt i den skattskyldiges ställe. För andel i ägarbolaget justeras ingångsvärdet med hänsyn till summan av inkomster och underskott i bolagen. Blir nettot negativt skall ingångsvärdet minskas endast i den mån på andelen belöpande underskott är avdragsgillt.

I fråga om andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före den 1 mars 1988 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsår (bokslutsdagen). Denna beräkning görs med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som har inträffat fram till bokslutsdagen. Blir saldot negativt, anses det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen vara noll.

²² Senaste lydelse 1995:1626.

Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen läggs sedan till grund för justeringar enligt första stycket.

Vid bestämmande av kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Sker den skattemässiga inkomstberäkningen inte enligt bokföringsmässiga grunder, bortses från förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader.

Har handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom på vilken 35 § 2-4 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse före den 1 juli 1990 är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988, ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen även om detta inte följer av andra stycket. Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Sker beskattning med anledning av avyttringen senare än vid 1990 års taxering, skall ingångsvärdet dock justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av avyttringen.

Om den skattskyldige yrkar det, skall vinstberäkningen grundas enbart på bestämmelserna i första stycket.

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt 24 § 2 mom. fjärde stycket, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

Vid tillämpning av första stycket skall bortses från positiv och negativ räntefördelning enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Ett negativt fördelningsbelopp skall dock minska ingångsvärdet i den mån räntefördelningen minskat ett underskott av näringsverksamheten.

Ingångsvärdet skall ökas med 28 procent av en ökning av expansionsmedel enligt lagen (1993:1537) om expansionsmedel och minskas med 28 procent av en minskning. Ingångsvärdet skall ökas med 72 procent av en minskning av expansionsmedel som inte tas upp som intäkt enligt 14 § lagen om expansionsmedel. Vid överföring av expansionsmedel enligt 11 § nämnda lag skall ingångsvärdet minskas med 72 procent av det överförda beloppet.

*I fall som avses i 3 § 1 h mom.
gäller reglerna i det momentet.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar den dagen eller senare om inte annat framgår av punkterna 2–4.

2. Har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första meningen tillämpats vid en överlåtelse, gäller de äldre bestämmelserna i andra och tredje meningarna samma stycke för det övertagande företaget även efter ikraftträdandet.

3. Har den äldre bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen varit tillämplig på en överlåtelse som skett under tiden den 21 januari–den 31 december 1998, skall vinsten tas upp till beskattning i

enlighet med vad som anges i 5–13 §§ lagen (1998:XXX) om uppskov Prop.1998/99:15
med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Punkterna 2 Bilaga 2
och 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1998:XXX = lag 2.6) om
ändring i lagen om statlig inkomstskatt gäller även efter ikraftträdandet .

4. Den äldre bestämmelsen i 27 § 4 mom. fjärde stycket gäller även
efter ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 7 och 19 §§ skatteregisterlagen (1980:343)¹ skall ha följande lydelse.

7 §²

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 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag 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, mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

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.

¹ Lagen omtryckt 1983:1343.

² Senaste lydelse 1998:000.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattsedelsförsändelse 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 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

13. Uppgift om beteckning, köpeskilling, basvärde, delvärde, taxeringsvärde, omräknat delvärde, beskattningsnatur, typ av fång och tidpunkt för fångst 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 bankgironummer, 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 enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370).

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 stått 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 (1998:000) och lagen (1998:000) 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.

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 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen 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 utbetalt belopp och datum för utbetalningen.

28. Uppgifter från Generaltullstyrelsen om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från tullmyndigheter 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 .

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 lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten samt namn och organisationsnummer på det företag som gett ut de aktier eller andelar som avyttrats, antal andelar som lämnats som ersättning vid andelsbytet samt namn och organisationsnummer på det företag som gett ut dessa andelar.

32. Uppgift om uppskovsbelopp vid andelsöverlåtelse inom koncerner enligt lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid

19 §³

Om inte annat sägs i andra–fjärde styckena skall sådana uppgifter i det centrala skatteregistret som hänför sig till viss beskattningsperiod gallras sju år efter utgången av det kalenderår under vilket perioden gick ut.

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 §, 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel och 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 §, 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel, 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad och 7 § 31 och 32, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om

1. personnummer för make och person som likställs med make vid beskattningen,
2. beslut om beskattning, dock inte skälen för beslutet,
3. huruvida taxering grundas på förenklad självdeklaration eller enbart på kontrolluppgift om inkomst av kapital,
4. antal dagar för vilka den skattskyldige uppburit sjöinkomst enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370),
5. ingående och utgående mervärdesskatt samt särskilt investeringsavdrag och redovisningsperiodens längd vid redovisning av mervärdesskatt.

Uppgift om tillstånd enligt yrkestrafiklagen (1998:000) och lagen (1998:000) om biluthyrning samt uppgifter som avses i 7 § 26–29, med undantag av uppgifter som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), skall gallras två år efter utgången av det år då uppgifterna registrerades.

Uppgift om revision får bevaras under högst tio år efter utgången av det år under vilket revisionen avslutades.

Regeringen får meddela föreskrifter om förlängd bevaringstid för uppgifter som avses i första eller fjärde stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999.

³ Senaste lydelse 1998:000.

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

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

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

dels att 2 kap. 17 § samt 3 kap. 32 c § skall ha följande lydelse,

dels att det i 2 kap. skall införas en ny paragraf, 19 a, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.
17 §²³

Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom eller betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämföras med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.

Den som yrkar uppskovsavgift enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavgift vid byte av bostad skall i självdeklarationen lämna uppgift om beteckning på sådan ersättningsbostad som avses i 11 § nämnda lag. Om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, skall uppgift lämnas även om föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn. Om ersättningsbostad förvärfvas först nästkommande år, skall uppgift i stället lämnas i självdeklarationen för det året.

Har äganderätten till en sådan ersättningsbostad som avses i andra stycket under beskattningsåret övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva skall i självdeklarationen lämnas uppgift om

1. storleken på det belopp som enligt 10 § nämnda lag skall dras ifrån omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras,

2. ersättningsbostadens beteckning samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i andra stycket andra meningen, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn samt

3. den nye ägarens namn, adress och person- eller organisationsnummer.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat andelar genom ett sådant internationellt andelsbyte som avses i 6 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall

Den som yrkat uppskov med beskattningen enligt lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall lämna de uppgifter som behövs för att uppskov skall kunna medges och uppskovsbelopp fastställas.

²³ Senaste lydelse 1994:1875.

han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av 23 § sjätte stycket och, i motsvarande hänseende, 24 § fjärde stycket den nämnda lagen.

Den som erhållit sådant uppskov eller som inträtt i dennes ställe skall lämna uppgifter som är av betydelse för om uppskova-belopp skall tas upp till beskattning.

Har äganderätten till en andel som förvärvats genom sådant andelsbyte som avses i fjärde stycket övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva skall i självdeklarationen lämnas uppgift om

- 1. det antal andelar som överlåtits,*
- 2. det uppskova-belopp som belöper sig på varje andel,*
- 3. den nye ägarens namn, adress och person- eller organisationsnummer.*

19 a §

Den som yrkat uppskov med beskattningen av realisationsvinst enligt lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner skall lämna de uppgifter som behövs för att uppskov skall kunna medges och uppskova-belopp fastställas. Den som erhållit sådant uppskov eller som inträtt i dennes ställe skall lämna uppgifter som är av betydelse för om uppskova-beloppet skall tas upp till beskattning.

3 kap. 32 § c²⁴

Kontrolluppgift om avyttring av finansiellt instrument skall, i annat fall än som avses i 22 eller 32 a §, lämnas av värdepappersinstitut i de fall institutet är skyldigt att upprätta avräkningsnota enligt 3 kap. 9 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Även om skyldighet att upprätta avräkningsnota inte finns skall såvitt avser sådana optioner och terminer som är finansiella instrument kontrolluppgift om utfärdande av optioner och slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, lämnas av det värdepappersinstitut som registrerar optionen eller terminen eller som på annat sätt medverkar vid utfärdandet eller slutförandet.

²⁴ Senaste lydelse 1998:234.

Kontrolluppgift skall lämnas för fysisk person och dödsbo. Kontrolluppgiften skall ta upp den ersättning som överenskommits vid avyttringen, utfärdandet eller slutförandet efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader, antalet avyttrade finansiella instrument samt slag och sort. Om tiden för utnyttjande av en option har löpt ut utan att optionen har utnyttjats skall kontrolluppgiften ta upp den ersättning som lämnades vid förvärvet av optionen.

Uppgiftsskyldighet föreligger inte vid byten som avses i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt respektive 6 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG. Om det vid sådan avyttring som avses i lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten även utgått ersättning i pengar, skall denna anges på kontrolluppgiften.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 2 kap. 17 § fjärde stycket.

1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §²⁵

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4 eller 5 §,
2. hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,
4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs,
6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts, eller
7. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller inte om avsättningen grundas på avyttring som avses i 2 § andra stycket 1–3.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att förvärvskällan helt eller delvis tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av den nya ägaren. Därvid skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas. Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

²⁵ Senaste lydelse 1994:1887.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

I 12, 20 och 29 §§ lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser som innebär att ersättningsfond kan komma att övertas vid fusion m.m.

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

1.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §¹

Vid *fusion* som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 eller 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. samt vid ombildning och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

Vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 eller 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. samt vid ombildning och tillskott enligt 2 § respektive 3 § första meningen lagen (1994:758) om ombildning av landshypoteksinstitutionen anses överlåtande och övertagande företag som ett företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett företag.

I 12, 20 och 29 §§ lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser som innebär att periodiseringsfond kan komma att övertas vid fusion m.m

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 7 § första stycket.

¹ Senaste lydelse 1995:1587.

1.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Prop.1998/99:15
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 3, 7 och 12 §§ i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Med företag avses aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag. Med förlustföretag avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 §.

Med annat rättssubjekt avses fysisk person, dödsbo, stiftelse, ideell förening eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

Med gammalt underskott avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i sådan *fusion*, ombildning eller övertagande som anges i 12 § första stycket.

Med gammalt underskott avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i sådan ombildning eller *sådant* övertagande som anges i 12 § första stycket.

7 §²

Har ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 § första stycket eller 5 § första stycket medges avdrag endast till den del gammalt underskott inte överstiger 200 procent av den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget.

Kostnaden minskas med kapitaltillskott som förlustföretaget – eller annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget – erhållit under en period omfattande den del av det beskattningsår då ägarförändringen skedde som föregick ägarförändringen och de två närmast föregående beskattningsåren. Vad som sagts nu gäller inte kapitaltillskott som erhållits från annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

¹ Senaste lydelse 1995:1617.

² Senaste lydelse 1994:1890.

I fall som anges i 4 § första stycket gäller inte första stycket denna paragraf om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren.

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från första stycket om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs.

Första-fjärde styckena gäller i tillämpliga delar även om ett förlustföretag utgjort överlåtande företag i en sådan fusion som anges i 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Med kostnad avses i detta fall fusionsvederlag. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

I 15 § lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser om tillämpning av denna paragraf vid fusion och fission.

12 §³

I fråga om sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag.

Vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande som avses i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. skall vid tillämpning av denna lag det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt, skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag.

Det övertagande företaget har dock rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen, ombildningen eller övertagandet skedde.

I 13, 15–18 och 20 §§ lagen (1998:XXX) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser finns bestämmelser som innebär att rätt till avdrag för underskott kan komma att övertas vid fusion och

³ Senaste lydelse 1995:1588.

Om det överlåtande och övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen, ombildningen eller övertagandet gäller inte andra stycket. Förelåg i sådant fall begränsning enligt 8 § avseende koncernbidrag mellan företagen har dock det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte ägt rum.

I fråga om fusion mellan ekonomiska föreningar gäller första stycket endast om båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt. I fråga om sådana fusioner som anges i 12 kap. 1 eller 3 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller inte bestämmelserna i andra och tredje styckena.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid taxeringen år 2000. Vid denna taxering tillämpas även äldre bestämmelser i 7 § femte stycket. Vid taxeringarna år 2000-2006 tillämpas även äldre bestämmelser i 12 §.

1.13 Förslag till lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG Prop.1998/99:15
Bilaga 2

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

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

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

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

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

Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

dels att 4, 7, 22 och 33 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 32 a, 32 b och 44, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- 1) köp eller byte,
- 2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,
- 3) *fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385),*
- 4) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

- 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

Förvärv av tomträtter är skattepliktiga om de sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som avses i första stycket.

7 §

Överlåts ett köp av fast egendom utan något annat tillägg till eller någon annan ändring i köpevillkoren än tiden för tillträdet och betalningen, samt sättet för betalningen i den mån ändrade in-teckningsförhållanden påkallar det, skall stämpelskatt betalas endast för det senaste köpet. Skattebefrielse för tidigare köp erhålls dock endast om lagfart för samtliga köp söks inom den tid som är stadgad för det första köpet. Har skatten för tidigare köp redan betalats avräknas beloppet från skatten på det sista köpet. Bestämmelserna om återvinning i 36 § tillämpas om skatten inte kan avräknas helt.

Skattebefrielse enligt första stycket medges inte om

1) den som förvärvat egendomen vid det första köpet är en juridisk person och köpet har skett från en annan juridisk person som ingår i samma koncern, och

2) den som förvärvat egendomen vid det senare köpet är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till den som förvärvat

¹ Senaste lydelse 1994:809.

Bestämmelserna i första *stycket* gäller även vid upplåtelse eller överlåtelse av tomträtt. Vad *där* sagts om lagfart gäller då inskrivning.

Begäran om tillämpning av denna paragraf skall framställas när lagfart eller inskrivning söks. Överlåtare och förvärvare skall därvid skriftligen samt på heder och samvete intyga att ersättning för den överlåtna egendomen inte lämnats och inte heller skall lämnas utöver vad som framgår av den ingivna överlåtelsehandlingen, och att inte heller i övrigt avtal träffats om tillägg till eller annan ändring i villkoren för tidigare förvärv än vad som angetts i överlåtelsehandlingen.

egendomen vid det första köpet.

Bestämmelserna i första *och andra styckena* gäller även vid upplåtelse eller överlåtelse av tomträtt. Vad *som i första stycket* sagts om lagfart gäller då inskrivning.

Begäran om tillämpning av denna paragraf skall framställas när lagfart eller inskrivning söks. Överlåtare och förvärvare skall därvid skriftligen samt på heder och samvete intyga

1) att ersättning för den överlåtna egendomen inte lämnats och inte heller skall lämnas utöver vad som framgår av den ingivna överlåtelsehandlingen,

2) att inte heller i övrigt avtal träffats om tillägg till eller annan ändring i villkoren för tidigare förvärv än vad som angetts i överlåtelsehandlingen *samt*

3) att *förhållanden som avses i andra stycket inte föreligger.*

22 §

Sker nyinteckning och dödning på grund av samtidig ansökan, föreligger skatteplikt endast för skillnaden mellan det nyintecknade beloppet och beloppet av de inteckningar som dödas. Detta gäller dock bara om inteckningarna beviljas i egendom eller, då fråga är om företagsinteckning, i näringsverksamhet som helt eller delvis omfattades av de dödade inteckningar.

Har en näringsverksamhet tidigare sex månader före ansökan om företagsinteckning förvärvats genom fusion eller fission som anges i 2 eller 3 § lagen (1998:000) uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, föreligger skatteplikt endast för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det nyintecknade beloppet och beloppet av de inteckningar i den förvärvade verksamheten som upphörde att gälla till följd av fusionen eller fissionen.

32 a §

Har en juridisk person (förvärvaren) förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren), skall inskrivningsmyndigheten medge uppskov med betalning av skatten om

1) moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag, och

2) överlåtaren inte ingår i en annan koncern än den i vilken förvärvaren ingår.

Överlåter förvärvaren under bestående koncernförhållande egendomen till annan än ett moderföretag eller ett dotterföretag, skall skatten för det första förvärvet efterges.

Inskrivningsmyndigheten skall, om skatten inte eftergivits enligt andra stycket, förklara att uppskovet inte längre gäller om

1) koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör eller

2) överlåtaren eller förvärvaren upplöses genom likvidation eller konkurs.

Uppgår överlåtaren eller förvärvaren i ett annat företag genom fusion enligt 2 § lagen (1998:000) om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, inträder det övertagande företaget i det vid fusionen överlåtande företags rättigheter och skyldigheter såvitt avser stämpelskatten. Motsvarande gäller vid fission enligt 3 § samma lag. I detta fall avses med övertagande företag det företag till vilket egendomen övergått.

32 b §

Begäran om tillämpning av reglerna om uppskov i 32 a § skall framställas tidigast när lagfart eller inskrivning söks och senast ett år efter den dag då den skatt som är hänförlig till förvärvet fastställts.

Medges uppskov och är skatten betald, skall återbetalning ske enligt reglerna i 40 §.

Förklaring om att uppskov inte längre gäller skall anses som sådant beslut om skatten som avses i 31 §.

33 §

Inskrivningsmyndigheten får inte lämna ut en handling som ligger till grund för skattens fastställande eller ett pantbrev förrän skatten har betalats.

Inskrivningsmyndigheten får inte lämna ut en handling som ligger till grund för skattens fastställande eller ett pantbrev förrän skatten har betalats. Detta gäller inte om uppskov medgetts enligt bestämmelserna i 32 a § första stycket.

Har en inteckning förts över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret i samband med att ett skeppsbygge registrerats som skepp, får inte nationalitetshandlingen för skeppet lämnas ut förrän skatten för inteckningen har betalats.

44 §

Skattskyldig skall lämna uppgift till inskrivningsmyndigheten om omständighet som anges i 32 a § tredje stycket. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet inte lämnar sådan uppgift döms till böter eller fängelse högst sex månader.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om förvärv som görs den dagen eller senare.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-06-18

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

Enligt en lagrådsremiss den 28 maj 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris,
2. lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten,
3. lag om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser,
4. lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner,
5. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
6. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
7. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
8. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
9. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
10. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder,
11. lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet,
12. lag om upphävande av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Ingrid Melbi.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänna synpunkter

Inledning

En utgångspunkt för det nuvarande systemet för inkomstbeskattning av egendomsöverlåtelser kan sägas vara att egendom överlåts mot fullt vederlag till en person som är fristående i förhållande till överlåtaren och att vederlaget utgår i pengar. Så snart en eller flera av dessa förutsättningar brister uppkommer problem. Osäkerhet kan exempelvis råda om hur en vinst eller förlust skall beskattas om överlåtelsen sker mellan närstående personer eller om vinsten eller förlusten påverkas av att överlåtaren helt eller delvis avstått från marknadsmässigt vederlag. En annan situation då det kan vara vanskligt att utforma lämpliga beskattningsregler är när vederlaget för den överlåtna egendomen består av annat än pengar.

De problem som uppkommer i samband med transaktioner av nu antytt slag är endast till en del reglerade i gällande skattelagstiftning. Åtskilliga

frågor har överlämnats till domstolarnas bedömning. Ett genomförande av de till Lagrådet remitterade förslagen innebär att det reglerade området utvidgas. I remissen föreslås närmare bestämt att fyra nya lagar införs och att ett stort antal kompletterande bestämmelser tas in i bl.a. kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. De nya lagarna tar sikte på beskattningsfrågor vid överlåtelse till underpris (1), andelsbyten (2), andelsöverlåtelser inom koncerner (3) samt fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (4). Det övergripande syftet med de nya lagarna och övriga lagförslag är att omstruktureringar inom företagssektorn skall kunna göras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Någon definitiv skattelättnad är dock inte avsedd. Det belopp som undantas från omedelbar beskattning skall i princip beskattas när de omständigheter som motiverat undantaget inte längre föreligger.

De ämnen som behandlas i lagrådsremissen hör till de svåraste inom skatterätten. Vid en överlåtelse till underpris mellan två företag måste exempelvis ställning tas inte bara till om det överlåtande företaget som inkomst skall ta upp ett högre belopp än det avtalade priset. Därutöver måste prövas vad som skall gälla beträffande det förvärvande företagens anskaffningsvärde för den överlåtna egendomen. Vid en senare försäljning av andelar i något av företagen uppkommer vidare frågan om i vad mån den värdeöverföring som ägt rum bör påverka denna försäljnings skattemässiga resultat. Mot denna bakgrund kan Lagrådet ansluta sig till den i remissen uttalade uppfattningen att det föreligger ett behov att införa lagregler på områden som tidigare varit oreglerade. Vad gäller lagförslagens allmänna utformning får Lagrådet anföra följande.

Det kan till en början slås fast att de remitterade förslagen kännetecknas av mycket hög komplexitet. Även för en erfaren skattejurist torde det vara näst intill omöjligt att med ledning enbart av lagtexten bilda sig en säker uppfattning om vad reglerna innebär. Till en del sammanhänger detta med att de fyra nya lagarna och korresponderande regler i KL och SIL griper in och påverkar varandra på ett svåröverskådligt sätt. Att det nuvarande regelsystemet är behäftat med betydande brister såvitt gäller systematik och terminologi gör inte saken lättare. Det kan därför sättas i fråga om inte en lagstiftningsinsats av den omfattning som nu föreslås hade bort anstå och samordnas med den till hösten aviserade lagrådsremissen om en helt ny inkomstskattelag (jfr SOU 1997:2). Avsikten är nämligen att de nu aktuella lagförslagen skall tas in i den nya inkomstskattelagen. Dessa har alltså delvis karaktären av ett provisorium.

Provisorier bör allmänt sett undvikas. Detta gäller i synnerhet om – som nu är fallet – provisoriet i sig är av betydande omfattning och avser komplicerade företeelser. Enligt Lagrådet är det vidare tveksamt om de i remissen valda lösningarna till alla delar är förenliga med vad som där uttalats om hur omstruktureringar inom företagssektorn bör behandlas i skattehänseende. Vissa av förslagen framstår således som materiellt sett diskutabla. Även vad gäller innebörden av vissa centrala begrepp – exempelvis uppskov och avyttring – hade enligt Lagrådets mening en mer ingående analys varit önskvärd.

Det kan med andra ord anföras flera skäl för att de remitterade förslagen hade bort läggas fram vid en senare tidpunkt. Som framhållits i remissen finns det emellertid vägande argument för att den nu aktuella lagstiftningen genomförs före införandet av den aviserade inkomstskattelagen. För denna ståndpunkt talar främst att regeringen den 20 januari 1998 lämnat en skrivelse till riksdagen (Skr 1997/98:66) med meddelande om kommande förslag om ändringar av reglerna för beskattning av aktievinster i företagssektorn. I skrivelsen föreslog regeringen med stöd av 2 kap. 10 § regeringsformen att de kommande förslagen skulle tillämpas på vissa avyttringar fr.o.m den 21 januari 1998. De i skrivelsen aviserade förslagen har tagits upp i det nu aktuella lagstiftningsärendet. Det är givetvis angeläget att den skattemässiga regleringen av ifrågavarande avyttringar inte skjuts ytterligare framåt i tiden. Lagrådet kan också ansluta sig till regeringens uppfattning att vissa av de i den förevarande remissen behandlade frågorna har så stor ekonomisk betydelse att de skattskyldigas anspråk på ett mer förutsebart regelverk på området väger tungt.

Vad nu anförts leder sammanfattningsvis till slutsatsen att Lagrådet inte motsätter sig att en lagstiftning nu genomförs som i huvudsak överensstämmer med vad som föreslagits i remissen. En förutsättning är därvid att de synpunkter som lämnas i det följande beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Lagrådet tar först upp några frågor som är grundläggande för flera av de remitterade förslagen, nämligen innebörden av vissa centrala begrepp samt behandlingen av värdeöverföringar mellan olika rättssubjekt. Därefter redovisas Lagrådets synpunkter i anslutning till de olika lagrummen.

Innebörden av vissa begrepp

Nuvarande skattelagstiftning har som redan nämnts betydande brister i terminologiskt hänseende. Begrepp som kostnad och intäkt används inte bara i den gängse meningen, dvs. periodiserade utgifter respektive inkomster, utan betecknar ibland själva utgiften eller inkomsten. Vid beräkning av värdeminskningsskatt för byggnader används t.ex. uttrycket "utgifter för anskaffande av en byggnad" och "anskaffningsvärde" (punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL) medan samma utgifter i reavinstsammanhang betecknas som "förbättringskostnad" och inräknas i "omkostnadsbeloppet" (24 § 1 mom. SIL). Som konstaterats i det föregående kan emellertid en genomgripande terminologisk översyn inte komma till stånd i det nu förevarande lagstiftningsärendet. En del brister får därför tills vidare godtas. Några använda begrepp synes dock vara av så grundläggande betydelse för förståelsen av de remitterade förslagen att förekommande oklarheter måste undanröjas. Detta gäller främst uttrycken "uppskov" och "avyttring".

Termen uppskov betecknar olika företeelser i de remitterade förslagen. I lagen om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris, i det följande kallad underprislagen, och lagen om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och

verksamhetsöverlåtelser, i det följande kallad fusionslagen, avses med uppskov i princip det förhållandet att det överlåtande företaget inte behöver ta upp den överlåtna egendomens marknadsvärde som intäkt utan endast ett belopp motsvarande egendomens skattemässiga värde. Så länge något underskott inte uppkommer grundas taxeringen på det mellan parterna avtalade priset även om detta understiger marknadsvärdet. Skillnaden mellan marknadspris och avtalat pris beskattas hos den nye ägaren när denne i sin tur överlåter egendomen. Den ursprunglige ägaren träffas alltså inte av någon ytterligare beskattning.

Vid tillämpningen av lagen om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, i det följande kallad andelsbyteslagen, och lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner, i det följande kallad koncernöverlåtelserlagen, fastställer skattemyndigheten ett belopp motsvarande den vinst som skulle ha uppkommit om egendomen (aktier eller andra andelar) överlåts för marknadspris. Överlåtaren skall i princip ta upp detta vinstbelopp som intäkt om och när vissa händelser inträffar, exempelvis när de tillbytta andelarna säljs (andelsbyteslagen) eller när de överlåtna andelarna säljs externt (koncernöverlåtelserlagen).

Enligt Lagrådets uppfattning är det inte minst av pedagogiska skäl viktigt att ett system som innebär undantag från beskattning till marknadspris (underprislagen och fusionslagen) begreppsmässigt skiljs från ett system som innebär att en på marknadspris grundad vinst fastställs och beskattas hos överlåtaren, låt vara att tidpunkten för beskattning av vinsten kopplas till vissa framtida händelser. Termen uppskov synes böra reserveras för de sistnämnda fallen. Såvitt Lagrådet kan finna överensstämmer detta också med den nuvarande terminologin i skattelagstiftningen (se t.ex. punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL och 2 § 4 mom. SIL i vilka lagrum uttrycket uppskov inte förekommer och lagen /1993:1469/ om uppskovsavdrag vid byte av bostad).

Lagrådet förordar mot bakgrund av det anförda att termen uppskov utmönstras ur underprislagen och fusionslagen. Detta leder i sin tur till ett antal ändringar i dessa lagar. Lagrådet återkommer härtill i samband med kommentaren till berörda lagrum.

Avyttring har en specifik innebörd inom skatterätten. Med avyttring av egendom avses enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL "försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom."

För att beskattning av reavinst skall kunna komma i fråga krävs att egendomen har avyttrats. Har egendomen överförts på annat sätt än genom avyttring – exempelvis i form av gåva – sker ingen reavinstbeskattning. Den nye ägaren inträder i detta fall i den tidigare ägarens skattesituation (24 § 1 mom. tredje stycket SIL).

Gränsdragningen mellan å ena sidan avyttringar, dvs. onerösa överlåtelser, och å andra sidan gåvor och andra s.k. benefika överlåtelser vållar normalt inga större problem. Vid s.k. blandade förvärv, dvs. när en överlåtelse innehåller såväl onerösa som benefika moment, är läget annorlunda. Tvekan kan då råda om transaktionen vid den skattemässiga bedömningen skall klyvas i en rent onerös och en rent benefik del eller om transaktionen skall bedömas som ett enda förvärv med ledning av något slags huvudsaklighetsprincip.

Rättsläget på området synes i viss mån osäkert. Längre torde den allmänna meningen ha varit att blandade förvärv avseende värdepapper och annan lös egendom skall klyvas i en onerös och en benefik del medan förvärv avseende fastigheter skall behandlas enligt en huvudsaklighetsprincip. Den rådande osäkerheten hänger bl.a. samman med att vissa former av underprisöverlåtelser blev föremål för reglering i samband med 1990 års skattereform. I 24 § 3 mom. första stycket SIL föreskrivs sålunda att avdrag inte medges för reaförlust till följd av att egendom avyttrats till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet. Av ordalydelsen synes den slutsatsen kunna dras att en överlåtelse kan utgöra en avyttring även till den del avtalat pris understiger marknadsvärdet och att reavinsten skall beräknas på grundval av avtalat pris om underpriset motiverats av annan anledning än avsiktlig förmögensöverföring. Någon begränsning till fastighetsöverlåtelser görs inte.

Vad gäller det nu förevarande lagstiftningsärendet kan anmärkas att underprislagen behandlar tillgångar i näringsverksamhet som överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet (1 §). Med tanke på att termen överlåtelse täcker såväl onerösa som benefika transaktioner har Lagrådet inget att invända mot terminologin.

Andelsbyteslagen tar sikte på att en andel i ett företag avyttras mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget och eventuellt en mindre kontantersättning (1 §). Enligt remissens författningskommentar skall av villkoret att ersättningen utgår i form av andelar i det köpande företaget följa att de mottagna andelarna skall utgöra full ersättning, dvs. de mottagna andelarna skall vara lika mycket värda som den avyttrade andelen. Vid förekomst av ett benefikt inslag skall transaktionen klyvas i en onerös och en benefik del. I den allmänna motiveringen uttalas i denna fråga att det av allmänna principer följer att varje transaktion skall behandlas för sig vid beskattningen.

Lagrådet kan ansluta sig till uppfattningen att andelsbyteslagen vid blandade förvärv bör omfatta endast överlåtelserns onerösa moment. Mot bakgrund bl.a. av hur termen avyttring används på andra håll inom skattelagstiftningen synes emellertid denna tolkning ingalunda självklar. Lagrådet förordar att lagtexten förtydligas i angivet hänseende.

Av 1 § koncernöverlåtelserlagen framgår att ett företag, som avyttrar aktier eller andra andelar till ett företag tillhörande samma koncern, kan medges uppskov med beskattningen av reavinsten. Termen avyttring avses enligt den allmänna motiveringen och författningskommentaren här omfatta såväl rent onerösa som blandade överlåtelser. En konsekvens av detta är att en underprisöverlåtelse, som inte uppfyller underprislagens villkor för undantag från omedelbar beskattning, kan träffas av uttagsbeskattning trots att de i koncernöverlåtelserlagen angivna kraven för uppskov är uppfyllda (se 2 § koncernöverlåtelserlagen).

Enligt Lagrådets uppfattning är det olyckligt och ägnat att ge upphov till misstag vid rättstillämpningen att begreppet avyttring innefattar blandade överlåtelser i koncernöverlåtelserlagen men inte i andelsbyteslagen. Terminologin bör ses över under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

För att en verksamhetsöverlåtelse skall anses föreligga enligt fusionslagen erfordras bl.a. att ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag (8 §). Med avyttring avses här enligt remissen endast rent onerösa överlåtelser. Vad Lagrådet i anslutning till andelsbyteslagen framhållit om behovet av förtydligande gäller också beträffande fusionslagen.

Värdeöverföringar

Den skattemässiga behandlingen av överföringar av värden mellan olika rättssubjekt tillhör skatterättens mest komplicerade områden. Svårigheter kan uppkomma redan vid behandlingen av själva förmögenhetsöverföringen. Om denna avser annat än pengar kan tvekan exempelvis råda om överlåtarens skall uttagsbeskattas eller reavinstbeskattas och om förvärvaren skall utdelningsbeskattas eller träffas av annan beskattning. Beräkningen av förvärvarens anskaffningsvärde kan också ge upphov till skilda meningar.

Lagrådet återkommer senare till vissa frågor som rör denna problematik (se främst kommentaren till punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL). Vad Lagrådet nu avser att diskutera kan sägas gälla ett än svårare problemkomplex, nämligen hur genomförda värdeöverföringar påverkar det skattemässiga värdet (omkostnadsbeloppet) på aktierna eller andra andelar i det gynnade eller missgynnade företaget. För att i möjligaste mån förenkla framställningen utgår Lagrådet i det följande från att värdeöverföringen sker inom en aktiebolagsrättslig koncern som består av moderbolaget M och det helägda dotteraktiebolaget D.

Antag att M köpt aktierna i D för 100 och att D då hade en beskattad vinst på 30 som skattefritt delas ut till M. Sedermera säljer M aktierna i D för 60.

M:s omkostnadsbelopp för aktierna i D är enligt 24 § 1 mom. SIL 100. Försäljningen för 60 ger därför upphov till en skenbar reaförlust på 40. Enligt det andra stycket i det nya 24 § 1 a mom. SIL skall emellertid omkostnadsbeloppet i exemplet minskas med belopp motsvarande värdeöverföringen, 30. Reaförlusten reduceras därigenom till 10 vilket motsvarar M:s verkliga förlust på grund av innehavet. Lagrådet har i denna del inget att erinra mot den i remissen föreslagna lösningen, vilken för övrigt torde innebära en kodifiering av gällande praxis.

I 24 § 1 a mom. femte stycket SIL föreslås att någon justering av omkostnadsbeloppet inte skall ske till den del reavinst uppkommer. Detta innebär att den av utdelningen föranledda minskningen av omkostnadsbeloppet för aktierna i D reduceras till 20 om M säljer aktierna för 80 och att omkostnadsbeloppet över huvud taget inte påverkas om aktierna kan säljas för 100 eller mer. Den valda lösningen är således inte symmetrisk.

I den allmänna motiveringen anförs att frågan om omkostnadsbeloppet bör justeras även i vissa vinstfall bör beredas vidare. Med tanke på att asymmetrier regelmässigt ger utrymme för manipulationer vill Lagrådet understryka angelägenheten av att en sådan utredning genomförs.

Minskningen av omkostnadsbeloppet på aktierna i D skall enligt 24 § 1 a mom. fjärde stycket SIL i sin tur reduceras med belopp motsvarande nettovärdet av överföringar i motsatt riktning, dvs. från M till D. Detta gäller dock inte till den del värdeöverföringen utgör förbättringskostnad enligt 24 § 1 mom. SIL.

Att minskningen av omkostnadsbeloppet bör reduceras med värdeöverföringar från M till D framstår enligt Lagrådet som befogat. Tvekan kan dock råda om huruvida reduktionen bör avse bruttovärdet eller, som föreslagits, ett värde som minskats med bl.a. utdelningar av D:s löpande vinster. Lagrådet går dock inte närmare in på denna frågeställning.

Värdeöverföringar som utgör förbättringskostnader skall, som nyss sagts, inte beaktas vid tillämpningen av 24 § 1 a mom. fjärde stycket SIL. Regeln motiveras av att förbättringskostnader ökar omkostnadsbeloppet enligt 24 § 1 mom. SIL och att samma överföring rimligen inte bör beaktas mer än en gång. Med tanke på att förbättringskostnader generellt påverkar beräkningen av reavinst eller reaförlust medan de överföringar som avses i det nämnda fjärde stycket har ett relativt begränsat tillämpningsområde, kan gränsdragningen mellan de två skilda kategorierna av överföringar få stor betydelse.

Antag att M efter den i exemplet mottagna utdelningen på 30 lämnar ett tillskott i form av koncernbidrag till D. Koncernbidraget ökar värdet på aktierna i D med 50. M säljer därefter aktierna i D för 100. Anses koncernbidraget utgöra en förbättringskostnad kan omkostnadsbeloppet för aktierna i D beräknas till 100 (inköpspris) minskat med 30 (utdelningen) plus 50 (koncernbidraget), dvs. till 120. Försäljningen medför alltså 20 i förlust. Räknas koncernbidraget inte som förbättringskostnad får bidraget beaktas bara till den del det motsvarar utdelningen (30). Omkostnadsbeloppet blir därmed 100 och försäljningen leder varken till vinst eller förlust.

I den allmänna motiveringen anförs, med hänvisning till rättsfallet RÅ 1990 ref. 102, att koncernbidrag, till skillnad från ovillkorliga kapitaltillskott, enligt praxis inte utgör förbättringskostnad. I anslutning härtill redovisas ett av Företagsskatteutredningen (Fi 1992:11) fört resonemang som mynnar ut i att det skulle strida mot principen för koncernbeskattning att öka omkostnadsbeloppet för aktierna i ett dotterbolag på grund av att koncernbidrag mottagits från moderbolaget. Utredningens slutsats är att det med hänsyn till praxis inte behövs någon lagreglering i frågan. Något förslag till sådan reglering läggs inte heller fram i remissen.

Lagrådet är för sin del inte övertygat om riktigheten i Företagsskatteutredningens resonemang. Ett system som innebär att ett (ovillkorligt) kapitaltillskott – men inte ett koncernbidrag som efter skatt innebär en lika stor värdeöverföring – skall anses som förbättringskostnad ter sig svårbegripligt. Den omständigheten att koncernbidrag i viss omfattning skall beaktas vid tillämpningen av 24 § 1 a mom. SIL gör inte tankegången lättare att förstå. Till detta kommer att inget torde hindra att ett koncernbidrag lämnas i form av annan egendom än pengar. Är så fallet – och är koncernöverlåtelselagen inte tillämplig (jfr 1 § den lagen) – omfattas bidraget/överlåtelsen av underprislagen. Enligt 2 § fjärde stycket underprislagen skall som förbättringskostnad anses ett belopp mot-

svarande den överlåtna egendomens skattemässiga värde. Koncernbidrag som utges i sakvärden avses med andra ord i omkostnadshänseende behandlas annorlunda än koncernbidrag i pengar. Från materiell synpunkt framstår denna skillnad som egenartad.

Vad nu anförts ger vid handen att de i remissen föreslagna lösningarna i flera hänseenden synes diskutabla såvitt avser hur värdeöverföringar bör inverka på omkostnadsbeloppet för andelarna i mottagande företag. Detta gäller även i det enkla fallet då fråga är om överföringar mellan ett moderbolag och dess helägda dotterbolag. Ytterligare komplikationer torde inträda om värdeöverföringen inte sker direkt mellan givande och mottagande företag utan indirekt via företag som tillhör samma företagsgrupp. Lagrådet vill i det sammanhanget ifrågasätta om inte den i 24 § 1 a mom. sjätte stycket SIL föreslagna regeln rörande indirekta överföringar enligt sin ordalydelse omfattar en vidare krets av överföringar än vad som sakligt sett är motiverat.

Lagrådets slutsats är att den problematik som sammanhänger med värdeöverföringar måste bli föremål för ytterligare analyser och överväganden innan lagstiftning i ämnet kan genomföras.

Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid överlåtelse av tillgångar i näringsverksamhet till underpris

Som Lagrådet har anført i det föregående bör termen uppskov utmönstras i denna lag. Denna term förekommer i lagens rubrik, som med viss förkortning i övrigt lämpligen kan lyda "lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris".

Lagförslaget inleds med tre paragrafer som saknar avsnittsrubrik. Följande paragrafer har däremot försetts med olika avsnittsrubriker och i några fall också underrubriker. Frånvaron av en avsnittsrubrik till de inledande bestämmelserna kan vid ett yligt betraktande ge det felaktiga intrycket att dessa är av en annan karaktär än övriga bestämmelser och utgör t.ex. en ingress till lagen. Lagrådet förordar att även de inledande paragraferna ges en särskild rubrik, på samma sätt som skulle ha skett om lagen hade innehållit kapitelrubriker. Vad nu sagts gäller även de tre närmast följande lagförslagen.

Avsnittsrubriken till 14–27 §§ hänvisar till villkor som avses i 1 §, medan den paragrafen i sin tur hänvisar till villkor som avses i 14–27 §§. Detta är inte någon tillfredsställande lagstiftningsteknik. Lagrådet förordar att nämnda avsnittsrubrik ändras till "Villkor för undantag från uttagsbeskattning".

Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

4 §

Lagrrådet förordar att bestämmelserna i 4 § flyttas så att de direkt ansluter till de bestämmelser i lagen som de hör samman med. I enlighet härmed

bör första stycket placeras närmast efter 1 § och således bilda 2 §. Andra stycket bör tas in som en sista mening i 3 § 5.

Prop.1998/99:15
Bilaga 4

13 §

Har anskaffningsvärdet för en mottagen andel fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall enligt första stycket var och en av dessa andelar anses som mottagen andel. Uppskovsbeloppet avseende den ursprungligen mottagna andelen skall fördelas på andelarna. Bestämmelsen har betydelse bl.a. vid fastställandet av turordning vid senare avyttring av andelar (se 11 §).

Uttrycket "liknande förfarande" synes kunna föranleda osäkerhet. Frågan är närmare bestämt om och i så fall hur aktier som utgivits vid en nyemission skall behandlas. Ett problem i sammanhanget är att villkoren för en nyemission kan variera högst avsevärt. Är teckningskursen för de emitterade aktierna mycket låg i förhållande till deras marknadsvärde har en nyemission i stort sett samma ekonomiska innebörd som en fondemission. Motsvarar teckningskursen däremot ungefärligen aktiernas marknadsvärde utgör möjligheten att utnyttja teckningsrätten ingen större fördel jämfört med ett vanligt förvärv på den öppna marknaden.

Det anförda ger vid handen att aktier som förvärvats vid en nyemission teoretiskt sett kan delas upp i "fondaktier" och "marknadsaktier". Från materiell synpunkt bör uppskovsbeloppet avseende den tidigare mottagna andelen fördelas på fondaktierna men inte på marknadsaktierna. De sistnämnda aktierna bör således anses som nya i den mening som avses i 11 §. Genom en uppdelning av detta slag undviks att tekniken vid en ökning av ett bolags aktiekapital – t.ex. så att ökningen genomförs som en kombinerad fond- och nyemission i stället för enbart en nyemission – får skattemässig betydelse vid en kommande avyttring av de emitterade aktierna.

Lagrådet är medvetet om att den beskrivna uppdelningen av nyemitterade aktier kan vålla tillämpningsproblem som knappast står i proportion till sakens betydelse. Skäl kan därför åberopas för att aktier som utgivits vid en nyemission i nu diskuterade situationer skall behandlas antingen som fondaktier eller som marknadsaktier. Med en sådan lösning måste ställning tas till om valet skall träffas på grundval av en analys av nyemissionens ekonomiska innebörd eller om andra faktorer bör vara avgörande.

Enligt Lagrådets mening bör frågan i vad mån nyemissioner skall omfattas av den i första stycket föreslagna regleringen övervägas vidare under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

Den föreslagna lagen gäller uppskov med beskattningen vid sådana överlåtelser av andelar i ett företag som en juridisk person gör med reavinst till en annan juridisk person inom samma koncern. Dessa avtalsparter betecknas i lagen säljaren respektive köparen. Denna

terminologi passar ibland mindre väl, t.ex. när det sägs att säljaren eller köparen ingår i eller tillhör en koncern (4 och 9 §§), att säljaren upplöses (6 §), att säljaren uppgår i ett företag eller att ett företag går upp i köparen (6 och 10 §§), att andelar i köparen delas ut (9 §) samt att han, dvs. den juridiska person som betecknats köparen, förvärvar nya andelar (11 §). Enligt Lagrådets mening bör samma terminologi användas i förevarande lag som i t.ex. den föreslagna fusionslagen, dvs. det säljande respektive det köpande företaget.

1 §

I enlighet med vad Lagrådet nyss anfört bör de juridiska personer mellan vilka andelar i ett företag överlåts med reavinst definieras i denna paragraf som det säljande och det köpande företaget.

I paragrafen definieras den andel som överlåts med reavinst som den koncernöverlåtna andelen och det företag vars andel överlåts som det koncernöverlåtna företaget. Dessa beteckningar kan missuppfattas och bör enligt Lagrådets mening ändras till den överlåtna andelen respektive det överlåtna företaget. Godtas förslaget föranleder det ändringar i lagtexten i övrigt.

Villkoret enligt denna paragraf att överlåtelsen av den andel som avyttrats med reavinst inte har skett yrkesmässigt framstår som överflödigt vid sidan av den bestämning av begreppet reavinst som finns i 3 § 1 mom. SIL. Detta villkor bör därför enligt Lagrådets mening utgå.

Med hänvisning till det anförda förordar Lagrådet att paragrafen, med ytterligare någon redaktionell justering, ges följande lydelse:

”Avyttrar en juridisk person (det säljande företaget) till en annan juridisk person inom samma koncern (*det köpande företaget*) en andel (*den överlåtna andelen*) i ett företag (*det överlåtna företaget*) med realisationsvinst och är villkoren i denna lag uppfyllda, medges efter yrkande uppskov med beskattningen av realisationsvinsten vid tillämpning av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.”

5 §

I denna paragraf behandlas bl.a. det fallet att den överlåtna andelen "utslocknar". Detta uttryckssätt är enligt Lagrådets mening oegentligt och bör ändras. Lagrådet förordar att paragrafen, med ytterligare några redaktionella justeringar, ges följande lydelse:

”Vinst som avses i 1 § skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att det överlåtna företaget inte längre existerar eller att den överlåtna andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget, om inte annat följer av 6–10 §§.”

Med beaktande av de ändringar som Lagrådet förordar i detta ärende och med ytterligare några redaktionella justeringar bör denna paragraf ges följande lydelse:

”Inträffar en omständighet som medför att det säljande företaget inte längre existerar, skall vinst som avses i 1 § tas upp som intäkt vid det tillfället.

Första stycket gäller inte, om det säljande företaget genom en sådan fusion som avses i lagen (1998:000) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser går upp i ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget. I stället tillämpas de bestämmelser som avser det säljande företaget på det övertagande företaget.

Erhåller det säljande företaget genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning hemvist i ett annat land, skall vinst som avses i 1 § tas upp som intäkt vid det tillfället.”

12 §

Vad Lagrådet uttalat i anslutning till 13 § andelsbyteslagen gäller även vid fördelning av reavinst enligt det nu förevarande lagrummet.

Förslaget till lag om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser

Som Lagrådet har anfört i det föregående bör termen uppskov utmönstras i denna lag. Som beteckning på den rättsverkan som en tillämpning av lagen medför synes i stället uttrycket ”undantag från omedelbar beskattning” kunna användas.

I enlighet med det sagda bör lagens rubrik ändras till förslagsvis ”lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser”. Vidare bör i 9, 10 och 23 §§, liksom i underrubrikerna till 9–11 §§, till 12 och 13 §§, till 23 § och till 24 §, ordet uppskov bytas ut mot uttrycket ”undantag från omedelbar beskattning”.

2–8 §§

Dessa paragrafer bildar ett särskilt avsnitt med rubriken Definitioner. Avsnittet innehåller fyra paragrafer där begreppen fusion, fission, verksamhetsöverlåtelse och företag definieras, varefter följer tre paragrafer med bestämmelser som ansluter till definitionerna av företag samt fusion och fission. Eftersom avsnittet inte handlar enbart om definitioner, bör avsnittsrubriken lyda ”Definitioner m.m.”.

Avsnittet skulle enligt Lagrådets mening vinna i överskådlighet, om bestämmelserna placeras i en annan ordning än den föreslagna. I enlighet med den ordning som termerna förekommer i 1 § bör avsnittet inledas med definitionen i 5 § av företag, varefter bör följa de anslutande

bestämmelserna i 6 § om hemvist för företag. Definitionerna i 2 och 3 §§ av fusion och fission bör placeras efter nämnda paragrafer och följas av de anslutande bestämmelserna i 7 och 8 §§. Definitionen i 4 § av verksamhetsöverlåtelse får med denna uppläggnings bildas en avslutande paragraf i detta avsnitt.

4 §

Paragrafen innehåller en definition av termen verksamhetsöverlåtelse. Enligt definitionen avses härmed en ombildning som uppfyller vissa villkor som anges i tre punkter. Enligt Lagrådets mening är det endast villkoren i punkt 1 som kan hänföras till en definition i vanlig mening. Villkoren i punkterna 2 och 3 har däremot närmast karaktären av förutsättningar för att medge undantag från omedelbar beskattning. De bör därför flyttas till 23 §, som i övrigt reglerar förutsättningarna för sådant undantag.

9 och 11 §§

Enligt 9 § 3 får beskattningsåret för den överlåtna verksamheten inte genom fusionen eller fissionen komma att överstiga arton månader. Av 11 § framgår att skattemyndigheten kan medge dispens från denna bestämmelse.

Med beskattningsår avses enligt huvudregeln i 2 § 1 mom. fjärde stycket SIL det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I remissen föreslås att nämnda stycke förses med en kompletterande regel som tar sikte på fusioner och fissioner enligt 2 respektive 3 § fusionslagen. Kompletteringen innebär att beskattningsåret för det övertagande företaget såvitt avser den övertagna verksamheten utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.

Innebörden av de nu återgivna reglerna synes vara att det övertagande företaget ett och samma år skall taxeras för dels resultatet av sin egen verksamhet, normalt avseende ett räkenskapsår/beskattningsår som omfattar tolv månader, dels resultatet av det överlåtande företags verksamhet avseende ett annat beskattningsår som kan överstiga arton månader. Regeln framstår som systemfrämmande och synes kunna ge upphov till problem vid tillämpningen. Ett problem kan uppstå vid beräkning av värdeminskningsskatt på maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Vid denna beräkning måste åtskillnad göras mellan inventarier som tillhör det övertagande företags verksamhet och inventarier som tillhör den övertagna verksamheten. Ett räkenskapsår får vidare inte överstiga arton månader (12 § tredje stycket bokföringslagen, 1976:125). Detta torde gälla även om skattemyndigheten medger att beskattningsåret överstiger denna tidsperiod. Det överlåtande företaget måste därför i dispensfallen upprätta ett mellanliggande bokslut. I vad mån ett sådant bokslut kan få skattemässiga konsekvenser synes oklart.

Enligt Lagrådets uppfattning bortfaller vissa problem om dispensregeln i 11 § slopas. Såvitt Lagrådet kan finna bör företag som ämnar genomföra en fusion eller fission utan några egentliga olägenheter kunna planera ombildningen så att behov av längre beskattningsår än arton månader inte uppkommer.

21 och 30 §§

Enligt paragraferna skall reserveringar för framtida utgifter övertas till den del de hänför sig till det som överlåts. Innebörden av bestämmelserna – som enligt ordalydelsen närmast har karaktären av en civilrättslig reglering – är enligt Lagrådets mening inte klar. Reserveringar av förevarande slag skall återföras till beskattning varje år och förutsättningarna för nya reserveringar prövas också varje år. Några särskilda bestämmelser som reglerar beskattningen torde inte behövas. Förevarande bestämmelser kan därför slopas.

23 §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under 4 §.

29 §

I paragrafens *första stycke* föreskrivs att periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget skall övertas av det köpande företaget om företagen yrkar det. Ett sådant övertagande innebär att det köpande företaget tar över ansvaret för betalningen av den skatteskuld som är kopplad till fondavsättningen. Även i övrigt bör det köpande företaget inträda i det säljande företags skattemässiga situation rörande fonderna. Detta bör klargöras genom en uttrycklig bestämmelse. Det är också önskvärt att det i sammanhanget klargörs huruvida den övertagna skatteskulden är en sådan förpliktelse som avses i 4 § första stycket 2.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Punkt 1 a av anvisningarna till 22 §

Enligt *första stycket* skall uttag av en tillgång behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). I andra stycket anges att med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla privat eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla. I övrigt innehåller förevarande anvisningspunkt, liksom anvisningspunkt 1 b, närmare regler om i vilka fall och på vilket sätt uttagsbeskattning skall äga rum. Enligt punkt 1 b skall uttagsbeskattning ske bl.a. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Sistnämnda bestämmelse ger anledning att överväga om inte en motsvarande bestämmelse behövs också i andra fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker inom en förvärvskälla. Lagrådet tänker i första hand på överföringar inom en ideell förening som har såväl skattepliktiga som skattefria inkomster. Om egendom i ett sådant fall överförs från den skattepliktiga till den skattebefriade delen av verksamheten synes detta böra medföra uttagsbeskattning.

Lagrådet förordar därför att det tas in en bestämmelse om att uttagsbeskattning skall ske i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte från den senare delen.

Lagrådet förordar vidare en justering av definitionen av uttag i andra stycket av anvisningspunkten 1 a. Termen "privat" bör ersättas av uttrycket "för privat bruk".

I *sista stycket* föreskrivs att – i de fall då uttagsbeskattning sker – tillgången eller tjänsten skall anses ha anskaffats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Regeln syftar till att åstadkomma skattemässig kontinuitet mellan å ena sidan överlåtaren eller tillhandahållaren och å andra sidan förvärvaren. I författningskommentaren uttalas att införandet av bestämmelsen inte innefattar något ställningstagande till innebörden av gällande rätt på denna punkt.

Lagrådet kan ansluta sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtaren och förvärvaren och att den senare därför bör som anskaffningsvärde få räkna inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtaren blivit uttagsbeskattad för. Fråga är dock om denna kontinuitetsprincip undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt.

En komplikation i sammanhanget är att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om det inte finns uttryckliga bestämmelser som föreskriver annat (24 § KL). Lager skall exempelvis som regel tas upp till det i bokföringen angivna värdet. Tillämpar företaget räkenskapsenligt avskrivning gäller motsvarande överensstämmelse i fråga om inventarier. Det är inte säkert att ett företag som förvärvar lagertillgångar eller inventarier till underpris i sin bokföring kan redovisa ett högre anskaffningsvärde än det faktiskt avtalade priset. Bestäms det skattemässiga värdet i enlighet med den föreslagna regeln i sista stycket kan detta därför komma att avvika från det bokföringsmässiga värdet. Hur skillnadsbeloppet skall hanteras vid beskattningen synes ovisst åtminstone vad gäller lagertillgångar (jfr förslaget till nytt tolfte stycke i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL).

Det kan vidare sättas i fråga om inte den föreslagna regeln kan leda till att den gällande ordningen för dubbelbeskattning av ett aktiebolags vinst blir möjlig att kringgå. Antag att ett aktiebolag, som ägs av en enda fysisk person, A, förvärvat viss egendom för 30 vilken stigit i värde till 100. Egendomen överläts till A för 30 varvid bolaget uttagsbeskattas för 70. A kan sälja egendomen för 100 utan skattekonsekvenser. Resultatet synes alltså bli att en vinst i bolagssektorn kan överföras till hushållssektorn utan annan beskattning än bolagsskatt.

Det kan hävdas att den föreslagna kontinuitetsregeln inte är tillämplig på en värdeöverföring av nyss beskrivet slag utan att A skall utdelningsbeskattas i enlighet med vad som föreskrivs i SIL. Beskattning såsom för utdelning torde dock vara svårare att motivera om egendomen överläts till ett handelsbolag i vilket A är delägare. Även i detta fall kan A, om kontinuitetsregeln är tillämplig, tillgodogöra sig värdeöverföringen utan beskattning.

Vad nu anförts visar enligt Lagrådets uppfattning att den kontinuitetsprincip som föreslås i sista stycket inte är oproblematisk utan berör grundläggande frågor inom skatterätten. Med tanke på att rättsläget redan i dag är oklart är det svårt att uttala sig om vilken effekt en tillämpning av kontinuitetsregeln skulle få. Lagrådet finner för sin del att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kan vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken.

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

2 § 10 mom.

Enligt fjärde stycket gäller de nya bestämmelserna i de följande femte- nionde styckena i fall då ett investmentföretag på grund av förändringar beträffande företaget eller ägandet till detta upphör att vara ett invest- mentföretag. Enligt det nya nionde stycket gäller dessa bestämmelser dock inte, om företaget upplöses genom likvidation. Enligt Lagrådets mening bör detta undantag – på samma sätt som för närvarande – framgå redan av bestämmelsen i fjärde stycket.

Lagrådet förordar vidare att de nya bestämmelserna i *femte* och *sjätte styckena*, vilka har ett direkt samband med varandra, förs samman till ett enda stycke. Även de nya bestämmelserna i *sjunde* och *åttonde styckena* bör på grund av deras inbördes samband bilda ett enda stycke.

Som följd av den ändring som Lagrådet har förordat beträffande *fjärde stycket* bör bestämmelsen i det nya *nionde stycket* utgå.

3 § 1 h mom.

Momentet reglerar beskattningen vid tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom till ett aktiebolag i vilket överlåtaren eller någon närstående äger aktier. Det framgår inte klart av lagtexten huruvida regleringen är avsedd att gälla generellt eller endast för det fall överlåtaren är en fysisk person. En systematisk granskning (se 2 § SIL och punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 24 § KL) leder dock till - att reglerna tar sikte bara på överlåtelser (tillskott) från fysiska personer (jfr också momentets sista stycke). Fråga uppkommer då hur beskatt- ningen skall ske om tillskottet görs av t.ex. ett handelsbolag som ägs av fysiska personer. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör övervägas om inte denna situation också bör omfattas av regleringen.

I *andra stycket* anges att, om ersättning inte utgått, det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget skall

ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången eller, om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet, marknadsvärdet. Bestämmelsen ger intryck av att – om en av flera närstående ägare gör ett tillskott – detta skall påverka även de andra delägarnas omkostnadsbelopp. En sådan ordning kan emellertid ge ett materiellt otillfredsställande resultat och torde knappast vara avsedd. Bestämmelsen bör förtydligas för att inte leda till missförstånd.

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

2 kap. 17 §

I *femte stycket* föreskrivs om uppgiftsskyldighet för det fall äganderätten till en andel – som förvärvats genom ett andelsbyte för vilket uppskov meddelats – övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Av lagtexten framgår inte om uppgiftsskyldigheten åvilar överlåtare eller förvärvaren. Vid föredragningen inför Lagrådet har upplysts att det är förvärvaren som skall lämna uppgift. Bestämmelsen bör förtydligas i detta hänseende varvid punkt 3 kan slopas.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-09-21

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

Enligt en lagrådsremiss den 10 september 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Ingrid Melbi.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

7 §

Enligt första stycket skall vid transportköp av fast egendom, dvs. överlåtelse i flera led på i princip oförändrade villkor, stämpelskatt betalas endast för det senaste köpet. Skattebefrielse för tidigare köp erhålls dock endast om lagfart för samtliga köp söks inom den tid som är stadgad för det första köpet. Med "det första köpet" avses här den första överlåtelsen i överlåtelsekedjan.

Den nya bestämmelse som har föreslagits i andra stycket innebär att skattebefrielse enligt första stycket inte medges, om

- 1) den som förvärvat egendomen vid det första köpet är en juridisk person och köpet har skett från en annan juridisk person som ingår i samma koncern, och
- 2) den som förvärvat egendomen vid det senare köpet är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till den som förvärvat egendomen vid det första köpet. Med "det första köpet" torde här avses den överlåtelse som ligger i tiden närmast före den senare överlåtelsen; den behöver alltså inte utgöra den första överlåtelsen i en överlåtelsekedja.

Att samma uttryck har getts olika betydelser i första och i andra stycket är inte någon tillfredsställande lagstiftningsteknik. Lagrådet förordar att andra stycket formuleras om och ges exempelvis följande lydelse:

"Skattebefrielse enligt första stycket medges inte, om

- 1) den som överlåtit egendomen är en juridisk person som har köpt egendomen från en annan juridisk person som ingår i samma koncern, och
- 2) den som förvärvat egendomen är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till den som överlåtit egendomen till förvärvaren."

32 a §

Enligt första stycket gäller som princip att uppskov medges med betalning av stämpelskatten om en juridisk person (förvärvaren) förvärvat fast

egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren). Rätten till uppskov är inte begränsad till en enda överlåtelse inom koncernen. Om en fastighet överläts koncerninternt flera gånger medges således uppskov för varje överlåtelse.

I andra stycket finns bestämmelser om att skatt, som omfattas av ett uppskavsbeslut, kan efterges. Sådan eftergift skall äga rum om förvärvaren under bestående koncernförhållande överlåter egendomen till annan än ett moderföretag eller ett dotterföretag. Skatten skall alltså efterges om egendomen överläts externt (till någon utanför koncernen) eller i sidled inom koncernen (till ett systerbolag).

Tredje stycket innehåller regler om att inskrivningsmyndigheten skall förklara att ett beviljat – och inte eftergivet – uppskov inte längre gäller. En förklaring av detta slag skall meddelas om "koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör" eller om "överlåtaren eller förvärvaren upplöses genom likvidation eller konkurs."

Innebörden av nu återgivna bestämmelser framstår som i viss mån oklar. Det sagda kan belysas med följande exempel. En koncern består av moderbolaget A, A:s dotterbolag B och B:s dotterbolag C. C säljer en fastighet till B som i sin tur säljer den till A. Därefter säljer B aktierna i C externt (koncernförhållandet mellan B och C upphör).

Tydligt är att uppskov skall medges avseende de två fastighets-försäljningarna och att någon eftergift inte kan meddelas med stöd av andra stycket. Det synes emellertid tveksamt i vad mån försäljningen av aktierna i C skall anses innebära att koncernförhållandet mellan "överlåtaren och förvärvaren upphör". Tveksamheten hänger samman bl.a. med att termerna "överlåtaren" och "förvärvaren" kan ges den tolkningen att endast det senaste förvärvet avses. Med förvärvare skulle alltså avses det bolag som innehar egendomen (fastigheten) och med överlåtare den som närmast dessförinnan innehade denna. Försäljningen av aktierna i C skulle med detta synsätt inte föranleda att tidigare medgivet uppskov upphävdes. En alternativ tolkning är att bestämmelsen omfattar även förvärvare och överlåtare i tidigare led. Godtas sistnämnda tolkning synes förutsättningar föreligga för inskrivningsmyndigheten att förklara att uppskovet avseende B:s fastighetsförvärv inte längre skall gälla.

Liknande tolkningsproblem kan uppkomma om A säljer aktierna i B innan B säljer aktierna i C. Att A:s aktieförsäljning medför att uppskovet avseende A:s förvärv av fastigheten skall upphöra att gälla synes visserligen klart. Någon bestämd slutsats synes däremot inte kunna dras om vad som skall hända med uppskovet avseende B:s fastighetsförvärv (jfr ovan). Om A:s försäljning av aktierna i B inte påverkar B:s uppskov – vilket förefaller rimligt – uppkommer vidare frågan om en av B senare genomförd försäljning av aktierna i C bör leda till att detta uppskov inte längre skall gälla. Från materiell synpunkt kan en sådan skatteeffekt te sig överraskande.

Ett ytterligare tolkningsproblem gäller regeln i andra stycket att skatten "för det första förvärvet" skall efterges bl.a. om egendomen säljs externt. I de fall då egendomen överlåtits flera gånger inom en koncern synes det ovisst om eftergiften skall avse skatten för det första koncerninterna förvärvet eller om eftergiften skall avse det förvärv som ägt rum närmast före

den externa överlåtelsen. Argument synes också kunna anföras för att eftergiften skall omfatta samtliga koncerninterna överlåtelser avseende den aktuella egendomen. Med anknytning till det tidigare lämnade exemplet är frågan med andra ord i vilken omfattning medgivna uppskov skall efterges om A – medan B och C tillhör koncernen – avyttrar den från B förvärvade fastigheten externt.

I enlighet med vad Lagrådet anfört under 7 § bör uttrycket "det första förvärvet" över huvud taget undvikas, om avsikten är att uttrycket skall ha en annan innebörd än i 7 § första stycket.

Enligt Lagrådets uppfattning är det nödvändigt att nu anförda och närliggande problem får en lösning under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

44 §

Paragrafen innehåller i första meningen en bestämmelse om upp-giftsskyldighet och i andra meningen en bestämmelse om straffsanktionering av uppgiftsskyldigheten. Den förstnämnda bestämmelsen behöver enligt Lagrådets mening kompletteras så att det framgår när uppgiftsskyldigheten senast skall fullgöras.

När det sedan gäller straffbestämmelsen kan det ifrågasättas om en sådan bör införas med hänsyn till regleringen i skattebrottslagen (1971:69). Enligt den föreslagna straffbestämmelsen döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet inte lämnar uppgift till böter eller fängelse i högst sex månader. Underlåtenhet att fullgöra den ifrågavarande uppgiftsskyldigheten torde kunna straffas också enligt skattebrottslagen (2, 7 och 8 §§). En skillnad är att gränsen för straffbar oaktsamhet enligt skattebrottslagen går vid grov oaktsamhet medan den enligt den föreslagna straffbestämmelsen går vid oaktsamhet. En annan skillnad är att ringa fall undantas enligt 7 och 8 §§ skattebrottslagen.

Såvitt Lagrådet känner till förekommer det inte i övrigt på skatteområdet några bestämmelser som kriminaliserar underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldighet redan vid oaktsamhet som inte är grov. Förevarande uppgiftsskyldighet är enligt Lagrådets mening knappast av sådant slag att den motiverar en annan ordning än den som gäller enligt skattebrottslagen. Lagrådet anser därför att den föreslagna straffbestämmelsen kan utgå.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 oktober 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Freivalds, Åsbrink, Schori, Winberg, Ulvskog, Sundström, Lindh, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Regeringen beslutar proposition 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
---------------------------	---	--

Lag om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

390 L 0434

Lag om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner

Lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser