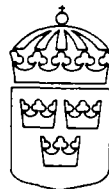


# Regeringens proposition 1993/94:234



Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

Prop.  
1993/94:234

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 14 april 1994

*Carl Bildt*

*Bo Lundgren*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen behandlas den begränsade åtstramning som avses gälla för utdelning som lämnas under år 1994 till aktieägare som är fysiska personer och dödsbon. Utdelning till aktiebolag och andra juridiska personer än dödsbon omfattas inte av begränsningen. Åtstramningen innebär att aktieägaren skall beskattas för mottagen utdelning om denna överstiger vad som kan anses motsvara en för det utdelande bolaget normal utdelning. Med normal utdelning avses 120 % av det högsta belopp som lämnats i utdelning under något av de senaste fem åren. Särskilda regler gäller bl.a. om vinsten för år 1993 i det utdelande bolaget ökat i förhållande till tidigare år.

Särskilda bestämmelser föreslås även för vidareutdelning av utdelning som mottagits på andel i utländsk juridisk person.

I propositionen föreslås vidare vissa ändringar i de särskilda regler som gäller för beskattningen av utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag. I ett fåmansföretag beräknas kapitalavkastningen schablonmässigt som statslåneräntan ökad med fem procentenheter multiplicerad med anskaffningskostnaden för aktierna. För aktier som förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden räknas upp med prisindex. En möjlighet finns att som anskaffningskostnad för aktierna i stället utgå från förmögenhetsvärdet på aktierna vid utgången av år 1990 (*alternativregeln*). Understiger faktisk utdelning ett år den beräknade kapitalavkastningen får skillnaden sparas till ett senare år.

Förslaget i propositionen innebär att alternativregelns koppling till förmögenhetsvärdet skall ersättas med en koppling till beskattat eget kapital i bolaget vid utgången av beskattningsåret 1992. Beskattat eget kapital bestäms i huvudsak enligt de bestämmelser som gäller för beräkning av kapitalunderlaget vid avsättning till skatteutjämningsreserv. I och med att tidpunkten för beräkning av underlaget flyttas fram flyttas också senaste tidpunkt för aktieförvärvet fram. Det innebär att alternativregeln får tillämpas för aktier som förvärvats före ingången av år 1992.

Alternativregeln i dess nya utformning skall tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering. Vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. utgången av år 1993 får alternativregeln i dess äldre lydelse tillämpas.

Ett annat förslag som läggs fram är en möjlighet att vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beakta utbetalade löner till anställda i företaget. Det föreslås att beräkningen av avkastningen får göras på ett underlag som utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna (eventuellt uppräknad med index) och en andel av lönesumman.

I syfte att ytterligare förbättra förutsättningarna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag föreslås att räntesatsen för positiv räntefördelning höjs till statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Positiv räntefördelning görs dessutom frivillig. En annan föreslagen åtgärd är en utökad möjlighet till kvittning vid generationsskiften.

För investmentföretag föreslås en särskild övergångsreglering. Den gäller behandlingen av reavinster som uppkommit före 1990 års skattereform.

Slutligen föreslås bl.a. att den allmänna energiskattens differentiering i tre miljöklasser överförs till en motsvarande differentiering av dieseloljeskatten. Förslaget innebär att oljeprodukter som används för uppvärmning endast skall omfattas av en skattesats medan skatten på dieselolja differentieras i tre miljöklasser.

<b>1</b>	<b>Förslag till riksdagsbeslut</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>Lagtext</b>	
2.1	Förslag till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering	7
2.2	Förslag till lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag	11
2.3	Förslag till lag om beskattning av viss vidareutdelning	14
2.4	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	16
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	21
2.6	Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	38
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	40
2.8	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	41
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	43
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	45
2.11	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	47
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning	50
2.13	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	51
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	52
2.15	Förslag till lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt	56
2.16	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter	60
<b>3</b>	<b>Ärendet och dess beredning</b>	<b>62</b>
<b>4</b>	<b>Beskattning av utdelning som lämnas under år 1994</b>	<b>65</b>
<b>5</b>	<b>Beskattning av vissa utländska utdelningsinkomster</b>	<b>69</b>
<b>6</b>	<b>Beskattning av ägare i fåmansföretag</b>	<b>76</b>
6.1	Allmänna utgångspunkter	76
6.2	Alternativregeln	83
6.2.1	Inledning	83
6.2.2	Beskattat eget kapital	84

6.3	Lönesummeregeln	88
6.3.1	Allmänna utgångspunkter	88
6.3.2	Beräkning av löneunderlaget	91
6.4	De särskilda reglerna för behandling av utdelning som lämnas under år 1994	93
7	<b>Enskilda näringsidkare</b>	95
7.1	Positiv räntefördelning	95
7.2	Kvittning vid generationsskiften	96
8	<b>Vissa förmånsskattefrågor för svensk FN-personal m.fl.</b>	101
9	<b>Inskränkt skattskyldighet för regionala utvecklingsbolag och Teknikbrostiftelserna</b>	102
10	<b>Övergångsreglering för investmentföretag</b>	103
11	<b>Diverse inkomst- och företagsskattefrågor</b>	104
11.1	Spärregler mot förlustutjämning	104
11.2	Övergångsregler för handelsbolagsbeskattade dödsbon	106
11.3	Kvoterat slutavdrag i handelsbolag	107
11.4	Utdelning på oregistrerade andelar i värdepappersfond	108
11.5	Utskiftning vid likvidation	109
11.6	Vissa lagtekniska justeringar m.m.	110
12	<b>Miljöklassindelningen av oljeprodukter</b>	110
13	<b>Budgeteffekter</b>	112
13.1	Beskattning av utdelning som lämnas under år 1994	112
13.2	Beskattning av ägare i fåmansföretag	113
13.2.1	Alternativregeln	113
13.2.2	Lönesummeregeln	113
13.3	Beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag	114
13.3.1	Räntefördelning	114
13.3.2	Kvittning vid generationsskiften	115
13.4	Vissa förmånsskattefrågor för svensk FN-personal	115
13.5	Miljöklassindelningen av oljeprodukter	116
13.6	Kommunalekonomiska effekter	116
13.7	Sammanfattning	116
14	<b>Författningskommentar</b>	117
14.1	Lagen om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering	117
14.2	Lagen om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag	123
14.3	Lagen om beskattning av viss vidareutdelning	126
14.4	Kommunalskattelagen (1928:370)	129
14.5	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	130

14.6	Uppbördslagen (1953:272)	137	Prop. 1993/94:234
14.7	Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	137	
14.8	Kupongskattelagen (1970:624)	138	
14.9	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	138	
14.10	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	138	
14.11	Lagen (1990:663) om ersättningsfonder	139	
14.12	Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning	140	
14.13	Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	140	
14.14	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	141	
14.15	Lagen (1957:262) om allmän energiskatt	142	
14.16	Lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter	142	
	Bilaga 1 Förteckning över remissinstanser	143	
	Bilaga 2 Remitterade lagförslag	146	
	Bilaga 3 Lagrådets yttrande	174	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 14 april 1994	183	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering,
2. lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag,
3. lag om beskattning av viss vidareutdelning,
4. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
5. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
6. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
7. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen,
8. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
9. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
10. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
11. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
12. lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning,
13. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder,
14. lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet,
15. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
16. lag om ändring i lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering

Härigenom föreskrivs följande.

#### **Inledande bestämmelser**

1 § För fysisk person och dödsbo gäller vid 1995 års taxering undantaget från skatteplikt i 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för utdelning på en aktie i svenskt aktiebolag som blivit tillgänglig för lyftning under år 1994 i den omfattning som anges i denna lag.

Utdelning som avses i punkt 1 a andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) omfattas inte av denna lag. Detsamma gäller utdelning som innebär att en aktieägare i ett aktiebolag som har aktier noterade på börs skall erhålla rätt att köpa en aktie i annat bolag (inköpsrätt) under förutsättning att beslut om sådan utdelning har fattats före den 1 januari 1994.

2 § Från skatteplikt undantas utdelning på en aktie till ett belopp som svarar mot ett *jämförelsebelopp*.

#### **Beräkning av jämförelsebelopp för en aktie**

3 § För en aktie som utges efter utgången av år 1993 får beräknas ett jämförelsebelopp endast om aktien har getts ut vid nyemission eller fondemission som har registrerats före utgången av år 1993. Ett jämförelsebelopp får också beräknas, om aktien erhållits vid utbyte av ett konvertibelt skuldebrev utgivet i en emission som har registrerats före utgången av år 1993. Motsvarande gäller om aktien erhållits genom nyteckning med stöd av en optionsrätt som har getts ut i förening med ett skuldebrev i en emission som har registrerats före utgången av år 1993.

4 § Med jämförelsebelopp avses 120 procent av det högsta belopp som bolaget lämnat i vinstutdelning för något av de fem räkenskapsår som närmast föregått det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas under år 1994. Med vinstutdelning avses i detta sammanhang inte återbetalning av villkorade aktieägartillskott.

Har bolaget för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas år 1994 redovisat en nettovinst som är högre än den som redovisats under något av de fem närmast föregående räkenskapsåren får jämförelsebeloppet

ökas i relation till förhållandet mellan nettovinsten under detta räkenskapsår och den högsta nettovinst som redovisats under något av de fem närmast föregående räkenskapsåren. Det sammanlagda jämförelsebeloppet för samtliga aktier i bolaget får vid en sådan beräkning inte överstiga 50 procent av nettovinsten för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas.

Omfattar något av räkenskapsåren längre eller kortare tid än tolv månader skall det belopp bolaget lämnat i vinstutdelning på aktien och den nettovinst bolaget har redovisat jämkas vid beräkning av jämförelsebeloppet. Jämknings skall också ske om det nominella beloppet på aktien har satts ned eller om fondemission skett genom att nya aktier har getts ut.

**5 §** Jämförelsebeloppet får ökas med ett belopp som svarar mot sådan vidareutdelning från bolaget som anges i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning.

**6 §** Har en aktie enligt villkor i bolagsordningen rätt till utdelning som belöper på tidigare räkenskapsår får jämförelsebeloppet ökas med motsvarande belopp under förutsättning att detta villkor beslutats av bolagsstämman före ingången av år 1993.

**7 §** Har utdelning inte lämnats på en aktie för något av de fem närmast föregående räkenskapsåren, skall som jämförelsebelopp anses det jämförelsebelopp som beräknas för andra av bolaget utgivna aktier. Finns aktier av olika slag, beräknas jämförelsebeloppet för aktier av samma slag eller, om sådant jämförelsebelopp inte kan beräknas, som genomsnittet av jämförelsebeloppen på de aktier för vilka jämförelsebelopp kan beräknas.

Har bolaget inte lämnat utdelning för något av de fem närmast föregående räkenskapsåren, utgör jämförelsebeloppet 20 procent av nettovinsten för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas. Nettovinsten skall därvid fördelas med lika belopp på aktierna i bolaget.

**8 §** Har ett aktiebolag vid tidpunkten för beslut om utdelning inte aktier noterade på börs, får jämförelsebeloppet för en aktie beräknas som 20 procent av ett belopp motsvarande ett kapitalunderlag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget. Kapitalunderlaget beräknas med tillämpning av lagen (1994:000) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

**9 §** För en aktie i ett investmentföretag som avses i 2 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får jämförelsebeloppet beräknas som summan av den skattepliktiga utdelning på svenska och utländska aktier som företaget mottagit under det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas fördelat med lika belopp på antalet aktier i bolaget. Detsamma gäller för en aktie i förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket nämnda lag i dess lydelse intill utgången av år 1993.

10 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas även för utdelning på en andel i annan ekonomisk förening än sådan kooperativ ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna tillämpas dock inte i fråga om utdelning på förlagsinsatser i ekonomisk förening som betalats in till föreningen före den 1 januari 1994.

**Utdelning på aktier och andelar i fåmansföretag**

11 § För utdelning på en aktie eller en andel som omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller undantaget från skatteplikt i 3 § 1 mom. tredje stycket nämnda lag för ett jämförelsebelopp beräknat enligt andra stycket. Om det högsta av de jämförelsebelopp som gäller enligt denna lag i övrigt innebär ett lägre jämförelsebelopp skall dock undantaget gälla för detta belopp.

Jämförelsebeloppet utgörs av summan av dels ett belopp som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter multiplicerad med anskaffningskostnaden för aktien eller andelen beräknad enligt 3 § 12 mom. första stycket eller fjärde stycket 1 eller 2 lagen om statlig inkomstskatt, dels en femtedel av det belopp som svarar mot sparad utdelning.

**Övriga bestämmelser**

12 § Preliminär skatt enligt uppördslagen (1953:272) skall inte tas ut för inkomst för vilken skatteplikt föreligger på grund av denna lag.

13 § Med nettovinst avses i denna lag nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.

14 § Den som betalar ut utdelning skall i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av utdelningen som är skattepliktig enligt denna lag. Förhållanden som avses i 11 § skall dock inte beaktas.

Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalningen lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen) lämna uppgifter enligt första stycket. Värdepapperscentralen skall snarast lämna uppgifterna vidare till den som är registrerad som förvaltare.

Om utdelningen betalats ut före den 1 juli 1994 skall uppgift enligt första och andra styckena lämnas snarast efter denna tidpunkt.

Företag skall i sin självdeklaration avseende det beskattningsår för vilket utdelning lämnas under 1994 lämna de uppgifter som behövs för

bedömning av skattskyldighet för utdelning från företaget. Kan uppgift inte lämnas i självdeklarationen, skall uppgiften lämnas till skattemyndigheten före utgången av oktober 1994 eller, om utdelning lämnas därefter, inom en månad från utdelningsdagen.

15 § Föreligger särskilda skäl får Riksskatteverket efter ansökan av det utdelande företaget eller av aktie- eller andelsägare i företaget medge att jämförelsebeloppet för en aktie eller en andel beräknas till högre belopp än vad som följer av denna lag. Medgivandet får dock inte innefatta undantag från 11 §. Företaget och sökanden skall underrättas om beslutet.

Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

## 2.2 Förslag till lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs följande.

### Tillämpningsområde

1 § Vid tillämpning av 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas kapitalunderlaget enligt denna lag.

### Beräkning av kapitalunderlaget

2 § Kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1992. Vid beräkning av kapitalunderlaget beaktas även 9-11 §§.

3 § Som skuld tas upp 28 procent av

1. belopp som svarar mot avsättning till skatteutjämningsreserv,
2. uppskovsbelopp som avses i lagen (1990:655) om återföring av beskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och
3. belopp som har avsatts till ersättningsfond eller liknande fond.

4 § Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medgetts vid inkomsttaxeringen.

5 § Aktier och andelar i svenska dotterföretag skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget.

6 § Vid värderingen av andra tillgångar än som avses i 5 § skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,
2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,
3. inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,
4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag,
5. sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till anskaffningsvärden

beräknade enligt genomsnittsmetoden om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,

6. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

7. andel i handelsbolag tas upp till delägarens justerade ingångsvärde för andelen enligt 28 § lagen om statlig inkomstskatt,

8. andra tillgångar än som avses i punkterna 1-7 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

**7 §** Vid tillämpning av 6 § 4 får fastighet som förvärvats före utgången av år 1990 i stället anses förvärvad den 1 januari 1991. Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt anses motsvara viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet,
4. lantbruksenheter 100 procent av taxeringsvärdet.

Värdet enligt första stycket skall i skäligen mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 procent av detta värde. Jämförelsen skall avse marknadsvärdet på den egendom som omfattas av värderingen enligt första stycket.

**8 §** Vid tillämpning av 6 och 7 §§ avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

### **Justering av kapitalunderlaget**

**9 §** Har företaget gjort avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering får, i stället för vad som anges i 3 § 1, som skuld tas upp 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst skall återföras till beskattning vid 1995-2000 års taxeringar. Understiger avdraget för avsättning det avdrag som avses i 3 § 1 skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden däremellan.

**10 §** Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som svarar mot utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller i samband med likvidation, om utbetalning skett efter utgången av det räkenskapsår som avses i 2 §.

Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening skall minskas med belopp som svarar mot utbetalningar enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp, vid utskiftning i samband med likvidation eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser.

**11 §** Vinstutdelning som lämnats för det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1992, skall minska kapitalunderlaget. Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår skall minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Undantagen från skatteplikt för utdelning i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller inte vidareutdelning.

Med vidareutdelning avses utdelning som det utdelande företaget betalat med utdelning som företaget erhållit på aktie eller andel i en utländsk juridisk person och som inte beskattats i Sverige hos företaget. Lämnad utdelning skall anses i första hand ha betalats med sådan erhållen utdelning. Med vidareutdelning avses inte utdelning som lämnas av investmentföretag eller värdepappersfond som avses i 2 § 10 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna i denna lag tillämpas inte om det sammanlagda belopp som ett företag delar ut som vidareutdelning ett räkenskapsår understiger fem procent av den totala utdelning som företaget lämnat under samma räkenskapsår.

**2 §** Till utdelning som skall beskattas på grund av 1 § skall läggas utländsk källskatt som företaget erlagt och som belöper på den vidareutdelade utdelningen.

**3 §** Från tillämpning av 1 § undantas vidareutdelning av sådan utdelning som företaget erhållit och som

1. inte beskattats hos företaget på grund av bestämmelserna om näringsbetingat innehav i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller - om en prövning enligt nämnda moment inte skett - vid en sådan prövning inte skulle ha beskattats hos företaget, eller

2. är utdelning på näringsbetingat innehav som i sin tur består av utdelning som den utländska juridiska personen på grund av näringsbetingat innehav erhållit - direkt eller indirekt via en eller flera juridiska personer som i sin tur erhållit utdelningen på näringsbetingade innehav - från juridisk person som är underkastad sådan jämförlig inkomstbeskattning som avses i 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt, eller

3. avser vinst hos en utländsk juridisk person som har beskattats på grund av bestämmelserna i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

I fall som avses i första stycket 2 skall, om inte företaget yrkat annat, utdelning som företaget erhållit i första hand anses ha bestått av sådan utdelning från utländsk juridisk person som medför undantag från skatteplikt när den vidareutdelas, om sådan utdelning funnits tillgänglig hos den utländska juridiska person som lämnat utdelning till företaget.

**4 §** Understiger belopp som skulle ha beskattats på grund av 1-3 §§ sammanlagt 500 kronor för en skattskyldig, beskattas inte beloppet.

5 § Vid tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall intäkt som är skattepliktig enligt denna lag anses som sådan utländsk intäkt som anges i 1 § den nämnda lagen. Utländsk källskatt som erlagts av det utdelande företaget och som belöper på det skattepliktiga beloppet skall därvid anses ha erlagts av den skattskyldige.

I det fall skattskyldig enligt denna lag är ett företag som erhållit vidareutdelningen på näringsbetingat innehav har företaget, utöver avräkning av utländsk källskatt som avses i 2 § och som belöper på sådan vidareutdelning, genom avräkning rätt att enligt 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt motsvarande tio procent av den skattepliktiga vidareutdelningens bruttobelopp inklusive den på vidareutdelningen belöpande källskatten, om det utdelande företaget enligt nämnda lag skulle ha varit berättigad till sådan avräkning om inte skattebefrielse för utdelningen förelegat.

6 § Värdepappersfond som erhållit intäkt för vilken fonden är skattskyldig på grund av 1 och 2 §§ får från intäkten dra av ett belopp motsvarande den utländska källskatt som anges i 2 § multiplicerat med fyra. Värdepappersfond är inte berättigad erhålla avräkning av sådan utländsk skatt.

7 § Den som betalar ut utdelning skall i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av utdelningen som är skattepliktig enligt denna lag. I det skattepliktiga utdelningsbeloppet skall inräknas även belopp som avses i 4 §. Uppgift skall också lämnas om utländsk källskatt som belöper på vidareutdelningen.

Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalningen lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen) lämna uppgifter enligt första stycket. Värdepapperscentralen skall snarast lämna uppgifterna vidare till den som är registrerad som förvaltare.

Företag skall i sin självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för bedömning av skattskyldighet för utdelning från företaget. Kan uppgift inte lämnas i självdeklarationen, skall uppgiften lämnas till skattemyndigheten inom en månad från utdelningsdagen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas i fråga om vidareutdelning som blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige efter ikraftträdandet.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs att 46 § 1 mom., punkt 2 a av anvisningarna till 22 § och punkt 6 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) samt övergångsbestämmelsen till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 46 §

*1 mom.*<sup>1</sup> Underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring får - efter yrkande av den skattskyldige och med de begränsningar som anges i andra-fjärde styckena - dras av från den skattskyldiges inkomst.

Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Om förvärvskällan övergått till den skattskyldige från någon sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § får avdrag göras endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten.

Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Om förvärvskällan övergått till den skattskyldige från någon sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § får avdrag göras endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten.  
*Sistnämnda begränsning gäller dock inte om övergången skett genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv från förälder eller från far- eller morförälder.*

Avdrag medges inte

1. skattskyldig som någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet,

2. för underskott som belöper på kommanditdelägare eller sådan delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i vidare mån än som anges i 18 § tredje stycket,

3. i den mån avdrag för underskottet medgetts enligt 3 § 13 mom., 25 § 10 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

4. för underskott i förvärvskälla i vilken ingår privatbostadsfastighet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § sjunde stycket.

I fråga om förvärvskälla som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får avdrag

göras även efter den i andra stycket angivna tiden. Härvid gäller följande. Avdrag får med iakttagande av föreskrifterna i tredje stycket 2 och 3 göras i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Härvid beaktas även intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst.

### Anvisningar

#### till 22 §

2 a.<sup>2</sup> Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Avkastning på lagertillgång.

b) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

c) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i första stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

d) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

e) Vinst för fysisk person och dödsbo vid avyttring av andel i ekonomisk förening.

f) Utdelning, ränta och vinst på tillgångar som innehas av handelsbolag.

Bestämmelsen i första stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om innehavet av följande tillgångar inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten:

a. tillgångar för vilka skatteplikten är begränsad enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt och

b. utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i första stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

Om innehavet av tillgångar som avses i tredje stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i första stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

- den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

- hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt och på tillgångar som avses i tredje stycket b samt

- 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. första stycket 4 och åttonde stycket komstkatt. lagen om statlig inkomstskatt.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. första stycket 4 och åttonde stycket komstkatt. lagen om statlig inkomstskatt.
3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i tredje stycket a och b.
4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt denna anvisningspunkt.
5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

## till 32 §

6.<sup>3</sup> Värnpliktig tillkommande naturaförmåner, dagersättning och tillägg till sådan ersättning, befattningspenning, avgångsvederlag, utbildningspremie, utryckningsbidrag samt fälttraktamente skola icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. Utgående dagpenning utgör däremot skattepliktig intäkt.

Familjebidrag, vilket annorledes än såsom näringsbidrag utgår till värnpliktig, räknas icke till skattepliktig intäkt. Näringsbidrag utgör däremot skattepliktig intäkt och hänföres till den förvärvskälla bidraget avser. Familjebidrag anses tillkomma den värnpliktige, även om bidraget utbetalas till annan person. Det förhållandet att bidraget använts för bestridande av en vid inkomsttaxeringen i och för sig avdragsgill utgift, t.ex. ränta eller periodiskt understöd, skall icke föranleda, att avdrag vägras för utgiften i fråga.

Vad ovan i första och andra styckena sägs skall äga motsvarande tillämpning i fråga om annan personal vid försvarsmakten som avlönas enligt de för värnpliktiga gällande grunder, vapenfri tjänstepliktig, hemvärnspersonal och annan personal som frivilligt fullgör utbildning för att nå eller bibehålla kompetens för placering inom totalförsvaret, civilförsvarspliktig som inkallats till tjänstgöring enligt 12 § civilförsvarslagen (1960:74) och annan som avlönas enligt för värnpliktiga eller civilförsvarspliktiga gällande grunder.

*Förmån av fri kost eller förmån av fri hemresa som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands skall inte tas upp som skattepliktig intäkt.*

---

Denna lag<sup>4</sup> träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Om den skattskyldige yrkar det skall dock lagret vid 1992 och 1993 års taxeringar värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Om den skattskyldige yrkar det skall dock lagret vid 1992 - 1995 års taxeringar värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat föreskrivs i punkterna 2 och 3.

2. Den nya lydelsen av övergångsbestämmelsen till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

3. Den nya lydelsen av punkt 2 a av anvisningarna till 22 § tillämpas Prop. 1993/94:234 första gången vid 1996 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1541.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:1541.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1983:333.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1992:693.

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

Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup>

dels att punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1544) om ändring i dels lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, dels lagen (1993:1309) om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 10 och 13 mom., 3 § 1 och 12 mom., 7 § 4 och 8 mom., 22 § och 24 § 2 mom. samt punkterna 1, 7 och 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny bestämmelse, 3 § 12 a mom., och att det i övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall införas en ny punkt, 15, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

10 mom.<sup>2</sup> Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper för vilka hälften av realisationsvinsten enligt 3 § 1 mom. tredje stycket är undantagen från skatteplikt,

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

3. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som utslutande avser sådana instrument.

3. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som utslutande avser sådana instrument,

4. att som intäkt tas upp 1,2 procent för år räknat av värdet vid utgången av beskattningsåret på aktie eller andel i utländsk juridisk person om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktien eller andelen. Detta gäller dock inte aktie eller andel i sådan utländsk juridisk person för vilken vinsten skall beskattas enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 §

*kommunalskattelagen (1928:370) och inte heller när fråga är om näringsbetingat innehav av aktie eller andel i utländsk juridisk person som är underkastad sådan jämförlig beskattning som avses i 7 § 8 mom.*

Har företaget för beskattningsåret beslutat utdelning som överstiger ett gränsbelopp tas 40 procent av det överskjutande beloppet upp som intäkt. Understiger beslutad utdelning för beskattningsåret gränsbeloppet får skillnaden läggas till det för påföljande beskattningsår beräknade gränsbeloppet. Gränsbeloppet utgörs av summan av mottagen utdelning som är undantagen från skatteplikt samt 72 procent av det belopp som har beräknats enligt första stycket, om detta belopp är positivt.

Med beslutad utdelning jämställs utbetalning i samband med upplösning av företaget eller utbetalning av fusionsvederlag till den del utbetalningen överstiger tillskjutet kapital. I fråga om aktiebolag jämställs med beslutad utdelning också utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

Som intäkt tas i ett investmentföretag upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i första stycket 3. Avdrag medges inte mot denna intäkt. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första och andra styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som utslutande eller så gott som utslutande 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 dessa krav skall som intäkt ta upp ett belopp som svarar mot 30 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 och 3 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 40 procent av summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som utslutande eller så gott som utslutande 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 dessa krav skall som intäkt ta upp ett belopp som svarar mot 30 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 och 3 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 40 procent av summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången

av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1 och 3, sedan avdrag gjorts för *sådan intäkt som tagits upp enligt* andra stycket första meningen.

av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1 och 3, sedan avdrag gjorts för *sådant över-skjutande utdelningsbelopp som avses i* andra stycket första meningen.

Vad som föreskrivits i första stycket för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder. För värdepappersfonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 0,75 procent.

En värdepappersfond får göra avdrag för utdelning som fonden har beslutat för beskattningsåret till den del denna utdelning överstiger mottagen skattefri utdelning, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Som intäkt tas i en värdepappersfond upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i första stycket 3. Mot denna intäkt medges endast avdrag enligt föregående stycke. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första, sjätte och sjunde styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

13 mom.<sup>3</sup> 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, 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.

13 mom. 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. Utagsbeskattning 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.

### 3 §

1 mom.<sup>4</sup> Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att

hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad, lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370), statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,

3. andelar i svensk värdepappersfond,

4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom.,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket.

b) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i tredje stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

c) Vinst vid avyttring av andelar i sådan bostadsförening respektive aktier i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom.

Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i 12 mom. att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst.

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om innehavet av följande tillgångar inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten:

a. tillgångar för vilka skatteplikten är begränsad enligt bestämmelserna i detta moment och

b. utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

Om innehavet av tillgångar som avses i sjätte stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i tredje stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

- den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

- hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt detta moment och på tillgångar som avses i sjätte stycket b samt

- 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt detta moment.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. åttonde stycket.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom. första stycket 4 och åttonde stycket.

3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i sjätte stycket a och b.

4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt detta moment.

5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

Av lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår

att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Till intäkt av kapital räknas inte heller ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller annan försäkring som avses i 9 § andra stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

12 mom.<sup>5</sup> Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket. Som utdelning behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i bolaget.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall 70 procent av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i första-tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. *I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första-tredje styckena följande.*

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990 beräknat

Bestämmelserna i första-tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. *Vid tillämpningen av första-tredje styckena gäller följande.*

1. Som anskaffningskostnad för aktie som förvärvats före ingången av år 1992 får tas upp kapital-

enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

2. Anskaffningskostnaden får - om den inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 - räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

underlaget i bolaget enligt lagen (1994:000) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget.

Om den skattskyldiges make eller - såvitt gäller skattskyldig under 18 år - förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första-tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknings enligt fjärde stycket 2 inte medges. *Vid tillämpning av bestämmelserna i tredje stycket på aktier eller andelar skall vid 1995 års taxering värdering enligt fjärde stycket 1 inte medges om avyttring skett till närstående eller om företaget har upplösts genom likvidation.*

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknings enligt fjärde stycket 2 inte medges.

*12 a mom. Vid tillämpning av 12 mom. första stycket får till anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna läggas 10 procent av ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691)*

om socialavgifter och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret. Löneunderlaget fördelas med lika belopp på aktierna eller andelarna i företaget.

Vid tillämpning av första stycket gäller följande.

1. Anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna får inte beräknas enligt 12 mom. fjärde stycket 1.

2. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av lönebidrag e.d. får inte heller beaktas.

3. Den skattskyldige skall för året före beskattningsåret ha erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter från företaget eller dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger 150 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det belopp som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

4. Ökningen av det belopp som får tas upp som intäkt av kapital får inte överstiga sådan ersättning till den skattskyldige som avses i 3.

*Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern.*

## 7 §

4 mom.<sup>6</sup> Akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna, sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond, regleringsförening som avses i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regionalt utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag har fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådant regionalt utvecklingsbolag, regleringsförening som avses i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att utge permitteringslönersättning, bolag eller annan juridisk person som avses i lagen (1984:1009) om beslutanderätt för bolag eller annan juridisk person med uppgift att lämna permitteringslönersättning, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Bryggeristiftelsen, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för in-

Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Bryggeristiftelsen, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för in-

dustriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, handelsprocedurrådet, Jernkontoret och SIS - Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin - PROTEKO, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, Stiftelsen Småföretagsfonden, Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet - SUN, Stiftelsen Sveriges Nationaldag, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Aktiebolag Tiptjänst och Aktiebolaget Trav och Galopp

dustriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, handelsprocedurrådet, Jernkontoret och SIS - Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin - PROTEKO, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, *Stiftelsen samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg respektive Lund*, Stiftelsen Småföretagsfonden, Stiftelsen för samverkan mellan Lunds universitet och näringslivet - SUN, Stiftelsen Sveriges Nationaldag, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Aktiebolaget Tiptjänst och Aktiebolaget Trav och Galopp

frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

Vad som sägs i 6 mom. tredje och femte styckena har motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse som avses i detta moment.

8 mom.<sup>7</sup> Svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i *utländskt bolag* som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet *under förutsättning att*

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

*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, och

b) den inkomstbeskattning som *det utländska bolaget* är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.

8 mom. *Svenskt företag* är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i *utländsk juridisk person under förutsättning att innehavet av den utländska aktien eller andelen är ett kapitalplaceringsinnehav eller ett näringsbetingat innehav.*

*För att utdelning på näringsbetingat innehav skall vara skattebefriad skall den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Vid jämförelsen skall utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringsinnehav anses utgöra inkomst som skall beskattas enligt denna lag. Vidare skall bortses från bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.*

*Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara näringsbetingat om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och*

*det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i den utländska juridiska personen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i den utländska juridiska personen eller*

*innehavet av aktierna eller andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.*

*Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara ett kapitalplaceringsinnehav om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och inte heller skall anses vara näringsbetingade.*

*Med svenskt företag avses i detta moment svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond.*

*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.*

#### 22 §<sup>8</sup>

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt bolag till svenskt företag i fall som avses i 7 § 8 mom. a.

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt bolag till svenskt företag i fall då innehavet är näringsbetingat.

#### 24 §

2 mom.<sup>9</sup> Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse

2 mom. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse

av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det *bolag eller den ekonomiska förening* som givit ut instrumentet upplöses genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). *Avyttring anses också föreligga om ett finansiellt instrument som givits ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening förlorar sitt värde genom att det företag som givit ut instrumentet försätts i konkurs.* Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. 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 punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

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 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, 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.

av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det *företag* som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller genom fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 kap. 1 eller 2 § bankaktiebolagslagen (1987:618). *Ett finansiellt instrument som givits ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening anses dock avyttrat när företaget försätts i konkurs.* Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det *företag som givit ut det träder* i likvidation. Med avyttring jämställs också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. 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 punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

---

1. Denna lag<sup>10</sup> träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första

gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 2-14.

gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 2-15.

7. För företag med beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1994 tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 10 mom. första stycket 2 och fjärde stycket för den del av beskattningsåret som avser tiden före ikraftträdandet.

*Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 2 § 10 mom. andra stycket vid 1995 års taxering eller, om företaget inte taxeras då, vid 1996 års taxering skall gränsvärdet*

*a. ökas med ett belopp som motsvarar företagets eget kapital enligt fastställd balansräkning för det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1991 eller, om företaget inte taxerades då, år 1992 till den del detta belopp överstiger tillskjutet kapital och utdelning som beslutats för nämnda räkenskapsår,*

*b. minskas med utbetalning till aktieägaren enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden efter det räkenskapsår som avses i a och före det första räkenskapsår för vilket taxering skedde enligt de nya föreskrifterna, samt*

*c. minskas med utdelning från företaget vilken beslutats för räkenskapsår som infallit efter det räkenskapsår som avses i a och före det första räkenskapsår för vilket taxering skedde enligt de nya föreskrifterna till den del utdelningen överstigit av företaget mottagen skattepliktig utdelning.*

*De avgående posterna enligt föregående stycke b och c får tillsammans inte överstiga posten a i samma stycke. Bestämmelserna i föregående stycke gäller endast om företaget var investmentföretag vid utgången av det räkenskapsår som avses i samma stycke a.*

8. Punkterna 3 och 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1991:1833) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

8. Punkterna 3 och 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1991:1833) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

skall alltjämt gälla. I enlighet med punkt 3 av nämnda övergångsbestämmelse skall för taxeringsåret 1995 de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om skatteplikt för vinst respektive avdragsrätt för förlust på svenska aktier e. d. tillämpas på fem sjättedelar av vinsten respektive förlusten.

skall alltjämt gälla. I enlighet med punkt 3 av nämnda övergångsbestämmelse skall för taxeringsåret 1995 de nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. om skatteplikt för vinst respektive avdragsrätt för förlust på svenska aktier e. d. tillämpas på fem sjättedelar av vinsten respektive förlusten. *För taxeringsåret 1995 gäller dock att de nya föreskrifterna skall tillämpas på hela realisationsförlusten på sådan andel i värdepappersfond som avses i 27 § 6 mom. under förutsättning att mottagen ersättning för den vid avyttringen upplupna inte förfallna avkastningen behandlas som ränteintäkt enligt de nya föreskrifterna om räntekompensation i 3 § 6 mom.*

*15. Har verksamheten i en förvärvskälla i ett handelsbolag avslutats under ett beskattningsår för vilket taxering skett år 1994 eller tidigare gäller föreskrifterna i 3 § 13 mom. i dess äldre lydelse t.o.m. 1997 års taxering.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 2-8.

2. Vid 1995 års taxering skall intäkt som avses i 2 § 10 mom. första stycket 4 tas ut med 2,4 procent för år räknat för den del av beskattningsåret som löper från och med den 1 juli 1994.

3. De nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. nionde stycket 2 tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

4. Vid beräkning av sparad utdelning till och med utgången av år 1993 får äldre föreskrifter i 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar.

5. För regionala utvecklingsfonder tillämpas vid 1995 och 1996 års taxeringar äldre föreskrifter i 7 § 4 mom.

6. Vid 1995 års taxering tillämpas 7 § 8 mom. i dess lydelse vid utgången av år 1993 för utdelning som uppburits senast den 31 december 1993.

7. I fråga om utdelning som uppburits före ikraftträdandet skall det i 7 § 8 mom. tredje stycket beträffande näringsbetingat innehav uppställda kravet att innehavet betingas av verksamhet, som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, anses vara uppfyllt om det görs sannolikt att nämnda omständigheter föreligger.

8. I fråga om utdelning som lämnas under år 1994 tillämpas bestämmelserna i 7 § 8 mom. i dess äldre lydelse vid prövning enligt punkten 2 a femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. åttonde och nionde styckena denna lag huruvida utdelningen skulle ha beskattats hos värdepappersfonden.

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

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1990:651.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

Härigenom föreskrivs att 10 § uppbördslagen (1953:272)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

10 §<sup>2</sup>

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader, som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) och för vilken rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i nämnda punkt, endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

På ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa för vilken rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum. I den mån ersättning för ökade levnadskostnader under tjänsteresa utgår för längre tid än två år på en och samma ort skall dock preliminär A-skatt beräknas på hela ersättningen såvida inte skattemyndigheten på ansökan av den som betalar ut ersättningen beslutar att vad som sägs i första meningen i detta stycke skall gälla även för viss längre tid än två år.

I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen angivna beloppet.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas preliminär A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp. I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

- a) familjebidrag till den som tjänstgör inom totalförsvaret;
- b) ränta eller utdelning som tillkommer en annan juridisk person än svenskt dödsbo eller en fysisk person som inte är bosatt i Sverige;
- c) ränta eller utdelning som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige;

d) ränta på förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan inte uppgår till 1 000 kronor;

e) ränta på konto för klientmedel;

f) ränta som ingår i belopp som redovisats enligt 3 kap. 22 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter;

g) utdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning;

g) ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring; eller

h) förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnad för sådan resa.

h) ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring; eller

i) förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnad för sådan resa.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1993/94:152.

## 2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs att övergångsbestämmelsen till lagen (1992:694) om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Denna lag<sup>1</sup> träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. De äldre föreskrifterna får tillämpas vid 1992 och 1993 års taxeringar om den skattskyldige vid samma taxering yrkar i enlighet med ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) att lagret skall värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

### *Föreslagen lydelse*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. De äldre föreskrifterna får tillämpas vid 1992 - 1995 års taxeringar om den skattskyldige vid samma taxering yrkar i enlighet med ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) att lagret skall värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1992:694.

Härigenom föreskrivs att i fråga om kupongskattelagen (1970:624)<sup>1</sup> dels att 12 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny bestämmelse, 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*9 a §*

*Sådan återbetalning som avses i 9 § får, utöver vad som sägs där, ske beträffande utdelning på fondandelsbevis för vilken utredning om skattskyldighet överlämnats inom tre månader efter det preskription inträtt för fordran avseende utdelningen.*

12 §<sup>2</sup>

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9-11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaltaren. Är fråga om utdelning på andel i värdepappersfond gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9-11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaringsinstitutet. Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när förvaringsinstitutet begär det, av den som registreringen avser enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Fondbolaget är skyldigt att omedelbart lämna förvaringsinstitutet upplysning om förhållan-

Vid förvaltarregistrering enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9-11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaltaren. Är fråga om utdelning på andel i värdepappersfond gäller bestämmelserna i 7 §, 8 § första och andra styckena, 9-11, 20 samt 22 §§ denna lag om värdepapperscentralen i stället förvaringsinstitutet. Uppgift enligt 7 § första stycket skall lämnas på sätt som föreskrivs i 7 § andra stycket i samband med registreringen av andelsinnehavet samt i övrigt när förvaringsinstitutet begär det, av den som registreringen avser enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Fondbolaget är skyldigt att omedelbart lämna förvaringsinstitutet upplysning om förhållan-

de som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt.

de som är av betydelse för frågan om innehållande av kupongskatt.  
*Om utdelning på andel i värdepappersfond inte betalats ut på grund av att andelsägaren inte registrats skall skatt inte innehållas före utbetalning av utdelning.*

Värdepapperscentralen skall vid redovisning enligt 8 § lämna uppgift till beskattningsmyndigheten om förvaltning enligt 3 kap. 10 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen, 3 kap. 10 § andra stycket första meningen försäkringsrörelselagen eller 3 kap. 11 § första stycket bankaktiebolagslagen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:463.

Härigenom föreskrivs att 1 och 7 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 §<sup>1</sup>

Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

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

har han - med den inskränkning som följer av 2 § - genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4-13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlægga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.

Kan ett svenskt företag vid provning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som *det utländska bolaget* är *underkastat* är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings brutobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

Kan ett svenskt företag vid provning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som *den utländska juridiska personen* är *underkastad* är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings brutobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

7 §<sup>2</sup>

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomst av tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomst av kapital) beräknas var för sig. Den statliga respektive kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst). Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid tillämpningen av första stycket skall, i de fall då skattskyldig erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), sådan reduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Om skattskyldig har att erlägga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet skall reduktionen av statlig fastighetsskatt enligt första meningen anses ha skett från statlig fastighetsskatt som hänför sig till privatbostad i utlandet med så stor del som den statliga fastighetsskatten på privatbostad i utlandet utgör av det sammanlagda beloppet av statlig fastighetsskatt före sådan reduktion.

I de fall då skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har att betala avkastningsskatt som tas ut på skatteunderlag som beräknas enligt bestämmelserna i 3 § första och femte styckena samma lag skall följande gälla. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst.

*Spärrbeloppet skall alltid anses uppgå till minst 100 kronor.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1561.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:943.

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

Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 27 § lagen (1990:325) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 3 kap. 27 §<sup>1</sup>

Kontrolluppgift om utdelning och innehav skall lämnas av

1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618),

2. förvaringsinstitut som avses i 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder och som utbetalt utdelning på andel i svensk värdepappersfond,

3. fondbolag som avses i 1 § lagen om värdepappersfonder och som förvaltar svensk värdepappersfond,

4. den som utbetalt utdelning från utländsk juridisk person, om utdelningen utbetalats genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolags försorg,

5. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

*Kontrolluppgift om utdelning skall lämnas av annat svenskt aktiebolag än som avses i första stycket 1 och svensk ekonomisk förening. Kontrolluppgift skall dock inte lämnas om företaget är fåmansföretag.*

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som, i fall som avses i första stycket 3 om utdelningen inte är skattefri enligt punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt samt i fall som avses i första stycket 4 och 5, är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

a) fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

b) fysisk person som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av aktie eller andel i värdepappersfond eller utländsk juridisk person eller utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper.

Kontrolluppgift enligt *andra* stycket a skall ta upp utbetald utdelning till den del den är skattepliktig och avdragen preliminär skatt. Kontrolluppgift enligt *andra* stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Kontrolluppgift enligt *tredje* stycket a skall ta upp utbetald utdelning till den del den är skattepliktig och avdragen preliminär skatt. *Kontrolluppgift om utdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen. Sådan kontrolluppgift skall lämnas även om utdelningen understiger 500 kronor.* Kontrolluppgift enligt *tredje* stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Beträffande vidareutdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning skall dock kontrolluppgift lämnas första gången vid 1996 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1564.

2.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs att 9, 11 och 13 §§ lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

9 §<sup>1</sup>

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4-6 §§,

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, eller

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.

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 § 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.

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 punkt 1 a tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen 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.

## 11 §

*Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer* kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

Har en ersättningsfond övertagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen.

*Skattemyndigheten* kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

1. att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget är dess helägda dotterföretag, eller

2. att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

## 13 §

Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 6 § samt 9 § tredje och femte styckena får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas.

Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 9 § tredje och femte styckena samt 11 § får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1569.

Härigenom föreskrivs att 3 och 5 §§ lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

3 §

Ett positivt fördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med *en procentenhet* multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag.

Ett negativt fördelningsbelopp utgörs av *denna räntesats* multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

Ett positivt fördelningsbelopp utgörs av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med *tre procentenheter* multiplicerad med ett positivt fördelningsunderlag.

Ett negativt fördelningsbelopp utgörs av *statslåneräntan vid nämnda tidpunkt ökad med en procentenhet* multiplicerad med ett negativt fördelningsunderlag.

5 §

Positiv räntefördelning medges endast i den mån det justerade resultatet enligt 7 § är positivt. Positivt fördelningsbelopp som inte kan utnyttjas förs vidare till det följande beskattningsåret (sparat fördelningsbelopp). Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

Positiv räntefördelning medges endast i den mån det justerade resultatet enligt 7 § är positivt. Positivt fördelningsbelopp som inte kan utnyttjas förs vidare till det följande beskattningsåret (sparat fördelningsbelopp). *Mot-svarande gäller i den mån den skattskyldige yrkar att räntefördelning inte skall ske.* Uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

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

Prop. 1993/94:234

Häri genom föreskrivs att 2 och 4 §§ lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 2 §

Avsättning till periodiseringsfond för ett beskattningsår bildar en särskild fond.

Juridisk person som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaper. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna.

I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna. *Avsättningen görs i bokslutet för det räkenskapsår (avsättningsåret) som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår (beskattningsåret). Avdrag medges redan vid taxeringen för beskattningsåret även om taxeringen för avsättningsåret sker vid en senare taxering.*

#### 4 §

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår *då avsättningen gjordes.*

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår *för vilket avdrag medgetts.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Härigenom föreskrivs att 2, 4, 7 och 12 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet samt övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 §

Har avdrag medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt 3 § 13 mom. andra stycket, 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges inte avdrag enligt denna lag för motsvarande belopp.

Har avdrag medgetts enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller enligt 3 § 13 mom. andra stycket, 25 § 10 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, medges inte avdrag enligt denna lag för motsvarande belopp.

Bestämmelser om rätt till avdrag när en förvärvskälla upphör finns i 3 § 13 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

4 §

Ett förlustföretag skall anses ha omfattats av en *ägarförändring* om ett företag (*den nya ägaren*) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget.

En ägarförändring skall även anses ha skett om ett förlustföretag eller ett moderföretag till ett sådant företag fått bestämmande inflytande över ett annat företag (*det nya dotterföretaget*).

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620) eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620) eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). *Ett utländskt bolag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget*

*om detta varit ett svenskt aktiebolag.*

7 §

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 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618) eller 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619). Med vederlag avses i detta fall fusionsvederlag. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

Första-fjärde styckena gäller i tillämpliga delar även om ett förlustföretag utgjort överlåtande företag i en sådan fusion som anges i 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618). Med kostnad avses i detta fall fusionsvederlag. Med ny ägare avses det övertagande företaget.

12 §

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) eller enligt 11 kap. föreningsbankslagen (1987:620) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen 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 punkt 1 a av anvisningarna till

22 § kommunalskattelagen (1928:370), 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 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 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om annat inte följer av andra-fjärde styckena.

Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om ägarförändringar, fusioner, ombildningar och övertaganden som skett före lagens ikraftträdande och för skattskyldiga som försatts i konkurs före ikraftträdandet.

Bestämmelserna i 7 § andra stycket tillämpas endast i fråga om kapitaltillskott som skett efter den 8 november 1993.

Bestämmelserna om ackord i 11 § tillämpas första gången vid 1994 års taxering om den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta erhållit ackord efter den 8 november 1993.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om annat inte följer av andra-sjätte styckena.

*Om inkomsterna i ett dödsbo vid 1994 års taxering beskattas hos delägarna och det uppkommit underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet medges dödsboet avdrag i motsvarande förvärvskälla vid 1995 års taxering eller, om dödsboet inte taxeras då, vid 1996 års taxering. Avdrag medges med ett*

*belopp motsvarande summan av delägarnas underskott i förvärvskällan vid 1994 års taxering. Vid nu sagts gäller inte om förvärvskällan har upphört eller dödsboet har skiftats före den 1 januari 1994.*

*Om en dödsbodelägare yrkar det medges i stället avdrag enligt 3 § 13 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I sådant fall minskas avdraget för dödsboet i motsvarande mån.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Den nya lydelsen av 4 § tillämpas dock endast i fråga om ägarförändringar som skett efter ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 10 § och bilaga 1 till lagen (1957:262) om allmän energiskatt<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

10 §<sup>2</sup>

Skatten för år 1994 tas ut, om inte annat sägs i andra stycket, med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. För tiden efter utgången av år 1994 och fram till och med år 1998 skall skatten tas ut med belopp som omräknas enligt 16 §. Därefter skall skatten tas ut med de belopp som gäller vid utgången av år 1998. I fall som avses i 8 § första stycket 3 tas dock skatten ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan skatt på gasol som används för drift av motorfordon och annan gasol.

För bränsleblandningar för vilka skatt skall tas ut enligt denna lag skall skatt dock inte tas ut för den del av blandningen som består av vegetabiliska eller animaliska fetter eller oljor eller metyl- eller etylestrar av fettsyror från sådana fetter eller oljor. För blandningen i övrigt tas skatten ut med belopp som gäller för oljeprodukter.

För oljor får volymen räknas om till 50° C om temperaturen överstiger 70° C när skattskyldigheten inträder.

*Till miljöklass 1 hör oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 285° C vid 95 procent destillat, en densitet mellan 800 och 820 kilogram per kubikmeter vid 15° C och som innehåller högst 0,001 viktprocent svavel och högst 5 volymprocent aromatiska kolväten. Sådana oljor får inte innehålla klart mätbara polycykliska aromatiska kolväten och måttet på den naturliga tändvilligheten (cetanindex) får inte understiga 50.*

*Till miljöklass 2 hör till miljöklass 1 inte hänförliga oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 295° C vid 95 procent destillat, en densitet mellan 800 och 820 kilogram per kubikmeter vid 15° C och som innehåller högst 0,005 viktprocent svavel och högst*

20 volymprocent aromatiska kolväten. Halten polycykliska aromatiska kolväten får inte överstiga 0,1 volymprocent och måttet på den naturliga tändvilligheten (cetanindex) får inte understiga 47.

Till miljöklass 3 hör övriga oljor.

Miljöklass för bränsle som avses i andra stycket bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper.

*Nuvarande lydelse***Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas**

Tulltaxenr	Bränsle	Skattebelopp
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	239 kr per ton
ur 27.10 eller ur 38.14	Fotogen, motorbrännolja och eldningsolja samt andra oljeprodukter, med undantag för smörjolja och smörjfetter som inte används för energialstring, <i>tillhöriga miljöklass 1 miljöklass 2 miljöklass 3</i>	5 kr per m <sup>3</sup> 302 kr per m <sup>3</sup> 562 kr per m <sup>3</sup>
ur 27.11	Naturgas	182 kr per 1000 m <sup>3</sup>
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för a) drift av motorfordon b) annat ändamål än drift av motorfordon	88 öre per liter 109 kr per ton

*Föreslagen lydelse***Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas**

Tulltaxenr	Bränsle	Skattebelopp
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	239 kr per ton
ur 27.10 eller ur 38.14	Fotogen, motorbrännolja och eldningsolja samt andra oljeprodukter, med undantag för smörjolja och smörjfetter som inte används för energialstring	562 kr per m <sup>3</sup>
ur 27.11	Naturgas	182 kr per 1000 m <sup>3</sup>
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för a) drift av motorfordon b) annat ändamål än drift av motorfordon	88 öre per liter 109 kr per ton

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

- <sup>1</sup> Lagen omtryckt 1984:994.
- <sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:1508.
- <sup>3</sup> Senaste lydelse 1993:1508.

## 2.16 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter

Prop. 1993/94:234

Härigenom föreskrivs att 5 och 5 a §§ lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Förslagen lydelse*

#### 5 §<sup>1</sup>

Dieseloljeskatten för år 1994 tas ut med 1 300 kronor per kubikmeter. För tiden efter utgången av år 1994 och fram till och med år 1998 skall skatten tas ut med belopp som omräknas enligt 5 a §. Därefter skall skatten tas ut med det belopp som gäller vid utgången av år 1998. Skatt skall dock inte tas ut för den del av bränslet som består av vegetabiliska eller animaliska fetter eller oljor eller metyl- eller etylestrar av fettsyror från sådana fetter eller oljor.

Dieseloljeskatten för år 1994 tas ut för oljeprodukter tillhöriga miljöklass 1 med 743 kronor per kubikmeter, miljöklass 2 med 1 040 kronor per kubikmeter och miljöklass 3 med 1 300 kronor per kubikmeter. För tiden efter utgången av år 1994 och fram till och med år 1998 skall skatten tas ut med de belopp som omräknas enligt 5 a §. Därefter skall skatten tas ut med det belopp som gäller vid utgången av år 1998. Skatt skall dock inte tas ut för den del av bränslet som består av vegetabiliska eller animaliska fetter eller oljor eller metyl- eller etylestrar av fettsyror från sådana fetter eller oljor.

*Till miljöklass 1 hör oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 285° C vid 95 procent destillat, en densitet mellan 800 och 820 kilogram per kubikmeter vid 15° C och som innehåller högst 0,001 viktprocent svavel och högst 5 volymprocent aromatiska kolväten. Sådana oljor får inte innehålla klart mätbara polycykliska aromatiska kolväten och måttet på den naturliga tändvilligheten (cetanindex) får inte understiga 50.*

*Till miljöklass 2 hör till miljöklass 1 inte hänförliga oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 295° C vid 95 procent destillat, en densitet mellan 800 och 820 kilogram per kubikmeter vid 15° C och som innehåller högst 0,005 viktprocent svavel och högst*

20 volymprocent aromatiska kolväten. Halten polycykliska aromatiska kolväten får inte överstiga 0,1 volymprocent och måttet på den naturliga tändvilligheten (cetandin-dex) får inte understiga 47.

Till miljöklass 3 hör övriga oljor.

Miljöklass för bränsle bestäms med ledning av hela bränsleblandningens egenskaper.

#### 5 a §<sup>2</sup>

Skatten för vart och ett av kalenderåren 1995 t. o. m. 1998 skall tas ut med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar *det* i 5 § angivna *skattebeloppet multiplicerat* med *det* jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober månad året före det år beräkningen avser och i oktober 1993.

Regeringen fastställer före november månads utgång *det* omräknade *skattebelopp* som enligt denna lag skall tas ut för påföljande kalenderår. *Beloppet* avrundas till hela kronor.

Skatten för vart och ett av kalenderåren 1995 t. o. m. 1998 skall tas ut med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar *de* i 5 § angivna *skattebeloppen multiplicerade* med *de* jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober månad året före det år beräkningen avser och i oktober 1993.

Regeringen fastställer före november månads utgång *de* omräknade *skattebeloppen* som enligt denna lag skall tas ut för påföljande kalenderår. *Beloppen* avrundas till hela kronor.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1510.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:1510.

Riksdagen fattade under hösten 1993 beslut om ändringar i företagsbeskattningen (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 och bet. 1993/94:SkU16, rskr. 1993/94:108 och 110, SFS 1993:1541 m.fl.). Genom detta beslut avskaffas dubbelbeskattningen av utdelade bolagsinkomster. Det sker genom att utdelningar undantas från skattskyldighet hos mottagaren. För i bolaget kvarhållna inkomster lindras dubbelbeskattningen genom att hälften av en reavinst vid avyttring av aktierna undantas från beskattning.

Regeringen överlämnade den 23 december 1993 en skrivelse till riksdagen i vilken aviserades kommande förslag till vissa ändringar i kapitalbeskattningen (skr. 1993/94:132). Förslagen kompletterar de redan beslutade regelförändringarna. Syftet med förslagen är bl.a. att motverka oönskad skatteplanering samt att undanröja vissa incitament för ett i samhällsekonomiskt avseende irrationellt beteende. De i skrivelsen aviserade förändringarna föreslås gälla fr.o.m. den 1 januari 1994.

Skrivelsen omfattar förslag till förändringar avseende beskattningen av delägare i fåmansföretag och en viss åtstramning av de skatteregler som gäller för utdelning som lämnas under år 1994. En annan fråga rör en övergångsbestämmelse avseende beskattningen av investmentföretag. Förslag till reglering i dessa frågor har tagits fram inom Finansdepartementet och presenterats i promemorian Beskattning av utdelning och fåmansföretag (Ds 1994:26).

En annan fråga som berörs i skrivelsen är den s.k. JIK-metoden (Justering av Ingångsvärdet med Kvarhållen inkomst). Den är avsedd att tillämpas vid beräkning av reavinst vid avyttring av aktier och innebär en beskattning av aktievinster som grundas på i bolaget orealiserade inkomster och förväntningsvärden. Företagsskatteutredningen (Fi 1992:11) har avlämnat ett betänkande vari en modell för JIK-metoden presenteras för aktier i onoterade bolag (SOU 1994:13 JIK-metoden, m.m.). I betänkandet presenteras även en reglering avseende utdelning från ett svenskt företag som betalas med utdelning på utländska aktier.

Betänkandet och promemorian har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 406/94 och 700/94). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*.

Remissinstansernas inställning till JIK-metoden är blandad. De har allmänt vitsordat metodens teoretiska förtjänster men samtidigt pekat på ett antal problem. En frågeställning som särskilt har framhållits är att utredningen inte har haft möjlighet att ta ställning till om metoden lämpar sig för aktier i börsnoterade bolag. Med hänsyn till remissopinionen har regeringen funnit att JIK-metoden bör utredas vidare. Något förslag i denna del presenteras således inte i propositionen.

De förslag som läggs fram i denna proposition behandlar en viss åtstramning av de skatteregler som gäller för utdelning som lämnas under år 1994. Vidare behandlas vissa förändringar avseende beskattningen av ägare i fåmansföretag samt en övergångsreglering för investmentföretag.

En annan fråga som tas upp är beskattningen av vidareutdelning av mottagen utdelning på utländska aktier och andelar.

Förslag lämnas även avseende utökad möjlighet till kvittning vid generationsskiften. Till grund för förslaget ligger promemorian Kvittning och Generationsskiften som har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 894/94).

Utöver dessa frågor behandlas vissa förmånsskattefrågor avseende svensk FN-personal m.fl. En annan fråga är skattskyldigheten för de regionala utvecklingsbolagen och de s.k. Teknikbrostiftelserna.

Slutligen föreslås att miljödifferenteringen av den allmänna energiskatten på bränslen överförs till en motsvarande differentiering av dieseloljeskatten.

Svenska Shell har i skrivelser till regeringen påtalat att den förmånligare beskattningen av oljor som tillhör miljöklass 1 och 2 endast bör omfatta dessa produkters användning som fordonsbränsle. Statens naturvårdsverk har avgivit yttrande över Svenska Shells skrivelser. Utformningen av författningsförslagen har skett i samråd med Riksskatteverket.

Regeringen ser det som särskilt angeläget att stimulera nyföretagandet. I höstas remissbehandlades en promemoria med förslag om ett särskilt riskkapitalavdrag. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 3614/93). Förslaget, som i stora drag innebär att avdrag medges vid förvärv av nyemitterade aktier i onoterade industriföretag, har fått ett blandat mottagande. Ett flertal remissinstanser ifrågasätter om ett sådant system över huvud taget bör införas. Andra framhåller att bidrags- eller skatteincitamenten måste förstärkas väsentligt om de avsedda effekterna skall uppnås. Flera remissinstanser, bl.a. Industriförbundet, anser däremot att man bör avvakta effekterna på riskkapitalförsörjningen av de nyligen genomförda lättnaderna i dubbelbeskattningen.

Genom borttagande av dubbelbeskattningen av bolagsinkomster undanröjs merbeskattningen av riskkapitalet. Därmed skapas - genom generella regeländringar - avsevärt bättre möjligheter än tidigare även för de små och medelstora företagen att attrahera det kapital som behövs för tillväxt och förnyelse. Betydelsen av detta kan enligt regeringens uppfattning knappast överskattas. Frågan om införandet av ett särskilt riskkapitalavdrag för investeringar i onoterade industriföretag eller andra särskilda skattestimulanser bör därför anstå i avvaktan på en utvärdering av den nyligen genomförda företagsskatteformen.

I prop. 1993/94:50 diskuterades möjligheterna till avdrag för förluster som inte motsvaras av tidigare beskattade vinster, t.ex. därför att säljaren av värdepapper inte beskattas för reavinst (s. 184). Ett annat exempel är de förluster som köpare av ett aktiebolag med beskattade vinstmedel kan få om de säljer aktierna sedan utdelning skett. Frågan om rätten till avdrag för reaförluster behandlades i prop. 1989/90:110 s. 393. Jfr också Lagrådets yttrande (prop. 1989/90:110 Del 2 s. 130 f.). I prop.

1993/94:50 hänvisades till att frågan om rätt till avdrag för förlust i vissa fall övervägdes inom Företagsskatteutredningen. Utredningens betänkande kom i huvudsak att behandla JIK-metoden. Eftersom denna metod innebär att anskaffningsvärdet på aktien minskar med utdelade belopp behövdes inte någon särskild reglering för rätten till avdrag för förluster. I och med att JIK-metoden inte införs nu bör utredas i vilken omfattning det är nödvändigt att närmare reglera rätten till avdrag för förluster.

### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 24 mars 1994 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*.

Lagrådet har föreslagit vissa förtydliganden av lagtexten. Regeringen har i propositionen väsentligen har följt Lagrådets förslag. I förhållande till lagrådsremissen har också gjorts vissa andra ändringar av lagtexten, huvudsakligen av redaktionell karaktär.

Lagrådet har i sitt yttrande konstaterat att även om förslagen i sak inte är särskilt omfattande innehåller förslagen tre nya lagar av ganska stor omfattning och dessutom ett stort antal lagändringar i övrigt. Lagrådet har erinrat om att regelsystemet kritiserades redan i samband med skattereformen hösten 1993 (prop. 1993/94:50 s. 426 f.) på grund av dess komplexitet. Enligt Lagrådet komplicerar det framlagda förslaget det redan mycket komplicerade regelsystemet. Lagrådet har därför funnit anledning att åter betona vikten av att förenklingsaspekten åtminstone i framtiden beaktas i högre grad än hittills vid utformningen av lagstiftningen på det aktuella området. Enligt Lagrådets uppfattning måste det nämligen starkt ifrågasättas om systemet som helhet efter de senaste reformerna är acceptabelt med hänsyn till de krav på enkelhet vid tillämpningen som måste vara uppfyllt för att systemet skall fungera i praktiken.

Med anledning av Lagrådets kritik vill regeringen framhålla följande. Ett väsentligt inslag i prop. 1993/94:50 avsåg förändringar i de skatteregler som gäller för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Syftet var att förbättra situationen för fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet eller näringsverksamhet genom ett handelsbolag. Lagrådets kritik avsåg också till stor del dessa lagförslag. De remitterade lagförslagen genomgick efter lagrådsremissen ytterligare bearbetning i syfte att genomföra vissa förenklingar och undanröja vissa av Lagrådet påtalade brister.

De förslag som presenterats i den lagrådsremiss som föregått denna proposition rör i huvudsak aktieägare och till viss del också delägare i ekonomiska föreningar. Det är alltså inte fråga om en påbyggnad av det regelsystem för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som beslutades av riksdagen den 16 december 1993. Regeringen är emellertid medveten om att kritik i vissa delar kan riktas mot komplexiteten i de framlagda lagförslagen. Intrycket av komplexitet kan också förstärkas av

det förhållandet att reglerna har presenterats i form av tre nya lagförslag. De nya lagförslagen behandlar emellertid vart och ett skilda områden. Ett av förslagen skall dessutom endast tillämpas på utdelningar som lämnas under år 1994. Med hänsyn till det pågående utredningsarbetet med en systematisk översyn av inkomstskatteförfattningarna (dir. 1991:39) förefaller det också mindre lämpligt att i detta skede inarbeta dessa lagförslag i de nuvarande författningarna.

Regeringens uppfattning är att det självfallet måste vara en allmän strävan att i möjligaste mån förenkla reglerna. Redan under hösten 1993 aviserade regeringen att en översyn bör göras av de särskilda bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag (prop. 1993/94:50 s. 196). Det hade naturligtvis varit önskvärt att en sådan översyn hade kunnat göras i sådan tid att nya och förenklade regler hade kunnat tillämpas redan vid 1995 års taxering. Det har dock inte varit möjligt att genomföra denna översyn nu. Ett arbete med den av Lagrådet efterlysta inriktningen mot förenklade regler kommer att påbörjas inom Finansdepartementet sedan denna proposition har lagts fram (jfr avsnitt 6.1). Regeringen kommenterar Lagrådets kritik ytterligare i anslutning till de särskilda avsnitten.

De lagförslag som presenterats i denna proposition men som inte har remitterats till Lagrådet är av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Yttrande från Lagrådet har därför inte inhämtats över dessa lagförslag.

#### 4 Beskattning av utdelning som lämnas under år 1994

**Regeringens förslag:** Undantaget från skatteplikt för mottagen utdelning på aktier i svenska aktiebolag begränsas under år 1994 för fysiska personer och dödsbon. En för det utdelande företaget normal utdelning skall inte beskattas hos aktieägaren. Normal utdelning definieras som 120 % av den högsta utdelning som företaget lämnat för något av de närmast föregående fem räkenskapsåren. Möjlighet finns att lämna utdelning med högre belopp om företaget för föregående år redovisade en vinstökning. Begränsningen gäller även för utdelning på andelar i vissa ekonomiska föreningar.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Förslaget har kommenterats av ett mindre antal remissinstanser. Dessa tillstyrker förslaget eller lämnar det i huvudsak utan erinran.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen aviserade i skrivelsen till riksdagen att undantaget från skatteplikt för utdelning på aktier som lämnas under år 1994 borde begränsas för fysiska personer och dödsbon. Det skäl som anfördes för en sådan begränsning var att det under

riksdagsbehandlingen av förslaget om lindrad dubbelbeskattning förekommit spekulationer om beständigheten av det nya systemet. Regeringen uttalade att även om det var osannolikt, oavsett valutgången 1994, att det skulle fattas ett beslut att återinföra en ekonomisk dubbelbeskattning av det riskvilliga kapitalet inom aktiebolagssektorn kunde diskussionen i sig få till följd att bolagen under år 1994 delar ut vinstmedel i en omfattning som inte är motiverad ur företagsekonomisk synpunkt. Det uttalades vidare att den debatt som förekommit också kunde ge incitament till omotiverad aktiespekulation.

Regeringen drog den slutsatsen att en lämplig åtgärd var att något begränsa rätten för aktieägare att ta emot enkelbeskattad utdelad bolagsinkomst under det första år systemet med enkelbeskattning tillämpas. En motsvarande begränsning skulle också gälla för utdelning från ekonomiska föreningar.

Utgångspunkten för en sådan begränsning bör vara att vad som kan anses motsvara en för det utdelande företaget normal utdelning inte skall beskattas hos aktieägarna. I sådana fall skall således den nyinförda principen om enkelbeskattning av utdelad inkomst från bolagssektorn upprätthållas fullt ut. Lämnas utdelning med högre belopp beskattas det överskjutande beloppet med kapitalskattesatsen 30 %, om inte bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, leder till att utdelningen skall beskattas som intäkt av tjänst. Utdelning till aktiebolag och andra juridiska personer än dödsbon bör inte omfattas av denna begränsning.

I regeringens skrivelse anges vad som skall förstås med begreppet normal utdelning, nämligen 120 % av det högsta av de utdelningsbelopp som företaget lämnat under något av de senaste fem åren. Detta belopp kan lämpligen benämnas *jämförelsebelopp*.

Jämförelsebeloppet bör beräknas för den enskilda aktien. Enligt huvudregeln är det alltså det högsta utdelningsbelopp som under perioden 1989-1993 lämnats på aktien, uppräknat med 20 %, som skall utgöra jämförelsebeloppet.

Jämförelsebeloppet bör få ökas om vinsten under år 1993 ökat i förhållande till tidigare år. Det är väsentligt att såväl det utdelande bolaget som dess aktieägare vid bolagsstämman kan ta ställning till om föreslagen utdelning ligger inom den ram som jämförelsebeloppet utgör. För att uppnå detta bör utgångspunkten för jämförelsen vara nettovinsten enligt fastställd balansräkning, dvs. vinsten efter bokslutsdispositioner och skatt. I förekommande fall beaktas nettovinsten enligt fastställd koncernbalansräkning.

I promemorian anfördes att när vinsten för år 1993 ställs i relation till tidigare års vinster kan ökningen uppgå till sådana belopp att jämförelsebeloppet beräknat på detta sätt sammanlagt kommer att överstiga redovisad nettovinst. En sådan ökning av jämförelsebeloppet bör inte godtas eftersom syftet med utdelningsbegränsningen då helt skulle förfelas i vissa fall. Det ansågs därför lämpligt att relatera den maximala ökningen till den redovisade vinsten för bolaget. Med den valda utgångspunkten att begränsningsreglerna inte skall träffa en normal

vinstutdelning ansågs att de på detta sätt ökade jämförelsebeloppen för samtliga aktier i bolaget sammanlagt inte skulle få överstiga 50 % av den redovisade vinsten. Några remissinstanser har uttalat att en sådan begränsning är väl snäv. FAR anser att denna inskränkning är att betrakta som retroaktiv eftersom den inte fanns med i regeringens skrivelse.

Det kan inledningsvis konstateras att begränsningen till maximalt 50 % av årsvinsten inte gäller när jämförelsebeloppet beräknas enligt huvudregeln, dvs. 120 % av tidigare lämnad högsta utdelning. Denna begränsning skulle enligt promemorian endast gälla om vinstökningsregeln tillämpades. De företag som under tidigare år legat på en hög utdelningsnivå skulle således kunna fortsätta med denna utdelningspolitik utan att det blev fråga om någon beskattning av aktieägaren.

Med hänsyn till vad som utgör normal avkastning på riskkapital är det rimligt att begränsa möjligheten till ökning av jämförelsebeloppet när företaget redovisat en vinstökning. Den i promemorian föreslagna begränsningen har godtagits av flertalet remissinstanser. Regeringen delar denna bedömning och finner således att en begränsning till maximalt 50 % av årsvinsten kan anses lämplig.

I frågan om en sådan inskränkning är att betrakta som retroaktiv kan följande konstateras. I regeringens skrivelse har uttalats att det bör vara möjligt att vid utformningen av lagförslaget ta hänsyn till om företaget för det år som utdelning skall beslutas har redovisat en vinstökning. Det sägs vidare att hänsyn bör tas på det sättet att ökningen av jämförelsebeloppet sker i relation till hur mycket större 1993 års vinst är i förhållande till den högsta vinsten under de föregående fem åren. Av detta kan dock inte den slutsatsen dras att jämförelsebeloppet skall få ökas obegränsat. Vinstökningsregeln är avsedd att vara en gynnande regel i förhållande till huvudregeln. Det förhållandet att en begränsning inte omnämndes i regeringens skrivelse kan därför inte vara av betydelse för bedömningen av retroaktivitetsfrågan.

Lagrådet har i sitt yttrande anfört att man delar regeringens uppfattning att den i frågavarande begränsningsregeln inte står i strid mot förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning (jfr bilaga 3). En allmän synpunkt som framförts av Lagrådet är komplexiteten i de framlagda förslagen. Regeringen vill här framhålla att bestämmelserna om beskattning av utdelning under år 1994 är avsedda att gälla endast vid en taxering. Som regeringen redan tidigare har framhållit har lagen nödvändiggjorts av den debatt om beständigheten i det nya system för beskattning av företagen och deras delägare som infördes under hösten 1993. Samtidigt som det givetvis är beklagligt att ett sådant steg blivit nödvändigt har regeringen i största möjliga utsträckning sökt upprätthålla ambitionen att vad som kan anses utgöra normal utdelning för det utdelande företaget inte skall träffas av begränsningsreglerna. Detta har samtidigt inneburit att reglerna blivit förhållandevis detaljerade.

För bolag som inte har aktier noterade på börs är situationen i många fall den att utdelning tidigare har lämnats med låga belopp eller att det inte förekommit någon utdelning alls. I skrivelsen föreslogs därför ett alternativt sätt att beräkna jämförelsebeloppet. För dessa bolag bör

jämförelsebeloppet få beräknas som 20 % av det beskattade egna kapitalet i bolaget vid utgången av det beskattningsår som taxerades år 1993. Hur det beskattade egna kapitalet bör beräknas diskuteras i samband med beskattningen av utdelning och reavinst på aktier i fåmansbolag (jfr avsnitt 6.2.2).

I enlighet med förslaget i promemorian bör det finnas en möjlighet för Riksskatteverket att genom dispens medge att utdelning får lämnas med högre belopp än vad som följer av de föreslagna bestämmelserna. Att närmare ange i vilka fall dispens skall medges är inte möjligt. Motivet för begränsningen i undantaget från skatteplikt för utdelning är att förhindra att utdelning lämnas under år 1994 i en omfattning som inte är företagsekonomiskt motiverad. Skäl för dispens bör alltså inte anses föreligga om motivet för en ökning av jämförelsebeloppet endast är en allmän önskan att höja utdelningen. Det kan däremot vara fallet om ett bolag som nyligen introducerats på börsen vill höja sin utdelning i förhållande till tidigare år.

En annan situation då dispens bör medges är när det är fråga om omstruktureringar som kan anses önskvärda från allmän synpunkt. Ett exempel på skäl att medge dispens är när det i samband med omstrukturering av företag förekommer åtgärder som innefattar någon form av utdelning. Det kan exempelvis vara fråga om utdelning av inköpsrätter som berättigar aktieägare till inköp av aktier i ett annat bolag. Värdet av en sådan inköpsrätt kan komma att överstiga det beräknade jämförelsebeloppet.

Ytterligare ett skäl för dispens kan vara att bolagsordningen innehåller villkor som innebär att ett visst slag av aktier skall ha företrädesrätt till utdelning på ett sätt som inte omfattas av de föreslagna bestämmelserna för beräkning av jämförelsebelopp.

I några fall pågick vid årsskiftet 1993/94 sådana omstruktureringar som bl.a. omfattade utdelning från börsnoterade bolag av inköpsrätter. Dessa utdelningar bör helt undantas från de föreslagna begränsningsreglerna.

Hur de nu föreslagna reglerna skall tillämpas på fåmansföretag behandlas i avsnitt 6.4.

Vissa bestämmelser om uppgiftsskyldighet m.m. bör tas in i lagen. Dessa kommenteras närmare i anslutning till nästa avsnitt.

**Regeringens förslag:** Undantaget från skatteplikt för utdelning skall inte omfatta vidareutdelning av mottagen utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person. Skattskyldig för vidareutdelningen är mottagaren vare sig denne är svenskt aktiebolag, svensk värdepappersfond eller här bosatt fysisk person. Den skattskyldige skall kunna erhålla avräkning för utländsk källskatt som erlagts av det svenska företaget.

Vidareutdelning av utdelning på näringsbetingat innehav skall inte beskattas om utdelningen härrör från utländsk juridisk person som är underkastad beskattning som är jämförlig med svensk bolagsbeskattning. Vid tillämpning av bestämmelserna om skattefrihet för mottagen utländsk utdelning på näringsbetingat innehav skall normalbeskattad verksamhet i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning anses underkastad en med svensk bolagsbeskattning jämförlig beskattning.

För att förhindra att lagen blir tillämplig på småbelopp föreslås två spärrar, en på bolagsnivå och en på aktieägarnivå. Om beloppet som vidareutdelas understiger 5 % av företagets hela utdelning anses skatteplikt inte uppkomma. Skatteplikt uppkommer inte heller om det sammanlagda beloppet av vidareutdelning som en skattskyldig ett år erhållit understiger 500 kr.

Vidareutdelning från värdepappersfonder och investmentföretag skall inte beskattas. I stället påförs dessa företag en schablonintäkt på värdet av företagets innehav av utländska aktier och andelar.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i princip med regeringens förslag med den skillnaden att förslaget har kompletterats med regler för att underlätta vinsthemtagning via holdingbolag i utlandet och tillämpningen för internationellt verksamma koncerner. Dessutom har en regel tillkommit för att företag som erhåller skattepliktig vidareutdelning i vissa fall skall kunna erhålla avräkning med 10 % av bruttobeloppet enligt 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Vidare föreslås en särskild ordning för beskattning av utdelning som mottas av investmentföretag och värdepappersfonder.

**Remissinstanserna:** Förslaget har av de remissinstanser som kommenterat det i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Kritik har dock riktats mot förslaget att beskatta vidareutdelning av utdelning på näringsbetingade aktier när den utländska juridiska personen inte har underkastats inkomstbeskattning som är jämförlig med den skatt som skulle ha utgått i ett svenskt bolag om inkomsten uppburits av detta. *Svenska Bankföreningen m.fl.* har framfört synpunkter på regleringen för framför allt värdepappersfonderna. *Sveriges Advokatsamfund* har uttryckt

önskemål om att förslaget bör bli föremål för en mer genomgripande belysning.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Den gällande ordningen för utdelning från utlandet kan sammanfattas enligt följande. Utdelning på aktier eller andelar i utländska bolag som uppbärs av här hemmahörande mottagare beskattas i regel. Svenskt företag är dock befriat från skatt på utdelning från utländskt bolag om innehavet är näringsbetingat och det utländska bolaget är jämförligt beskattat dvs. det utländska bolaget har underkastats inkomstbeskattning som är jämförlig med den skatt som skulle ha utgått i ett svenskt bolag om inkomsten uppburits av detta (7 § 8 mom. SIL). Är kravet på jämförlig beskattning inte uppfyllt medges ändå - för att undvika kedjebeskattningsavtal - avräkning med 10 % av utdelningens bruttobelopp [1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt].

Till skillnad från de flesta länder som använder metoden att skattebefria utdelning från utlandet för att undvika kedjebeskattningsavtal medges i Sverige avdrag för ränta på lån som tagits för att finansiera utlandsetableringen. Detta gäller också i det fall utdelningen undantagits från skatt på grund av dubbelbeskattningsavtal om innehavet är näringsbetingat (22 § SIL).

I praktiskt taget samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal finns regler som befriar svenskt bolag från skatt på utdelning från bolag i den andra staten om utdelningen skulle ha varit skattefri om den erhållits från svenskt bolag. Äldre avtal innehåller oftast inga ytterligare krav för skattebefrielsen. I nya avtal ges skattebefrielsen som regel endast om den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats normal bolagsskatt.

**Skälen för regeringens förslag:** Liksom praktiskt taget alla länder som under senare år infört system för enkelbeskattningsavtal infördes lättnaden på aktieägarnivån genom 1993 års lagstiftning. Det tidigare systemet med begränsat utdelningsavdrag (Annellavdraget) avskaffades.

I andra länder som infört lättnader på ägarnivå har dessa lättnader inte utsträckts till att avse utdelning från utlandet. De system i vilka aktieägaren har rätt att avräkna erlagd bolagsskatt kombineras med en kompletteringsskatt. Denna erläggs av bolaget vid utdelningstillfället och motsvarar avräkningsbeloppet. Denna skatt räknas av mot faktiskt erlagd bolagsskatt vilket innebär att om utdelning från utlandet inte beskattats när den uppbärs av ett bolag i en stat med ett sådant system utgår denna skatt i stället vid det tillfälle då den vidareutdelas. Har då skatt erlagts även i den stat från vilken den utländska utdelningen härrör uppstår dubbelbeskattningsavtal. Avräkningssystemen diskriminerar härigenom investeringar i utlandet som i regel blir dubbelbeskattade medan investeringar i den egna staten blir enkelbeskattade.

Utdelning från utlandet omfattas inte av de genom prop. 1993/94:50 införda lättnaderna i dubbelbeskattningsavtalen. I ett flertal dubbelbeskattningsavtal finns villkor som anger att utdelning skall vara skattefri om den skulle ha varit det om den utgått mellan svenska bolag. I och med den införda enkelbeskattningsavtalen är detta villkor numera så gott som

alltid uppfyllt utan krav på att innehavet är näringsbetingat och i många fall utan krav på att bolagsskatt utgått. För att inte utdelning från utlandet som tas emot av svenskt bolag och sedan vidareutdelas skall bli skattefri medan utländsk utdelning som tas emot direkt av person bosatt här beskattas, måste beskattning ske vid vidareutdelning. En metod för en sådan beskattning föreslogs av Företagsskatteutredningen i betänkandet SOU 1994:13.

Förslaget innebär att undantaget från skatteplikt för mottagen utdelning inte skall omfatta utdelning från ett svenskt bolag om utdelningen betalas med utdelning från utlandet som inte beskattats hos det mottagande svenska företaget. Utdelning som det svenska företaget lämnar skall i första hand anses betald med sådan ickebeskattad utländsk utdelning. Skattskyldig för vidareutdelningen är mottagaren vare sig denne är svenskt aktiebolag, svensk värdepappersfond eller fysisk person.

För att möjliggöra att den skattskyldige, liksom när utdelning uppbärs direkt från utlandet, skall kunna erhålla avräkning för utländsk källskatt måste den skattskyldige beskattas på bruttobeloppet, dvs. för utdelningen plus den utländska källskatten. Avräkning bör ges som om utdelningen var inkomst från utlandet och källskatten hade erlagts av den skattskyldige. I det fall mottagaren är ett företag bör för att undvika eventuell kedjebeskattnings av bolagsvinst, utöver avräkning för i utlandet erlagd källskatt, även rätt till avräkning föreligga enligt 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt.

För att förhindra att bestämmelserna blir tillämpliga på småbelopp föreslog utredningen två spärrar, en på bolagsnivå och en på aktieägarnivå. Om beloppet som vidareutdelas understiger 3 % av företagets hela utdelning bör skattskyldighet inte komma i fråga. Understiger sammanlagda beloppet av vidareutdelning som en skattskyldig ett år erhållit 300 kr, beskattas detta inte heller. Det sistnämnda skulle enligt förslaget inte gälla värdepappersfond som oftast har ett mycket stort antal andelsägare och där betydande belopp från utlandet eljest skulle kunna undgå beskattning. Gränserna på 3 % resp. 300 kr har av vissa remissinstanser ansetts vara för låga. Regeringen delar denna bedömning och anser att gränserna bör bestämmas till 5 % resp. 500 kr.

Remissinstanserna har framför allt riktat kritik mot förslaget att utdelning på *näringsbetingat innehav* som inte utsatts för jämförlig beskattning skall beskattas vid vidareutdelning. Regeringen gör i denna del följande bedömning.

Avsikten är att en direktinvestering i utlandet i görligaste mån skall behandlas på samma sätt som om direktinvesteringen hade gjorts i Sverige. Rätt till avdrag för räntekostnader för finansieringen föreligger i båda fallen och avsikten är att avkastningen på riskkapitalet i dessa fall skall bli enkelbeskattad. Vid en direktinvestering i Sverige utgår bolagsskatt hos dotterbolaget varefter utdelningen undantas från beskattning hos mottagaren. Om det vid en utlandsinvestering sker en med svensk beskattning jämförlig beskattning uppnås likabehandling om utdelningen undantas från beskattning hos mottagaren. Däremot skulle direktinvesteringar i utlandet erhålla en avsevärt gynnsammare behandling

om utdelning från utlandet skulle skattebefrias även om bolagsvinsten inte blivit beskattad hos dotterbolaget. Det skulle då inte bli fråga om enkelbeskattning utan om icke-beskattning. Tillåts utdelningen från utlandet bli skattefri vid en betydligt lägre skattebelastning än i Sverige favoriseras också utlandsinvesteringen.

Företrädare för näringslivet har uttalat att utdelning på näringsbetingat innehav alltid borde skattebefrias i bägge led när dubbelbeskattningsavtalen medger skattebefrielse hos mottagande bolag. *Näringslivets skattedelegation* har som främsta skäl för sin inställning åberopat att måttet jämförlig beskattning ger en orimlig arbetsbörda för stora koncerner med dotterbolag i många länder. Det beror på att en relativt noggrann bedömning då måste ske av varje bolags beskattning.

Åtagandena enligt dubbelbeskattningsavtalen innebär endast ett löfte att undvika kedjebeskattning av bolagsvinst. Något åtagande att utdelningen skall bli skattebefriad i alla led i Sverige föreligger inte. I sammanhanget bör erinras om att inget annat jämförligt land som infört lättnad i dubbelbeskattning av bolagsinkomst har ansett sig böra införa en sådan lättnad även beträffande inkomster från utlandet. De har heller inte ansett sig skyldiga att göra detta i de fall de i dubbelbeskattningsavtal har åtagit sig att skattebefria utdelning i mottagande bolags hand.

Ett generellt undantagande för utdelning på näringsbetingade innehav skulle i åtskilliga fall innebära att utdelning från helt obeskattad eller mycket lågt beskattad bolagsinkomst skulle bli skattebefriad. Regeringens inställning är att detta inte kan godtas. Förslaget bör därför i princip genomföras.

För att underlätta tillämpningen av reglerna bör i 7 § 8 mom. SIL införas bestämmelser som innebär att i princip samma krav för skattefriheten uppställs som redan gäller enligt moderna dubbelbeskattningsavtal med industriellt utvecklade länder. Dessa krav innebär att verksamheten skall ha bedrivits i ett eller flera avtalsländer och där varit underkastad gängse bolagsskatt. Det får alltså inte vara fråga om särskild skattebefrielse och inte heller om särskilt skattegynnad verksamhet. Vidare bör sådan beskattad inkomst kunna tas emot skattefritt i Sverige även om den betalas via ett holdingbolag som inte självt varit underkastad normal skatt. Med särskilt skattegynnad verksamhet avses dels verksamhet som beskattas enligt en lägre skattesats än den gängse dels verksamhet som beskattas enligt den vanliga skattesatsen men där beskattningen ändå är avsevärt lindrigare än vad som normalt gäller för bolag i staten i fråga. Det senare kan exempelvis vara fallet därför att avdrag medges för fiktiva kostnader.

Genom den föreslagna ordningen undviks en alltför stor arbetsbörda i de angivna fallen för såväl företagen som för skattemyndigheterna. Den innebär dock beträffande avtalsländer att en lägre beskattning godtas i den mån gängse bolagsbeskattning är väsentligt lägre än i Sverige. Den innebär också att regler om förlustutjämning, koncernbeskattning och avskrivningar i dessa länder får godtas även om skatten härigenom blir avsevärt lägre än svensk bolagsskatt. Även bestämmelser som medför skattefrihet vid reavinsten får godtas om inte ett systematiskt utnyttjande

av dessa skett i syfte att undgå en normal beskattning. Sådant systematiskt utnyttjande föreligger t.ex. i fall då ett holdingbolag säljer bolag i vilka vinster har ansamlats i skatteparadis. En försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i ett avtalsland kan däremot inte anses som sådant systematiskt utnyttjande om verksamheten löpande beskattats med gängse bolagsskatt och den upparbetade bolagsvinsten hade kunnat delas ut till ett svenskt företag utan att det blivit fråga om beskattning hos det mottagande företaget eller vid vidareutdelning.

Vissa remissinstanser har tagit upp problemet med utebliven återbetalning av bolagsskatt (avoir fiscal) från Frankrike som kan bli följden av att utdelning på kapitalplaceringsaktier från franska bolag inte längre beskattas hos mottagaren i Sverige. Denna skattefrihet uppstår redan på grund av bestämmelser i avtalet med Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning. Bortfallet av rätten av återbetalning beror på att åtagandet i avtalet att återbetala bolagsskatt inte gäller om mottagaren inte beskattas för den mottagna utdelningen. Problemet bör behandlas i kommande avtalsförhandlingar. Någon kompensation ur svensk statskassa genom rätt till extra avräkning bör inte ifrågakomma. Sådan kompensation skulle dessutom försvåra en avtalslösning.

De särskilda reglerna om beskattning vid vidareutdelning bör tas in i en ny lag, lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

### *Investmentföretag och värdepappersfonder*

Investmentföretag utgör tillsammans med värdepappersfonder två olika slag av mellanhänder. Detta har föranlett att de omfattas av särskilda skatteregler.

Värdepappersfonder har möjlighet att eliminera sin beskattning genom utdelningsavdrag. En förutsättning för att fonden skall kunna tillgodogöra sig ett utdelningsavdrag är givetvis att den skattepliktiga avkastningen vidareutdelas och att skattskyldigheten överflyttas till andelsägarna.

Det förslag om beskattning av vidareutdelning av utdelning på andel i utländsk juridisk person som utredningen lämnade omfattar även investmentföretag och värdepappersfonder. För värdepappersfonder kommer innehavet av utländska andelar att utgöra kapitalplacerings-tillgångar. Detta gäller i princip också investmentföretagen. Vidareutdelning av mottagen utdelning beskattas hos mottagaren. Mottagaren har också rätt till avräkning för erlagd källskatt.

Utdelning på svenska aktier kan till viss del vara skattepliktig. Det är fallet om det utdelande svenska bolaget i sin tur mottagit utländsk utdelning som skall beskattas vid vidareutdelning.

*Svenska Bankföreningen* m.fl. företrädare för värdepappersfonderna har framfört viss kritik mot förslaget. En synpunkt som har framförts är att metoden att överflytta rätten till avräkning till andelsägaren innebär praktiska komplikationer. I och med att fonden är frikallad från beskattning av utländska utdelningsinkomster kan fonder som i huvudsak

har placerat i utländska aktier komma att sakna utrymme att kvitta sina förvaltningskostnader. Det framhålls att fonden då skulle få ett underskott som inte kan utnyttjas samtidigt som andelsägaren beskattas. Det har vidare framförts önskemål om att förvaltningskostnader skall få kvittas mot den schablonintäkt som enligt gällande regler tas ut på marknadsvärdet på utländska aktier.

Med hänsyn till att särskilda regler redan i dag gäller för beskattningen av värdepappersfonder och fondernas andelsägare samt att beskattningen av vidareutdelning i fråga om värdepappersfonder kommer att beröra ett stort antal andelsägare anser regeringen att det finns skäl att modifiera och förenkla förslaget.

Inledningsvis bör emellertid framhållas att den schablonintäkt som enligt gällande regler utgår på marknadsvärdet av utländska aktier skall kompensera dels för att reavinst inte beskattas i fonden, dels för skillnaden i beskattning av reavinst på svenska och utländska aktier. Genom uttaget av denna schablonintäkt kan reavinst vid avyttring av andel beskattas på samma sätt oavsett hur aktieinnehavet i fonden fördelar sig på svenska och utländska aktier. Detta förutsätter emellertid att schablonintäkten beskattas effektivt. Det kan alltså inte komma i fråga att göra avsteg från principen om effektiv beskattning i denna del.

Genom följande system tillgodoses dock de framförda synpunkterna. I fonden mottagen utländsk utdelning beskattas inte hos andelsägaren vid vidareutdelning. I stället påförs fonden en särskild schablonintäkt som tas ut på värdet av utländska aktier vid beskattningsårets utgång. Schablonintäkten skall kompensera för den uteblivna beskattningen av den utländska utdelningen. Schablonintäkten bör bestämmas så att hänsyn tas till mistad möjlighet till avräkning. Det sker genom att utländsk källskatt antas ha utgått med 15 %. Med utgångspunkt i en normal direktavkastning på ca 3 % ger detta en schablonintäkt på 1,2 %.

Mot den särskilda schablonintäkten för utländsk utdelning får avdrag göras för förvaltningskostnader. Möjlighet finns också att genom utdelningsavdrag överföra beskattningen till andelsägaren. Intäkten bör därför jämföras med nuvarande schablonintäkt för reavinst i utdelningsordningen för värdepappersfonder.

Det nu beskrivna förslaget bör kunna tillämpas även på investmentsföretag.

Fortfarande kvarstår skatteplikten för den del av mottagen utdelning från ett svenskt bolag som utgörs av vidareutdelad utländsk utdelning. För värdepappersfonder föreligger inte rätt till avräkning enligt avräkningslagen. För att kompensera fonden bör rätt till omkostnadsavdrag ges motsvarande den källskatt som har erlagts i utlandet. Den åsyftade beskattningseffekten uppnås om avdrag medges med ett belopp som motsvarar den utländska källskatten, uppräknad fyra gånger.

Förslaget föranleder ändring i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL, 2 § 10 mom. och 3 § 1 mom. SIL. Den ändrade utformningen av 7 § 8 mom. SIL föranleder också vissa övergångsbestämmelser.

Såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna är beroende av uppgifter om och i vad mån mottagen utdelning är skattepliktig. En särskild skyldighet att lämna kontrolluppgift till skattemyndigheten bör därför införas för utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen. Bestämmelserna bör tas in i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK). Det medför bl.a. att den skattskyldige inför självdeklarationen kommer att få kontrolluppgift om skattepliktig utdelning hemsänd till sig och att uppgifterna kan förtryckas i deklara-tionsblanketterna. För den skattskyldige är detta emellertid inte tillräckligt. Det är angeläget att han ges möjlighet att beräkna skatten redan när han mottar utdelningen. Den skattskyldige behöver därför få uppgift om hur stor del av utdelningen i ett företag som utgörs av skattepliktig vidareutdelad utdelning från utländsk juridisk person och om den utländska källskatt som belöper på denna utdelning. Utbetalaren av en utdelning bör därför i samband med denna lämna mottagaren uppgifter om skattepliktigt belopp m.m. Detta förutsätter att avstämningsbolag lämnar sådana uppgifter till VPC, som i förekommande fall lämnar uppgifterna vidare till den som är registrerad som förvaltare. Denne får i sin tur underrätta mottagarna. Andra företag än avstämningsbolag lämnar själva eller genom ett utbetalande institut uppgifterna till mottagarna. Bestämmelser om skyldighet att i samband med utdelning lämna mottagare uppgift om skatteplikt m.m. bör tas in i lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

RSV har i samband med yttrandet över förslaget till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering anført att skattemyndigheterna måste ha tillgång till ett antal uppgifter för att kunna kontrollera att lämnad vinstutdelning inte överstiger högsta tillåtna belopp. Verket har därför förordat att det utdelande bolaget, oavsett om detta är avstämningsbolag eller inte, åläggs att i sin självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för kontrollen. Regeringen, som delar RSV:s bedömning, finner att en motsvarande uppgiftsskyldighet bör införas även beträffande vidareutdelningsfallen. Eftersom företagen förfogar över uppgifterna torde denna redovisning inte medföra något större merarbete. Bestämmelser om skyldighet för utdelande företag att lämna sådana uppgifter i självdeklarationen bör tas in i lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

Övervägande skäl talar för att skyldighet att innehålla preliminär skatt inte bör gälla i dessa fall. Detta föranleder en justering i uppberdslagen (1953:272), UBL.

Före 1990 års skattereform beskattades fysiska personers reavinster och utdelningsinkomster tillsammans med andra inkomster med tillämpning av en progressiv skatteskala. I fråga om försäljning av aktier som innehafts två år eller längre gällde emellertid relativt förmånliga regler för reavinstbeskattningen. Särskilda regler fanns för att förhindra att arbetsinkomster omvandlades till reavinster med åtföljande lägre beskattning.

1990 års skattereform innebar bl.a. att beskattningen av fysiska personers kapitalinkomster gjordes proportionell. Skillnaden i den skattemässiga behandlingen av utdelningsinkomster och reavinster minskade också. För att i detta system motverka att arbetsinkomster tas ut som utdelning eller som reavinst infördes särskilda regler för fåmansföretag (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54).

Dessa regler har därefter ändrats genom lagstiftning hösten 1991 då en alternativ metod för beräkning av anskaffningskostnaden på aktier och andelar infördes (prop. 1991/92:60) och hösten 1993 då reglerna justerades som en följd av den då införda enkelbeskattningen av bolagsinkomster (prop. 1993/94:50).

## 6.1 Allmänna utgångspunkter

När ägarna i ett fåmansföretag är aktiva i företaget utgör inkomsterna i bolaget en blandning av arbets- och kapitalinkomster. De särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag har sin bakgrund i att arbets- resp. kapitalinkomster beskattas med olika skattesatser. Det innebär att sättet att tillgodogöra sig i bolaget genererade inkomster i frånvaro av särskilda regler skulle kunna resultera i mycket varierande skatteuttag med en maximal skillnad på 34 procentenheter (skillnaden mellan uttag som progressivt beskattad lön som överstiger 7,5 basbelopp eller uttag som enkelbeskattad vinst). Bestämmelserna har utformats som spärregler i syfte att förhindra att en delägare som är verksam i företaget kan ta ut arbetsinkomst som utdelning eller reavinst.

En redogörelse för de särskilda bestämmelserna lämnas i det följande. Regeringen vill emellertid inledningsvis uttala att den ansluter sig till uppfattningen att det behövs särskilda regler för att skilja arbetsinkomster från kapitalinkomster i fåmansföretag. Det finns således inte någon anledning att principiellt ifrågasätta förekomsten av sådana regler. Däremot finns det enligt regeringens uppfattning skäl att ta upp en diskussion rörande frågan om de nuvarande bestämmelserna har fått en lämplig uppbyggnad och utformning.

De särskilda reglerna för fåmansföretag baseras på en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning. Enligt regeringens uppfattning borde emellertid den naturliga utgångspunkten för lagstiftningen på området vara att fastställa vad som är att betrakta som normal lön. Problemet

med en sådan modell är givetvis att vad som är att betrakta som en normal, marknadsmässig lön måste avgöras med beaktande av en mängd faktorer. Om faktiska löneuttag skall beaktas bör dessa rimligtvis ställas i relation till marknadsmässig ersättning för varje persons arbetsinsats med hänsyn till arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens m.m. under den tid personen varit verksam i bolaget. Detta är i praktiken ogörligt för den i dessa avseenden mycket heterogena grupp personer som arbetar i bolag som de själva eller någon närstående kontrollerar. Skillnaden i lön mellan olika branscher gör det dessutom orimligt att tillämpa en och samma normallön för olika situationer.

Regelsystemet kan således i praktiken inte bygga på en prövning av vad som i varje enskilt fall skall anses utgöra en normal lön. Eftersom det heller inte är möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag återstår endast att utforma spärreglerna så att det i stället schablonmässigt fastställs vad som kan anses utgöra kapitalavkastning. Även om kapitalavkastningen varierar mellan olika branscher är en schablon för beräknad kapitalavkastning lättare att fastställa och tillämpa än en schablon för en normal lön.

Det förhållandet att avkastningen beräknas på insatt kapital och med en schablon kan givetvis innebära både en överskattning och en underskattning av vad som i realiteten är att betrakta som kapitalavkastning i företaget. En överskattning, där den schablonmässigt beräknade kapitalavkastningen överstiger den verkliga leder till att en del av vad som rätteligen är arbetsinkomst då blir beskattad som kapitalinkomst. Detta problem torde emellertid inte vara så vanligt förekommande med hänsyn till den osäkerhet dessa företag utsätts för på marknaden, vilket i sig motiverar en relativt hög risksättning till det investerade kapitalet.

Det motsatta förhållandet, dvs. att kapitalavkastningens nivå underskattas i det gällande schablonsystemet, måste bedömas vara betydligt mer vanligt förekommande. Konsekvenserna av en sådan underskattning är allvarliga. Den innebär nämligen att motiven för den enskilde att satsa på ny eller vidareutvecklad företagarverksamhet försvagas. En sådan påverkan från skattesystemets sida på företagandets villkor ger alltid negativa effekter men blir i nuvarande ekonomiska situation extra allvarlig.

Regeringens slutsats av det anförda är att det bör prövas om det kapitalinkomstbehandlade utrymmet kan grundas också på andra faktorer än det i verksamheten nedlagda kapitalet. Vi återkommer till denna diskussion i avsnitt 6.3.1.

I prop. 1993/94:50 (s. 195) uttalades att en översyn av fåmansföretagsreglerna skulle företas. När nu bestämmelserna om enkelbeskattningen av bolagsvinster har kompletterats genom förslagen i propositionen finns det skäl att genomföra en sådan översyn. Det är regeringens avsikt att denna översyn skall vara generell. Den bör således omfatta frågan om nivån på skatteuttaget för reavinst och samtliga detaljregler som finns i 3 § 12 mom. SIL. När det gäller nivån på skatteuttaget bör prövningen ske med utgångspunkt i det system för enkelbeskattning av bolagsinkomster som nu har införts. En annan fråga som då kommer upp

till bedömning är huruvida reglerna skall tillämpas på utländska fåmansföretag. Arbetet bör i övrigt inriktas på att förenkla reglerna. I sammanhanget bör även de särskilda fåmansföretagsreglerna - de s.k. stoppreglerna - i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL, ses över.

### *Grunderna för beskattning av utdelning och reavinst*

Med fåmansföretag avses enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att de tillsammans har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget. Ett fåmansföretag kan också föreligga om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra och 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 (jfr RSV Dt 1993:2).

De särskilda bestämmelserna för beskattning av utdelning och reavinst på aktier och andelar i fåmansföretag finns i 3 § 12 mom. SIL och tillämpas när delägaren är verksam i företaget i betydande omfattning. Utdelning behandlas då som inkomst av kapital endast till den del den kan anses utgöra kapitalavkastning. Lämnas utdelning med högre belopp beskattas överskjutande belopp som tjänsteinkomst. En motsvarande princip tillämpas för reavinst på aktier och andelar i fåmansföretag.

De särskilda bestämmelserna omfattar även regler för beskattning av utdelning och reavinst för närstående till aktieägaren. För att förhindra kringgående finns också bestämmelser som skall tillämpas om ett företag inte längre är ett fåmansföretag men har varit det under något av de tio senaste åren. Dessa regler berörs inte närmare här.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp i jämförelse med den definition av fåmansföretag som finns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktier i företaget. Syftet är att företag som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget skall behandlas som fåmansföretag, oavsett antalet delägare (3 § 12 mom. nionde stycket SIL).

Bestämmelserna utgår alltså från att en skattemässig åtskillnad skall göras mellan arbets- och kapitalinkomster. Som tidigare nämnts sker det genom att det beräknas ett belopp som bör anses som avkastning på kapitalet. Utdelning inom den ramen får tas upp som intäkt av kapital (kapitalinkomstbehandlat utrymme).

Den sålunda bestämda avkastningen beräknas som en viss procent på det kapital som har satts in i bolaget. Procenttalet bestäms schablon-

mässigt till statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av 5 procentenheter (för 1994 12,56 %). Med insatt kapital avses enligt *huvudregeln* aktiernas anskaffningskostnad (3 § 12 mom. första stycket SIL). I underlaget får även inräknas oivillkorliga kapitaltillskott som aktieägaren har lämnat till bolaget.

För aktier anskaffade före år 1990 får anskaffningskostnaden räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från anskaffningsåret, dock tidigast fr.o.m. år 1970 fram till år 1990 (3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL). Detta sker med tillämpning av den indexserie som finns intagen i Riksskatteverkets rekommendationer RSV Dt 1993:2.

Om lämnad utdelning understiger den beräknade avkastningen får skillnaden sparas till nästa år (*sparat utrymme*). Det sparade utrymmet får också läggas till det underlag som ligger till grund för beräkning av kapitalavkastningen (3 § 12 mom. andra stycket SIL). Det ger en möjlighet att ränteuppräknas beloppet.

Hänsyn skall alltså tas till det sparade utrymmet på två olika sätt det närmast efterföljande året. Det sker dels genom att utrymmet för att ta ut kapitalinkomst från bolaget under detta år ökas med ett belopp som i kronor räknat motsvarar det sparade utrymmet från det föregående året, dels genom att anskaffningskostnaden för aktierna får ökas med samma belopp.

Ett exempel visar den använda tekniken.

Anskaffningskostnaden för aktierna i ett enmansaktiebolag antas 1994 uppgå till 100 000 kr. Aktieägaren har inget sparade utrymme från föregående år. Med tillämpning av den för år 1994 gällande räntesatsen på 12,56 % bestäms det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för detta år till (12,56 % av 100 000=) 12 560 kr. Aktieägaren tar ut 10 000 kr i utdelning under år 1994. Hans sparade utrymme blir således det överskjutande beloppet på 2 560 kr. Om gällande räntesats för år 1995 antas vara 12,00 % bestäms det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för detta år till (12,00 % av 102 560=) 12 307 kr. Under år 1995 kan aktieägaren som kapitalinkomst ta ut dels detta belopp, dels det sparade utrymmet från år 1994 med 2 560 kr, dvs. sammanlagt 14 867 kr.

För aktier anskaffade före år 1990 är det möjligt att i stället för anskaffningskostnaden använda ett alternativt värde (*alternativregeln*). Aktiernas värde beräknas enligt denna regel med utgångspunkt i aktiernas förmögenhetsvärde vid utgången av år 1990 (3 § 12 mom. fjärde stycket 1 SIL).

Beräkning av kapitalavkastning med tillämpning av alternativregeln sker på samma sätt som enligt huvudregeln.

En reavinst vid avyttring av aktier i ett fåmansbolag kan delvis bero på att arbetsinkomster hållits kvar i bolaget. Särskilda regler gäller därför för beskattningen av sådana vinster. Det har dock inte ansetts nödvändigt att vid en försäljning beskatta vinsten med samma skattesats som den som gäller för arbetsinkomster. Grunden för detta är att man vid en försäljning inte kan räkna med att få full betalning för tillgångarna i bolaget samt att en försäljning alltid är förenad med vissa kostnader (prop. 1989/90:110 s. 472).

Vid 1990 års skattereform ansågs att ett rimligt skatteuttag på reavinster i fåmansbolag låg på ca 40 %. Bedömningen baserades på ett önskemål att uttag av arbetsinkomster genom avyttring av aktierna i bolaget (med uttag av bolagsskatt och reavinstskatt) för ägaren skulle ge approximativt samma behållning efter skatt som uttag av lön efter arbetsgivaravgifter och progressiv inkomstskatt. För att erhålla detta skatteuttag valdes den tekniska lösningen att 50 % av reavinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst och 50 % som intäkt av kapital. Den del av reavinsten som motsvarar kvarstående sparad utdelning beskattas med kapitalskattesatsen.

Fr.o.m. 1993 års taxering sänktes beskattningen av reavinster på aktier till 25 % (5/6 av vinsten är skattepliktig och skattesatsen är 30 %). För aktier i fåmansföretag innebar detta att skatteuttaget sänktes till ca 37,5 %.

För aktier som har förvärvats före år 1990 får - på samma sätt som vid utdelningsbeskattningen - anskaffningskostnaden för aktierna räknas upp med prisindex tidigast fr.o.m. år 1970 fram till år 1990. En annan möjlighet är att tillämpa alternativregeln och som anskaffningskostnad för aktierna utgå från förmögensvärdet på aktierna vid utgången av år 1990. Utnyttjas någon av dessa regler kommer det avdragsgilla omkostnadsbeloppet att vara högre än det omkostnadsbelopp som följer av de allmänna reglerna för beskattning av reavinst på aktier i 27 § SIL. Den vinst som skall behandlas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL kommer därför att vara lägre än den som beräknats enligt de allmänna reglerna. Skillnadsbeloppet beskattas enligt allmänna reavinstregler, dvs. som inkomst av kapital.

Det finns en övre gräns för hur stor del av en reavinst som skall tas upp som intäkt av tjänst, nämligen 100 basbelopp (*takregeln*). När hälften av reavinsten skall tas upp som intäkt av kapital innebär denna takregel att när en reavinst överstiger 200 basbelopp - utöver kvarstående sparad utdelning - betraktas överskjutande del som kapitalavkastning som beskattas enligt de allmänna reglerna för reavinst (3 § 12 mom. sjätte stycket SIL).

Utgångspunkterna för beskattningen av ägare i fåmansföretag kan sammanfattas på följande sätt.

För utdelning på aktier i fåmansföretag gäller särskilda regler. Endast ett belopp som anses motsvara en schablonmässigt beräknad avkastning på det i företaget investerade kapitalet får behandlas som kapitalinkomst. Lämnas utdelning med högre belopp skall överskjutande del tas upp som intäkt av tjänst.

Underlag för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet är anskaffningskostnaden för aktierna med tillägg för eventuellt sparad utrymme från tidigare år. Anskaffningskostnaden för aktierna får i viss utsträckning räknas upp med index. Möjlighet finns också att i stället för anskaffningskostnaden utgå från ett värde som har beräknats på grundval av aktiernas förmögensvärde (alternativregeln).

Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med 5 procentenheter. Utdelning som svarar mot det belopp som erhålls vid denna

beräkning behandlas som kapitalinkomst. Beloppet får ökas med eventuellt sparat utrymme från föregående år.

För beskattning av reavinst gäller en särskild bestämmelse som innebär att den del av reavinsten som skall tas upp som intäkt av tjänst är begränsad.

Under hösten 1993 presenterade regeringen ett förslag om lindrad dubbelbeskattning (prop. 1993/94:50). Förslaget - som numera har lett till lagstiftning - innebär att utdelning på svenska aktier inte skall beskattas hos aktieägaren. Inkomsten skall i fortsättningen alltså endast beskattas i bolaget. För att lindra dubbelbeskattningen av i bolaget kvarhållen beskattad inkomst undantas schablonmässigt hälften av en reavinst vid avyttring av svenska aktier från beskattning. Det innebär för fysiska personer att en reavinst beskattas med en faktisk skattesats på 12,5 %.

Även reavinster vid avyttring av aktier i fåmansföretag omfattas av detta undantag från skatteplikt till den del reavinsten skall tas upp som intäkt av kapital. För att inför en översyn av regelsystemet bibehålla skatteuttaget på den dittillsvarande nivån (37,5 %) höjdes den del av reavinsten som skall tas upp som intäkt av tjänst från 50 % till 70 %.

I propositionen behandlades även tillämpligheten av alternativregeln. Det konstaterades att den nuvarande alternativregeln utformats i ett system med dubbelbeskattning. Övergången till enkelbeskattning gjorde att det ansågs motiverat att överväga tillämpligheten av bestämmelsen. I avvaktan på ett ställningstagande föreslogs vissa begränsningar i möjligheten att tillämpa alternativregeln vid 1995 års taxering.

Dessa begränsningar innebär att alternativregeln vid 1995 års taxering inte skulle få tillämpas vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Motsvarande föreslogs gälla vid beskattningen av reavinst när aktierna avyttrats till närstående.

Vid utskottsbehandlingen gjordes vissa justeringar i regeringens förslag. Skatteutskottet ansåg att det med hänsyn till nackdelarna med alternativregeln i dess nuvarande utformning var angeläget att bestämmelsen kunde ändras innan det nya systemet skall tillämpas fullt ut. Utskottet uttalade att möjligheten att knyta alternativregeln till det egna kapitalet i bolaget borde övervägas (bet. 1993/94:SkU15 s. 149). Utskottet föreslog vidare en mindre långtgående begränsning av utdelningsutrymmet under år 1994. Riksdagen beslutade i enlighet med utskottets förslag (rskr. 1993/94:108 och 110, SFS 1993:1544.).

Nuvarande regler har följande innebörd.

Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beräknas på det sätt som tidigare beskrivits. Det innebär bl.a. att alternativregeln i dess nuvarande utformning får användas. Utdelning som ryms inom det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall behandlas som intäkt av kapital. Enligt allmänna regler skulle beloppet undantas från beskattning hos aktieägaren. Riksdagens beslut innebär emellertid en begränsning av det belopp som vid 1995 års taxering undantas från beskattning hos aktieägaren (punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1993:1544). Vid 1995 års taxering måste därför den skattemässiga

behandlingen av utdelning från fåmansföretag fastställas genom en beräkning i två steg.

I ett första steg beräknas det kapitalinkomstbehandlade utrymmet på det sätt som tidigare har beskrivits. I ett andra steg beräknas det belopp som undantas från beskattning hos aktieägaren. Den senare beräkningen sker på följande sätt. Statslåneräntan ökad med 5 procentenheter multipliceras med anskaffningskostnaden för aktierna (efter eventuell uppräkningsindex). Eventuell sparad utdelning från tidigare år får vid denna beräkning inte läggas till anskaffningskostnaden. Till det belopp som erhålls får läggas 1/5 av den ökning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som uppkommer om alternativregeln tillämpas. Summan av beloppen undantas från beskattning hos aktieägaren. För utdelning av belopp som svarar mot sparad utrymme gäller undantag från beskattning hos aktieägaren för 1/5 av det utdelade beloppet.

Uppkommer en skillnad mellan resultaten enligt de två beräkningsstegen skall skillnadsbeloppet beskattas med kapitalskattesatsen.

För reavinst gäller i enlighet med regeringens förslag att alternativregeln vid 1995 års taxering inte får användas vid försäljning till närstående. Efter förslag från skatteutskottet har denna begränsning i användningen av alternativregeln utökats till att gälla även vid likvidation av bolaget.

Ett av de förslag som regeringen aviserade i sin skrivelse till riksdagen var att den s.k. JIK-metoden skulle införas. Eftersom metoden är ett sätt att uppnå enkelbeskattning av i bolaget kvarhållna, beskattade inkomster fanns det inte längre skäl att bibehålla den halverade reavinstbeskattningen. Reavinster skulle alltså fullt ut beskattas med kapitalskattesatsen ( $5/6$  av  $30\% =$ )  $25\%$ . För aktieägare i fåmansföretag innebar det att kvoteringen med  $50\%$  av reavinsten som intäkt av tjänst och  $50\%$  som intäkt av kapital skulle gälla.

Regeringen har nu funnit att JIK-metoden bör utredas ytterligare. Något införande av metoden fr.o.m. ingången av år 1994 är således inte aktuellt. Det innebär samtidigt att reavinster vid avyttring av aktier i fåmansföretag skall behandlas i enlighet med riksdagens nyligen fattade beslut. Av en reavinst skall  $70\%$  tas upp som intäkt av tjänst och  $30\%$  som intäkt av kapital. Den del av reavinsten som skall tas upp som intäkt av kapital omfattas av den halverade reavinstbeskattningen. Den gräns på  $100$  basbelopp som anger det belopp som maximalt skall tas upp som intäkt av tjänst kvarstår oförändrad.

### 6.2.1 Inledning

**Regeringens förslag:** Den alternativregel som får användas vid beräkning av vad som skall betraktas som kapitalavkastning i ett fåmansföretag ändras. I stället för att som nu vara kopplad till förmögenhetsvärdet på aktierna knyts alternativregeln till värdet av beskattat eget kapital i företaget.

**Promemrieförslaget:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** En majoritet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Svenska revisorsamfundet SRS* avstyrker att utformningen av alternativregeln ändras.

**Skälen för regeringens förslag:** I den skrivelse regeringen lämnade till riksdagen föreslås att alternativregeln skall ändras genom att den nuvarande kopplingen till förmögenhetsvärdet vid utgången av år 1990 ersätts av en koppling till det beskattade egna kapitalet i bolaget vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993.

Det har visat sig att kopplingen av alternativregeln till förmögenhetsvärdet är förenad med nackdelar. I den praktiska tillämpningen har regeln gett värden som är betydligt förmånligare för de skattskyldiga än vad som åsyftades när bestämmelsen infördes. En annan nackdel är att hänsyn inte tas till att det efter den tidpunkt då värdet beräknades kan ha inträffat omständigheter som inneburit att värdet minskat, exempelvis genom att utdelning lämnats med stora belopp.

Skatteutskottet konstaterade i sitt betänkande att det med hänsyn till de nackdelar som är förenade med alternativregeln är angeläget att bestämmelsen kan ändras innan det nya systemet för beskattning av kapitalinkomster skall tillämpas fullt ut. Företagsskatteutredningen drog samma slutsats och förordade att anknytningen av alternativregeln till förmögenhetsvärdet skall ersättas av en direkt koppling till det beskattade egna kapitalet i företaget (skr. 1993/94:132 s. 15).

Regeringen delar utredningens uppfattning och uttalade också i skrivelsen till riksdagen att det finns starka skäl att genomföra utredningens förslag omgående. Promemorians förslag bör således genomföras.

Den nuvarande alternativregeln får tillämpas under förutsättning att aktierna har förvärvats före år 1990. Den är avsedd att kompensera för att det för aktier förvärvade dessförinnan inte finns regler om sparutrymme och inflationsjustering. Regeringen uttalade i skrivelsen till riksdagen att det är det beskattade egna kapitalet vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993 som bör användas vid tillämpning av alternativregeln i dess nya utformning. När nu tidpunkten för beräkning av värdet enligt alternativregeln flyttas fram är det rimligt att också senaste tidpunkt för aktieförvärvet flyttas fram i motsvarande mån. Det

betyder att alternativregeln bör få användas för aktier som förvärvats före år 1992. Någon ändring beträffande indexregeln bör däremot inte göras, bl.a. med hänsyn till att denna regel föreslås få kombineras med ett löneunderlag (se avsnitt 6.3.2).

Syftet med alternativregeln är fortfarande att den skall utgöra en övergångsregel för aktier som har förvärvats före en viss tidpunkt. Avsikten är inte att värdet årligen skall justeras för i bolaget behållna beskattade vinster. Några remissinstanser har föreslagit att underlaget för beräkningen av vad som utgör kapitalinkomst bestäms på grundval av det beskattade egna kapital som vid varje beräkningstidpunkt finns i bolaget. En sådan lösning skulle emellertid innebära att i bolaget kvarhållna arbetsinkomster skulle kunna läggas till underlaget för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Efter ett begränsat antal år skulle detta - med beaktande av möjligheten till ränteuppräknig och ackumulering av sparad utrymme - innebära att det blev möjligt att ta ut förstaledsbeskattade arbetsinkomster utan ytterligare beskattning. Med hänsyn till detta bör i bolaget fonderade vinstmedel endast beaktas till den del de hade kunnat tas ut ur bolaget utan att bli föremål för beskattning som intäkt av tjänst. Ett sådant hänsynstagande sker också genom reglerna för sparad utdelning.

Alternativregeln i dess nya utformning skall tillämpas vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet fr.o.m. 1995 års taxering. För sparad utdelning fram t.o.m. utgången av år 1993 bör emellertid alternativregeln i dess nuvarande utformning, dvs. med en värdering enligt förmögenhetsvärdet, få tillämpas även i fortsättningen.

Med hänsyn till alternativregelns nya utformning är det inte längre motiverat att begränsa det belopp som får undantas från beskattning hos aktieägaren annat än när det gäller sparad utrymme. Ett förslag till ändring i reglernas utformning i denna del kommenteras närmare i avsnitt 6.4.

## 6.2.2 Beskattat eget kapital

**Regeringens förslag:** Anskaffningskostnaden enligt alternativregeln i dess nya utformning beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det beskattningsår som har taxerats år 1993. För värderingen av tillgångar och skulder tillämpas i huvudsak de regler som gällde vid beräkning av kapitalunderlaget vid avsättning till skatteutjämningsreserv. Utbetalningar från företaget som reducerar detta underlag skall minska underlaget.

**Promemorieförslaget:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker en majoritet förslaget. Vissa tekniska synpunkter framförs.

**Skälen för regeringens förslag:** I promemorian föreslås att beräkningen av beskattat eget kapital som underlag för alternativregeln skall knytas till reglerna för beräkning av kapitalunderlag enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (survlagen). Enligt denna lag definieras kapitalunderlaget som skillnaden vid beskattningsårets utgång mellan tillgångar och skulder. Såväl tillgångar som skulder skall tas upp till skattemässiga värden.

Några remissinstanser har anfört att surven numera har avskaffats och att ett skäl till detta är att reglerna medfört stora tillämpningsproblem. Dessa remissinstanser ifrågasätter därför lämpligheten av att anknyta till survreglerna vid beräkningen av beskattat eget kapital.

Regeringen konstaterar att de komplikationer som uppkommit vid survavsättningar i huvudsak har haft sin grund i de regler som gäller för koncerner. En survavsättning har - med vissa undantag - kunnat göras av varje bolag inom en koncern. För att förhindra att samma värde räknas som tillgång i mer än ett bolag finns det därför vissa begränsningsregler i survlagen. En annan komplikation har varit de regler som gällt handelsbolagen och deras delägare.

Vid beräkning av kapitalunderlaget i fåmansföretag finns inte samma behov av begränsningsregler. Kapitalunderlaget i fåmansföretag skall användas av fysiska personer i deras egenskap av aktieägare vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Det innebär att det inte är möjligt att utnyttja underlaget dubbelt. Det innebär också att de komplikationer som har uppkommit vid tillämpning av survlagen inte bör aktualiseras vid beräkning av alternativregeln. Regeringen anser därför att beskattat eget kapital i enlighet med förslaget i promemorian bör beräknas enligt de regler som gällde för beräkning av kapitalunderlaget vid survavsättning.

Särskilda begränsningsregler för beräkning av kapitalunderlaget i koncernbolag behövs således inte. Även på några andra punkter bör bestämmelserna för beräkning av kapitalunderlaget justeras i förhållande till survlagens regler.

Aktier i utländska dotterföretag skall vid beräkning av survunderlaget tas upp till 65 % av det skattemässiga värdet. Vid beräkning av underlaget för alternativregeln finns inte skäl att ha motsvarande begränsning. Sådana aktier bör därför tas upp till det skattemässiga värdet.

I 3 § survlagen anges att aktier i svenska dotterbolag och andra svenska näringsbetingade aktier inte får räknas som tillgång. Även denna bestämmelse är motiverad av att det annars skulle kunna uppkomma en dubbelräkning beroende på att aktiernas värde räknas med i underlaget för både moderbolag och dotterbolag. En sådan begränsning för aktier i dotterbolag behövs inte vid beräkningen av det nu aktuella kapitalunderlaget.

Det verkliga värdet på dotterbolagsaktierna kan vara högre än det skattemässiga värdet på moderbolagets aktier. Det är exempelvis fallet om dotterbolagets vinster inte har delats ut till moderbolaget utan fonderats i dotterbolaget. I stället för moderbolagets skattemässiga värde

på dotterbolagsaktierna bör tas upp ett värde motsvarande kapitalunderlaget i dotterbolaget. En sådan bestämmelse bör tillämpas även i de fall kapitalunderlaget i dotterbolaget understiger moderbolagets skattemässiga värde på aktierna. Det kan vara fallet om dotterbolaget redovisat förluster.

Möjligheten att räkna in kapitalunderlaget för annat bolag bör endast omfatta aktier i dotterbolag. Andra näringsbetingande aktier bör tas upp till skattemässigt anskaffningsvärde.

Andelar i handelsbolag omfattades av regler i survlagen som hade till syfte att förhindra dubbelräkning av insatskapitalet. Motsvarande bestämmelser behövs inte vid beräkning av kapitalunderlaget för fåmansföretag. En andel i ett handelsbolag bör därför tas upp till det justerade ingångsvärde som används vid reavinstberäkningen. Är värdet negativt uppkommer en avdragspost vid beräkning av kapitalunderlaget.

En annan fråga är hur en survavsättning bör behandlas. Enligt 3 § fjärde stycket survlagen räknas survavsättning inte som skuld. Har survavsättning gjorts i 1992 års bokslut har bolaget emellertid erhållit en skattecredit som bör beaktas när underlaget för det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall beräknas.

Vid beräkning av underlaget för alternativregeln bör ett belopp motsvarande skatteeffekten av den del av survavsättningen vid 1993 års taxering som skall återföras till beskattning tas upp som skuld och därmed minska kapitalunderlaget. Skatteeffekten bör därvid bestämmas utifrån den nya bolagsskattesatsen.

Hösten 1993 beslöts att avskaffa surven. Avvecklingen sker genom att avdrag för avsättning till surv enligt huvudregeln återförs till beskattning under en femårsperiod med ett belopp motsvarande hälften av avsättningarna vid 1993 års taxering [lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv]. Det innebär att i princip hälften av surven får upplösas utan beskattningsekvenser. Möjlighet bör ges att vid beräkning av kapitalunderlaget ta hänsyn till att endast hälften av survavsättningen skall återföras till beskattning. I förhållande till promemorians förslag bör en justering göras för att hänsyn skall tas till om survavsättningen vid 1994 års taxering understiger avsättningen vid 1993 års taxering.

*LRF* och *Skogsägarnas Riksförbund* har anfört att det är väsentligt att det system som under hösten 1993 lades fast för beskattningen av enskilda näringsidkare skall vara likvärdigt med det system som gäller för ägare till aktiebolag. Man har vidare påpekat att det föreligger vissa skillnader mellan promemorians förslag till beräkning av kapitalunderlaget och de bestämmelser som gäller för beräkning av underlaget för räntefördelning för enskilda näringsidkare.

Regeringen konstaterar att i de hänseenden förslaget till beräkning av underlag för alternativregeln skiljer sig från bestämmelserna för beräkning av underlag för räntefördelning är det i huvudsak beroende på att alternativregeln är avsedd att utgöra en övergångslösning. Underlaget beräknas vid en bestämd tidpunkt. Tillgångar och skulder bör därför tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen för det aktuella

beskattningsåret. Eventuella ändringar i denna värdering får betydelse endast om de påverkar underlaget i sänkande riktning. Underlaget för rättefördelning beräknas däremot kontinuerligt för varje beskattningsår och det ger möjlighet att beakta förändringar mellan åren oavsett om det är fråga om en höjning eller en sänkning av underlaget.

### *Justering av underlaget*

Till det underlag som beräknas med tillämpning av alternativregeln bör få läggas nyemissioner och ovillkorliga kapitaltillskott som skett efter utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993.

En brist i den nuvarande alternativregeln är att värdet inte påverkas av värdenedgångar efter den tidpunkt då värdet har beräknats. Den nya utformningen av alternativregeln bör beakta vissa värdenedgångar. Regeringen aviserade också i sin skrivelse att kapitalunderlaget skall minskas i de fall belopp som legat till grund för beräkningen av kapitalunderlaget delas ut.

Kapitalunderlaget skall i princip avse förhållandena vid utgången av beskattningsåret 1992. I promemorian föreslogs att underlaget med ett undantag skulle påverkas av utdelning som lämnas efter den tidpunkten endast när det utdelade beloppet överstiger årets vinst. Undantaget avser utdelning som bolaget har lämnat under år 1993, vilken skall avräknas fullt ut. Dessutom föreslogs att underlaget alltid skulle justeras för utbetalning till aktieägaren i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

*Näringslivets skattedelegation* har anfört att underlaget bör reduceras endast i den mån lämnad utdelning överstiger redovisad vinst och fonderade vinstmedel. Detta påpekande är i och för sig riktigt. En korrekt bestämmelse fordrar dock att hänsyn tas till såväl vinstutdelning som andra utbetalningar i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden. Vidare måste redovisade underskott och andra värdenedgångar beaktas. Med hänsyn till de komplikationer som en sådan utformning skulle medföra anser regeringen att underlaget bör justeras på det sätt som föreslås i promemorian.

De bestämmelser som reglerar beräkning av förmögenhetsvärdet finns i dag intagna i 3 § 12 mom. SIL. Bestämmelserna om beräkning av kapitalunderlaget bygger till huvudsaklig del på bestämmelserna i survlagen. Eftersom survlagen numera har upphävts är det mindre lämpligt att hänvisa till denna lag. De bestämmelser som kan bli tillämpliga för den fåmansföretagare som skall beräkna ett kapitalunderlag bör tas in i en ny lag. Denna kan lämpligen benämnas lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

### 6.3.1 Allmänna utgångspunkter

**Regeringens förslag:** Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet bör hänsyn få tas till utbetalade löner till andra anställda än aktieägare.

**Promemoriaförslaget:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Inställningen till ett löneunderlag är blandad. RSV, FAR m.fl. avstyrker förslaget. Ett skäl som anförs mot förslaget är att det komplicerar systemet. Några remissinstanser har också ifrågasatt utgångspunkten att kapitalavkastningen är beroende av antalet anställda. *Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets skattedelegation* m.fl. tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är en allmän bedömning att en stor del av den framtida tillväxtkraften i svensk ekonomi finns hos de små och medelstora företagen. Det är därför nödvändigt att förbättra situationen för dessa företag. På skatteområdet kan detta ske genom att bestämmelserna för beskattningen av inkomster från sådana företag på ett tydligare sätt än för närvarande inriktas på att underlätta för företagaren att omsätta sina ideér och sitt entreprenörskap i praktisk verksamhet.

En lösning på problemet med en lågt beräknad schablonmässig kapitalavkastning är att höja räntesatsen. Företagsskatteutredningen föreslog i sitt betänkande *Den ekonomiska dubbelbeskattningen* (SOU 1993:29) att räntesatsen skulle höjas till statslåneräntan ökad med 8 procentenheter. Mot bakgrund av att investerare i fåmansbolag i genomsnitt utsätts för större osäkerhet än placerare på börsen bedömdes detta vara en lämplig nivå.

En svaghet med en lösning som uteslutande beaktar schablonmässig avkastning på det i verksamheten investerade kapitalet är emellertid att andra faktorer som höjer kapitalavkastningen, t.ex. företagarens ideér och företagsledande förmåga inte beaktas. I ett företag med anställda höjer även dessa avkastningen på kapitalet, bl.a. genom att kapitalet utnyttjas mer och effektivare. Om hänsyn skulle tas till sådana effekter måste räntesatsen variera med de olika faktorer som höjer kapitalavkastningen. Detta är dock praktiskt omöjligt. En bättre lösning är att andra avkastningshöjande faktorer beaktas på ett direkt sätt. Såvitt gäller företagsledarkapaciteten är mätproblemen uppenbara. Däremot finns möjlighet att beakta förekomsten och betydelsen av anställda genom att man vid bestämmandet av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet tar viss hänsyn till utbetalade löner.

Utrymmet för kapitalinkomstbehandling kan utvidgas antingen genom en höjd räntesats eller genom ett beaktande av anställda i företaget. I det följande skall beläggas två frågor som är av betydelse vid valet av modell för denna utvidgning. Först behandlas vilka incitament gällande regler ger till uttag av arbetsinkomster som lön från bolaget. Därefter beläggas hur fåmansföretagen, som till allt övervägande del består av små och medelstora företag, påverkas av den osäkerhet som de utsätts för på marknaden och hur denna kan antas påverka deras efterfrågan på arbetskraft.

Det är angeläget att fåmansföretagarens arbetsinkomster i bolaget beskattas som andra arbetsinkomster. Av betydelse är därmed skatteuttaget vid olika former av uttag av inkomst från företaget. Fåmansföretagaren kan tillgodogöra sig inkomsterna på tre olika sätt, nämligen som lön, som utdelning eller som av reavinst vid avyttring av företaget. De tre uttagsformerna får olika skattekonsekvenser.

I fåmansföretaget beskattas utdelning som inkomst av kapital endast i den mån den inte överstiger beräknad kapitalavkastning. Utdelning som överstiger denna beskattas med 28 % bolagsskatt i första ledet och som inkomst av tjänst i andra ledet. Detta innebär en total beskattning på 64 % under förutsättning att ägarens marginalsatt är 50 %. Denna typ av utdelning betecknas här överutdelning.

I den mån bolaget inte delar ut hela den beräknade avkastningen får den sparas till senare år. Denna sparade utdelning utgör vid avyttring av aktierna i bolaget den del av reavinsten som är hänförlig till kapital. Enligt det för beskattningen av inkomster från fåmansföretag gällande synsättet utgör överskjutande reavinst ersättning för arbete. Denna betecknas i det följande överreavinst.

I tabell 1 redovisas det sammanlagda skatteuttaget vid de olika uttagsformerna (inverkan av periodiseringsfonder och egenavgifter till sjuk- och arbetslöshetsförsäkring beaktas ej).

Tabell 1: Uttag av inkomst från fåmansföretag. Skattebelastningen då endast kommunalskatt utgår anges inom parentes.

Uttag som	Beskattning	Skattebelastning
lön < 7,5 basbelopp	$0,1362 + 0,8638 \cdot 0,5$	56,8 % (39,5 %)
lön > 7,5 basbelopp	$0,2387 + 0,7613 \cdot 0,5$	61,9 %
utdelning	0,28	28,0 %
reavinst	$0,28 + 0,72 \cdot 0,125$	37,0 %
överutdelning	$0,28 + 0,72 \cdot 0,5$	64,0 % (49,6 %)
överreavinst	$0,28 + 0,72 \cdot (0,7 \cdot 0,5 + 0,3 \cdot 0,125)$	55,9 % (45,8 %)

Av uppgifterna i tabellen framgår att det i de flesta fall är lönsamt för fåmansföretagaren att undvika att ta ut arbetsinkomster från bolaget som lön. När lönen endast träffas av kommunalskatt i andra ledet, vilket ger

ett sammanlagt skatteuttag på 39,5 %, och där inkomsten grundar sociala förmåner, är dock incitamenten att hålla kvar pengarna i bolaget små. Mätt i nuvärdetermer måste aktierna behållas i 17 år efter det att inkomsten tjänats in i bolaget för att det skattemässigt skall löna sig att låta pengarna ligga kvar. Hur företagaren värderar socialförsäkringsförmånerna har dock inte beaktats.

Över skiktgränsen (198 700 kr år 1994) utsätts inkomsten för en ytterligare beskattning om 20 %. Då ser bilden annorlunda ut. Här dröjer det endast fyra år innan det skattemässigt lönar sig att tillgodogöra sig arbetsinkomsten som överreavinst. Inte heller här har förmånerna beaktats.

När uttag som lön överstiger 7,5 basbelopp (264 000 kr år 1994) och den totala beskattningen vid uttag av arbetsinkomst som lön uppgår till 61,9 %, begränsas den nämnda tidsperioden för innehav av aktierna till två år. I detta skikt utgår inga förmåner.

Inlåsningseffekten förstärks av takregeln i fåmansföretagsreglerna. Denna regel innebär att man vid försäljning av aktier i bolaget maximalt skall beskatta 100 basbelopp i inkomstslaget tjänst. De 70 % av överreavinsten som beskattas i tjänst uppgår därmed maximalt till 3 520 000 kr år 1994. Denna regel ger upphov till en tröskeleffekt. När man väl har kunnat spara arbetsinkomster i bolaget motsvarande 100 basbelopp kommer överskjutande inkomst i bolaget att i andra ledet beskattas med 12,5 % vid försäljning.

Sammanfattningsvis torde det vara mindre vanligt att fåmansföretagaren tar ut arbetsinkomst som lön från sina företag utöver skiktgränsen.

### *Osäkerhet och risk*

Som tidigare framgått är det angeläget att förbättra situationen för små och medelstora företag. Dessa företag är särskilt viktiga för sysselsättningstillväxten i näringslivet. Mot denna bakgrund är det viktigt att förbättra förutsättningarna för ökad efterfrågan på arbetskraft i fåmansföretagen.

Avkastningen på investerat kapital i en produktionsprocess varierar med den *osäkerhet* som finns på de marknader där producenten opererar. Ju större osäkerhet, desto högre *förväntad* avkastning kräver investeraren. Kapitalet utsätts för förslitning i produktionen och investeringar är ofta irreversibla. Detta innebär att kapitalet inte kan flyttas till en annan produktionsprocess, inte ens på en perfekt fungerande marknad.

Arbetskraften är inte heller någon fullständigt flexibel insatsfaktor i produktionsprocessen. Kostnader för sökandet efter arbetskraft och inskolning av nyanställda utgör trögheter i systemet som förstärks av vissa inslag i arbetsmarknadslagstiftningen. Löner och anställningsvillkor för anställda bestäms i regel i samband med anställningen, innan produktionen tar vid. Hur mycket produktionsprocessen faktiskt avkastar blir klart först i efterhand. Detta innebär att producenten inte kan öka resp. minska mängden arbetskraft efter kortsiktiga behov.

Ökad sysselsättning, särskilt i små företag, är alltså förknippad med risker. Fråga uppkommer om inte arbetsgivaren i fåmansaktiebolaget redan tar ut riskersättningen i form av lägre efterfrågan på arbetskraft.

### *Val av modell*

I det föregående har behandlats tre problemområden av betydelse för valet av modell för lättnad. Det första problemet är att kapitalavkastningen i bolaget ofta underskattas genom schablonen för beräknad avkastning. Det andra är vilka incitament det föreligger för ägarna att ta ut arbetsinkomsten som lön från bolaget. Det tredje slutligen utgörs av de tendenser till begränsning av efterfrågan på arbetskraft i dessa bolag som följer av den relativt höga risk de möter på marknaden.

En höjning av klyvningsräntan för beräknad avkastning avhjälpas endast det första av dessa problem. En sådan höjning minskar däremot inte incitamenten att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. En modell där man gör kapitalinkomstbehandlingen av utdelningar och reavinster beroende av uttaget av arbetsinkomster är önskvärd. När den andel av utdelning och reavinst som behandlas som kapitalinkomst görs beroende av arbetskraften i företaget föreligger en subventionering av arbetskraftskostnaden. Denna stimulerar bolagens efterfrågan på arbetskraft.

I promemorian uttalades att vid en avvägning mellan att höja räntesatsen för beräknad avkastning och en metod som den ovan skisserade för att förbättra skattevillkoren för fåmansföretagen framstår den senast diskuterade modellen som den lämpligaste eftersom den beaktar fler faktorer och därmed utgör ett komplement till det nuvarande sättet att beräkna kapitalavkastning i fåmansföretag.

Regeringen delar den bedömning som framkommit i promemorian. Förslaget bör alltså utformas så att det vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet ges en möjlighet att ta hänsyn till utbetalda löner till andra anställda än aktieägare och att denna möjlighet skall bero på ägarens eget uttag av lön från företaget.

### **6.3.2 Beräkning av löneunderlaget**

**Regeringens förslag:** Till den faktiska anskaffningskostnaden för aktierna, eventuellt uppräknad med index, får läggas viss del av den lönesumma bolaget betalat ut till andra anställda än aktieägare. Denna del bestäms till 10 % av den del av lönesumman som överstiger 10 basbelopp. En förutsättning för tillämpning av regeln är att aktieägaren tagit ut en lön som motsvarar minst 150 % av den lön som har betalats ut till den högst betalde anställde.

**Promemoriaförslaget:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ett fåtal remissinstanser har yttrat sig över den tekniska utformningen av förslaget. Kritiska synpunkter har framförallt framförts mot nivån på den lön aktieägaren skall ta ut för att löneunderlaget skall kunna utnyttjas.

**Skälen för regeringens förslag:** Utgångspunkten för förslaget är att löneunderlaget skall utgöra ett komplement vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden för aktierna. Till underlaget bör således få läggas en viss andel av bolagets lönesumma. I promemorian föreslogs att denna andel skulle utgöra 10 % av den lön som utbetalats till andra anställda än aktieägare. Förslaget har kritiserats av främst näringslivets organisationer som allmänt anser att löneutrymmet därigenom blir alltför begränsat och därför bl.a. ger alltför små incitament för nyanställningar. Det ansträngda statsfinansiella läget gör emellertid att det inte är möjligt att nu utvidga löneutrymmet i förhållande till promemoriaförslaget.

För att löneunderlaget skall få utnyttjas bör vissa villkor ställas. En utgångspunkt bör vara att företagsledarens arbetsinkomster inte skall kunna tas ut som kapitalinkomst. Företagsledarens ansvar och uppgifter i företaget motiverar att han betingar sig en högre lön än hans anställda har. Denna del av lönen är att betrakta som arbetsinkomst och bör därför beskattas som sådan. Endast om företagsledaren tar ut en lön som motsvarar eller överstiger den på detta sätt bestämda arbetsinkomsten bör han anses berättigad att få tillgodogöra sig ett visst löneunderlag vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. I promemorian ansågs en lämplig nivå vara 150 % av den högsta lön som betalats ut till en enskild anställd i företaget. Under remissbehandlingen har kritiska synpunkter framförts på denna nivå. Det har bl.a. anförts att det i vissa fåmansföretag kan vara mindre lämpligt att ha en sådan skillnad i lön mellan ägare och anställda. En annan invändning är att många företagsledare i företag med högt kvalificerade specialister inte kommer att kunna utnyttja löneutrymmet om det föreslagna lönekravet genomförs.

Regeringen hyser förståelse för de framförda remissynpunkterna. Med hänsyn till de i promemorian anförda skälen för en gräns på 150 % och det begränsade statsfinansiella utrymmet finner regeringen emellertid att promemoriaförslaget åtminstone tills vidare bör genomföras. Vid den kommande översynen av fåmansföretagsreglerna (jfr avsnitt 6.1) får övervägas om det är möjligt och lämpligt att sänka kravet på uttagen lön hos företagsledaren.

En annan begränsning som bör gälla är att den ökning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som uppkommer vid utnyttjande av löneunderlaget inte får överstiga det belopp företagsledaren tar ut i lön. Vidare bör beaktas att den kapitalavkastning som genereras av anställda ökar med antalet anställda samt att den torde vara obetydlig i företag med endast några få anställda. Det är därför rimligt att löneunderlaget bestäms med beaktande av detta förhållande. Det bör ske genom att endast den del av lönesumman till anställda som överstiger 10 basbelopp får beaktas. Löneunderlaget bör beräknas som summan av de löner som betalas ut till

andra anställda än aktieägare. Med aktieägare bör dock endast förstås sådan person på vilken bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL skall tillämpas. Anställda utan ledarbefattning som endast äger en obetydlig del av aktierna räknas således i detta hänseende inte som aktieägare. Lön som betalats ut till närstående som inte är aktieägare bör få räknas in i underlaget.

I ett bolag med flera delägare bör lönesumman fördelas på samtliga aktier i bolaget. Även lön till anställda i dotterbolag bör få räknas in. I de fall det inte är fråga om helägda dotterbolag bör den underlagsgrundande lönesumman proportioneras i förhållande till moderbolagets ägarandel i dotterbolaget.

De utbetalade löner som skall ingå i underlaget bör vara belopp som har utbetalats under föregående år. Detsamma bör gälla även för den lön som aktieägaren tar ut från bolaget. Med lön avses här även förmåner som utgår till aktieägaren under förutsättning att socialavgifter tas ut på förmånsvärdet. Genom att löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret står det redan vid ingången av beskattningsåret klart om ett löneunderlag kan utnyttjas och i så fall hur stort detta är.

Ett exempel illustrerar: Anskaffningskostnaden för aktierna i ett enmansaktiebolag antas uppgå till 500 000 kr. Aktieägaren har inte något sparutrymme från tidigare år. Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för år 1994 beräknas med tillämpning av den för året gällande räntesatsen 12,56 %. Denna del av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet bestäms som (12,56 % av 500 000 kr =) 62 800 kr. Bolaget antas under år 1993 ha utbetalat löner inklusive vissa socialavgiftsgrundande förmåner till andra anställda än aktieägaren med totalt 2 milj. kr. I den underlagsgrundande lönesumman får räknas in den del av lönesumman som överstiger 10 basbelopp, dvs. (2 milj. - 344 000=) 1 656 000 kr. Av löneunderlaget utgör 10 % den underlagsgrundande lönesumman, vilket blir 165 600 kr. Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för år 1994 bestäms som [12,56 % av (500 000 + 165 600)=] 83 599 kr. Det innebär en ökning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet med 20 799 kr.

Förslaget bör tas in i en ny bestämmelse, 3 § 12 a mom. SIL.

#### 6.4 De särskilda reglerna för behandling av utdelning som lämnas under år 1994

**Regeringens förslag:** Den del av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som undantas från skatteplikt begränsas till 1/5 av sparutrymme. Denna begränsning skall kombineras med de särskilda bestämmelser som gäller behandlingen av utdelning som lämnas under år 1994.

**Promemorieförslaget:** Överensstämmet med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Några remissinstanser har hävdade att det förhållandet att den särskilda begränsningen av skattefrihet för utdelning som lämnas under år 1994 skall kombineras med bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL innebär en onödig komplikation.

**Skälen för regeringens förslag:** Riksdagens beslut hösten 1993 innebär en begränsning av den del av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som undantas från beskattning hos aktieägaren. Regeringen aviserade i sin skrivelse att i och med att alternativregeln ändras och knyts till beskattat eget kapital i företaget behövs inte en så långtgående begränsning. Denna ståndpunkt har godtagits av remissinstanserna. Enligt regeringens bedömning är det tillräckligt att begränsningen i undantaget från skatteplikt hos aktieägaren under år 1994 gäller för utdelning som svarar mot sparade utrymme.

Enligt riksdagens beslut undantas 1/5 av utdelning som svarar mot sparade utrymme från beskattning hos aktieägaren. Denna begränsning bör i stället utformas så att undantaget från skatteplikt anknyts till 1/5 av det sparade utrymmet och inte till det utdelade belopp som svarar mot sparade utrymme.

Ett exempel illustrerar tillämpningen vid 1995 års taxering.

Anskaffningskostnaden för aktierna i ett enmansaktiebolag antas uppgå till 100 000 kr. Aktierna är anskaffade år 1989 och alternativregeln får därför tillämpas. En beräkning enligt alternativregeln antas ge ett värde på 125 000 kr. Det sparade utrymmet från föregående år uppgår till 35 000 kr (eftersom aktierna är anskaffade 1989 har beräkningen gjorts med utgångspunkt i förmögenhetsvärdet). Med tillämpning av den för år 1994 gällande räntesatsen på 12,56 % bestäms det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för år 1994 till  $[12,56 \% \text{ av } (125\ 000 + 35\ 000) = ] 20\ 096$  kr. Till detta får läggas det sparade utrymmet på 35 000 kr vilket ger ett kapitalinkomstbehandlat utrymme på totalt 55 096 kr.

I nästa steg beräknas hur stor del av detta utrymme som helt undantas från beskattning hos aktieägaren. Utgångspunkten är där 12,56 % av 125 000 kr, dvs. 15 700 kr. Till detta belopp får läggas 1/5 av det sparade utrymmet, 7 000 kr.

I avsnitt 4 har redogjorts för i vilken utsträckning undantaget från skatteplikt gäller för utdelning som lämnas under år 1994. För fåmansföretag gäller att jämförelsebeloppet utgörs av det lägsta av det belopp som beräknas på det sätt som nu angetts eller enligt de bestämmelser som gäller för onoterade företag enligt lagen om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering (jfr 11 §). Enligt huvudregeln undantas 120 % av den högsta utdelning bolaget lämnat för något av de fem föregående räkenskapsåren, det s.k. jämförelsebeloppet, från beskattning. För onoterade bolag kan jämförelsebeloppet alternativt beräknas med utgångspunkt i 20 % av det beskattade egna kapitalet. I exemplet görs det antagandet att 20 % av det beskattade egna kapitalet, dvs. 25 000 kr, är det fördelaktigaste alternativet. Eftersom det tidigare beräknade beloppet är lägre är detta avgörande för hur stort belopp som inte skall beskattas.

Sammanfattningsvis kommer vid 1995 års taxering utdelning upp till ett belopp på 55 096 kr att behandlas som kapitalinkomst. Av detta belopp undantas (15 700 + 7 000=) 22 700 kr från beskattning hos aktieägaren och mellanskillnaden beskattas med kapitalskattesatsen 30 %.

## 7 Enskilda näringsidkare

### 7.1 Positiv räntefördelning

**Regeringens förslag:** Räntesatsen för positiv räntefördelning höjs med två procentenheter. Positiv räntefördelning skall vara frivillig. Outnyttjat utrymme sparas till senare år.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom lagstiftning hösten 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536) infördes regler om räntefördelning vid beskattning av enskilda näringsidkare och fysiska personer som äger andel i handelsbolag. Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på eget kapital i verksamheten. Motsvarande belopp tas i stället upp som intäkt av kapital. Avkastning på eget kapital som investerats i näringsverksamhet skall alltså beskattas som intäkt av kapital. Metoden syftar till att enskilda näringsidkare skall beskattas för avkastning på kapitalet i verksamheten på ett sätt som är likvärdigt med vad som gäller för ägare av enmansaktiebolag. Härigenom skall skattemässig neutralitet uppnås i förhållande till beskattningen av avkastning på kapital som en ägare till ett enmansaktiebolag tillskjutit till bolaget.

Utrymmet för kapitalinkomstbehandling av avkastning i enmansaktiebolag beräknas efter en räntesats som motsvarar statslåneräntan plus fem procentenheter. Med hänsyn till det statsfinansiella läget bedömdes det inte möjligt att sätta räntesatsen så högt för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (prop. 1993/94:50 s. 233). Utrymmet för kapitalinkomstbehandling för egenföretagarna begränsades därför till en räntesats som motsvarar statslåneräntan plus en procentenhet. Den i förhållande till fåmansaktiebolagen låga räntesatsen kompenseras i någon mån av att kapitalskattesatsen fr.o.m. 1996 års taxering understiger bolagsskattesatsen med tre procentenheter.

Genom de förslag som nu läggs fram i avsnitt 12, Miljöklassindelning av oljeprodukter, sker en förstärkning av statens finanser vilken till viss del bör användas för att öka neutraliteten i den skattemässiga behandlingen av egenföretagarna och fåmansaktiebolagsägarna. Räntesatsen vid positiv räntefördelning bör nu kunna höjas till statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Den nya räntenivån bör gälla redan fr.o.m. 1995 års taxering.

I betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) föreslogs att en enskild näringsidkare borde kunna avstå från att utnyttja sitt utrymme för positiv räntefördelning. Motsvarande belopp skulle då ingå i inkomst av näringsverksamhet och därmed i den pensionsgrundande inkomsten och i underlaget för egenavgifter. Om den skattskyldige inte utnyttjade utrymmet skulle det få sparas. I departementspromemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen (Ds 1993:28) föreslogs att något utrymme inte skulle få sparas i det fall årets inkomster räckt till för att utnyttja utrymmet.

*LRF* och *Skogsägarna* framhöll i sitt remissvar över promemorian att positiv räntefördelning borde vara frivillig vilket skulle innebära en större likställdhet med aktiebolagsformen. I propositionen ansågs dock av bl.a. förenklingskäl att utrymmet inte borde få sparas i den mån årets inkomst räcker till.

När räntesatsen nu föreslås bli höjd får kravet på frivillighet ökad tyngd. För den som har ett stort positivt fördelningsunderlag blir avdraget i näringsverksamheten betydande vilket i sin tur kan föranleda att den pensionsgrundande inkomsten blir låg. För att inte positiv räntefördelning i vissa fall skall urholka socialförsäkringskyddet för enskilda näringsidkare och fysiska personer som driver verksamhet i handelsbolag bör positiv räntefördelning göras frivillig. Detta argument förstärks i det system för ålderspension där livsinkomsten blir avgörande för pensionens storlek som föreslagits i ett betänkande av Pensionsarbetsgruppen, Reformerat pensionssystem (SOU 1994:20). Om den skattskyldige - helt eller delvis - vill spara ett positivt fördelningsbelopp bör, i likhet med vad som gäller i dag om ett positivt utrymme inte kan utnyttjas, utrymmet föras vidare till påföljande beskattningsår.

Förslagen föranleder justeringar i 3 och 5 §§ räntefördelningslagen.

Genom de förslag som regeringen nu lagt fram förbättras förutsättningarna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som driver näringsverksamhet genom handelsbolag.

## 7.2 Kvittning vid generationsskiften

**Regeringens förslag:** Kvittningsrätten utvidgas till att gälla även vid vissa generationsskiften. Om en skattskyldig genom köp eller ett annat oneröst förvärv övertagit en verksamhet från förälder eller far- eller morförälder får underskott av förvärvskällan kvittas mot tjänsteinkomster under de fem första verksamhetsåren. Avdrag medges inte om den skattskyldige under en femårsperiod före verksamhetens påbörjande bedrivit likartad verksamhet.

**Promemorians förslag:** Samma som regeringens.

**Remissinstanserna:** RSV, *Industrieförbundet* och *Jordbruksverket* tillstyrker förslaget. Även *Köpmannaförbundet* tillstyrker förslaget men anser att också arvsfallen bör omfattas av kvittningsrätten. *Skogsstyrelsen* föreslår en annan lösning men förordar i likhet med promemorian en restriktiv linje. Onerösa förvärv skall alltid medföra kvittningsrätt medan benefika förvärv aldrig skall medföra kvittningsrätt. *LRF* avstyrker och kräver en generell kvittningsrätt mellan inkomst av tjänst och näringsverksamhet. *Företagarna*, *Fastighetsägareförbundet* och *Jordägareförbundet* förordar också i första hand en generell kvittningsregel. Vid en mer begränsad utvidgning bör dock även benefika överlåtelser omfattas av kvittningsrätten. Vidare bör kvittning även tillåtas vid förvärv från make/sambo i samband med separation.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom 1990 års skattereform upphävdes i princip möjligheten att kvitta underskott i näringsverksamhet mot tjänsteinkomster. I stället infördes ett system som innebär att underskott i en förvärvskälla får dras av vid beräkningen av inkomsten av samma förvärvskälla närmast följande år. Underskott i förvärvskällan kan rullas framåt utan tidsbegränsning. Det enda undantaget från regeln om att kvittning inte tillåts mellan förvärvskällor gäller underskott av aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Underskott av sådan verksamhet får dras av från intäkt av tjänst.

För att underlätta nyföretagande infördes genom lagstiftning hösten 1993 en möjlighet att kvitta underskott av aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomst (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Kvittningsrätten gäller under en femårsperiod från det att näringsverksamheten har startats. Har verksamheten övertagits från en närstående gäller en kontinuitetsprincip som innebär att avdrag endast medges om överlåtaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv fortsatt att driva verksamheten.

I propositionen diskuterades också frågan om kvittningsrättens utformning för s.k. generationsskiftesfall. Regeringen uttalade förståelse för en ordning som innebär att även verksamhet som övertas vid generationsskifte borde kunna anses som nystartad och aviserade att man skulle återkomma till riksdagen med ett förslag efter det att frågan beretts ytterligare. De nya reglerna angavs kunna gälla fr.o.m. 1995 års taxering.

I januari 1994 uppdrog Finansdepartementet åt en särskild utredare (kammarrättslagmannen Per Anders Lindgren) att lämna förslag till hur en sådan kvittningsmöjlighet skall utformas. Lindgren har redovisat sina förslag i promemorian Kvittning och generationsskiften.

Nuvarande regler som finns i 46 § 1 mom. KL innebär i huvudsak vidare följande.

Avdrag medges inte om den skattskyldige under en femårsperiod före verksamhetens påbörjande bedrivit likartad verksamhet. För kommanditdelägare och vissa delägare i handelsbolag gäller särskilda - inte här aktuella - begränsningar i kvittningsrätten.

Den närståendekrets som avses är densamma som används vid bl.a. olika avgränsningar i fåmansföretag i skattelagstiftningen. Kretsen personer bestäms genom en hänvisning till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL och utgörs således av 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. Till avkomling räknas också styvbarn och fosterbarn. Frågan om det rör sig om en sådan närstående skall bedömas med utgångspunkt i den skattskyldiges, dvs. övertagarens släktskap med överlåtaren. Närståendebedömningen kan alltså utfalla olika beroende på i vilken riktning en överlåtelse går mellan två släktingar.

Har en skattskyldig övertagit en förvärvskälla från en sådan släkting som nu nämnts är hans rätt till kvittning begränsad till det fallet att den tidigare ägaren till verksamheten skulle haft rätt till avdrag om denne fortsatt att driva verksamheten. Kvittning kan alltså endast komma i fråga om överlåtaren påbörjade verksamheten mindre än fem år före överlåtelsen och övertagaren kan endast utnyttja avdragsrätten under den tid som återstår till dess det gått fem år räknat från den tidpunkt då överlåtaren startade verksamheten.

Skälen för att begränsa kvittningsrätten har inte samma giltighet i fråga om generationsskiften. Att verksamheten övertagits vid ett generationsskifte bör inte hindra att verksamheten anses nystartad. Enligt regeringens mening är det önskvärt att rätten till kvittning kan omfatta också dessa fall. Att utvidga kvittningsrätten genom att tillåta en generell inte tidsbegränsad kvittning är däremot inte aktuellt.

En utvidgning av kvittningsrätten bör avse överföringar från en äldre generation till en yngre. I likhet med promemoriaförslaget anser regeringen att överföringar mellan makar inte bör omfattas.

Vid en utvidgning av kvittningsrätten i generationsskiftesfallen bör man hålla i minnet det grundläggande syftet med den införda kvittningsmöjligheten, nämligen att underlätta nyföretagande. Åtgärden skall fungera som en starthjälp för verksamheter som kan tänkas utvecklas till livskraftiga företag. Den skall däremot inte utgöra ett generellt alternativ till huvudregeln om kvittning framåt i tiden i förvärvskällan.

Kvittningsrätten i generationsskiftesfallen handlar typiskt sett om överföringar av verksamheter som har bedrivits under lång tid. För den tidigare innehavaren skulle möjlighet till kvittning vara utesluten på grund av regeln om att kvittning endast tillåts under de fem första verksamhetsåren. Det kan synas mindre förenligt med skattelättnadens huvudsyfte att främja nyföretagande om man tillåter att en sådan, sedan länge bedriven, verksamhet betraktas som nystartad när den tas över av en närstående.

Mot ett sådant synsätt kan dock med fog invändas att den nya lagstiftningen inte hindrar en utomstående förvärvare från att utnyttja kvittningsmöjligheten även om han övertagit en redan etablerad verksamhet. Enligt regeringens uppfattning bör den aspekten tillmätas

betydelse vid avgränsningen av de generationsskiftesfall som skall omfattas av den utvidgade kvittningsrätten.

I likhet med promemorieförslaget anser regeringen att barn och barnbarn bör omfattas av den diskuterade utvidgningen av kvittningsrätten. Styvbarn och fosterbarn omfattas också.

Genom hänvisningen till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL omfattar inte närståenderegeln det fallet att en person övertar en verksamhet från ett syskon till någon av hans föräldrar. En verksamhet som tas över från en morbror/moster eller farbror/faster betraktas således redan med de införda reglerna som nystartad vid beräkningen av femårsperioden. Ett annat fall som inte heller omfattas av begränsningen är överföringar till avkomlings make. Svärföräldrar är nämligen inte sådana personer som ingår i kretsen av närstående enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Dessa situationer som måste betraktas som generationsskiftet utgör således inget problem i kvittningshänseende eftersom de inte faller in under den nuvarande närståendebegränsningen. Kvittning i de nu nämnda fallen medges oavsett om det rör sig om en onerös eller benefik överlåtelse.

Som nämnts tidigare ligger det mycket i den kritik mot reglerna för kvittning som går ut på att de diskriminerar en närstående jämfört med en utomstående förvärvare. Detta gäller i första hand onerösa överlåtelser. Det ter sig därför naturligt att låta överföringar av verksamhet till barn och barnbarn som sker genom köp, byte eller liknande förvärv omfattas av utvidgningen i kvittningsrätten.

När det gäller benefika överlåtelser kommer saken i ett annat läge. Då gör sig den nyssnämnda jämförelsen med den utomstående övertagaren inte gällande på samma sätt. Det är sannolikt mycket ovanligt med gåvor av det slag det här är fråga om till obesläktade personer. Väsentligare för ett ställningstagande till behandlingen av de benefika överlåtelserna är dock den genomgående principen i skatterätten om kontinuitet i sådana fall. Regeringen anser i likhet med promemorian att det saknas tillräckligt starka skäl för att göra avsteg från kontinuitetsprincipen i kvittningssystemet i fråga om benefika överlåtelser.

Det bör påpekas att bedömningar av om en överlåtelse har onerös eller benefik karaktär även i nu aktuellt hänseende får göras med ledning av de allmänna principer som tillämpas i andra skatterättsliga sammanhang. *LRF* framhåller i sitt remissvar att det vid generationsskiftet ofta utgår betydande vederlag för att kompensera syskon. *LRF* påpekar vidare att köpeskillingsstatistik visar att lantbruksenheter i dag kan säljas under taxeringsvärdet i icke-närståendefall. *LRF* hyser farhågor att en sådan försäljning skattemässigt skulle anses som gåva och hänvisar till den praxis som utvecklats på området, dvs. att överlåtelser under taxeringsvärdet är att betrakta som gåva. Denna praxis härrör emellertid från en tid då marknadsvärdet regelmässigt kunde antas överstiga taxeringsvärdet. En överlåtelse till det lägsta av marknadsvärdet och taxeringsvärdet torde vara att betrakta som en försäljning i reavinsthänseende oavsett om en närstående utgör köpare (se t.ex. RSV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1993 års

taxering, del 1 s. 490 - 491). Den utvidgade kvittningsrätten kommer alltså att kunna tillämpas vid dessa förvärv.

Med hänsyn till att det inte är ovanligt att generationsskiften sker genom en kombination av köp och gåva kan den nyss nämnda ståndpunkten medföra komplikationer vid tillämpningen av de nya reglerna. I enlighet med promemoriaförslaget förordas att en förutsättning för att en närstående förvärvare i kvittningshänseende skall få räkna verksamheten som nystartad är att han förvärvat hela förvärvskällan genom köp. Motivet för detta är att de skattskyldiga bör få ett klart besked om vad som krävs för att ett generationsskifte skall medföra att verksamheten skall anses som nystartad i kvittningshänseende. Med förvärvskällan avses här förvärvskällan sedd ur förvärvarens synpunkt. Det är således inte nödvändigt att förvärva hela överlåtarens förvärvskälla såsom vissa remissinstanser synes ha uppfattat promemoriaförslaget. En förutsättning för kvittning är dock att överlåtelsen i sin helhet sker genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv.

De krav som lagstiftningen i övrigt uppställer för rätten till kvittning av underskott av aktiv förvärvskälla mot förvärvsinkomster måste givetvis vara uppfyllda även i de generationsskiftesfall som enligt förslagen i det föregående skall omfattas av kvittningsreglerna. En grundförutsättning för att den som övertagit en verksamhet skall få göra avdrag mot sina tjänsteinkomster är att verksamheten för honom utgör aktiv näringsverksamhet. För avdragsrätt krävs också att det inte är fråga om återupptagande av en av honom tidigare bedriven verksamhet av likartat slag. Där gäller en femårig karenstid. Däremot är avdragsrätt i princip inte utesluten i t.ex. det fallet att en redan aktiv jordbrukare köper sin fars jordbruksfastighet. I den situationen kommer dock den nya verksamheten till följd av den ändrade förvärvskälleindelningen att ingå som en del i den tidigare etablerade verksamheten och möjligheterna till kvittning blir därmed beroende av tidpunkten för starten av den redan bedrivna verksamheten.

Den utvidgade kvittningsrätten i generationsskiftesfallen bör gälla fr.o.m. 1995 års taxering och alltså tillämpas för inkomståret 1994. Förslaget är utformat så att det uteslutande går i gynnande riktning för berörda skattskyldiga. Det finns således inga hinder från retroaktivitetssynpunkt att låta den utvidgade kvittningsrätten gälla fullt ut vid 1995 års taxering.

**Regeringens förslag:** Förmån av fri kost eller fria hemresor som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande ändamål utomlands skall inte utgöra skattepliktig intäkt.

**Skälen för regeringens förslag:** Svensk personal som tjänstgör i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom försvarsmakten. Detta innebär att KL:s regler om bl.a. beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader blir tillämpliga.

De fria måltider som den svenska personalen i fredsbevarande verksamhet utomlands får under sin tjänstgöring är enligt reglerna i KL att anse som skattepliktig förmån. Värderingen av en måltidsförmån skall enligt reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL göras enligt schablon. Det schablonmässigt bestämda värdet kan enligt punkt 4 av anvisningarna till 42 § jämkas om det finns synnerliga skäl.

Den som tjänstgör utomlands minst tolv månader i utlandsstyrkan har enligt nuvarande villkor i vissa fall rätt till en fri hemresa under tjänstgöringsperioden. Om arbetsgivaren tillhandahållit hemresan, skall värdet av denna tas upp som förmån. Mottagaren medges enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL avdrag vid inkomsttaxeringen endast för den del av kostnaderna som belöper på resa inom Sverige.

Den som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande ändamål utomlands, främst då FN-soldater, lever under den tid utlandstjänstgöringen varar ofta under fältmässiga förhållanden som kan vara mycket speciella och inte sällan primitiva. I många fall torde detta medföra att det finns förutsättningar att kraftigt jämka förmånsvärdet av den fria kost som tillhandahålls. Med hänsyn härtill och av förenklings-skäl är det därför enligt vår mening rimligt att förmån i form av fria måltider som utgår under tjänstgöringen inte ska behövas tas upp till beskattning. Det kan i sammanhanget dock påpekas att även om kostförmån inte skall tas upp till beskattning påverkar förmånen det belopp med vilket avdrag för ökade levnadskostnader kan medges på så sätt att avdraget reduceras med hänsyn till tillhandahållen förmån.

Skälen för att avdrag för s.k. hemresor enligt nuvarande regler inte medges för den del av resan som sker utomlands torde främst vara kontrollproblem och risk för missbruk. Dessa skäl har inte giltighet för de hemresor som staten tillhandahåller den ifrågavarande per sonalkategorin. Förmån av sådana hemresor bör därför kunna undantas från beskattning i sin helhet.

De som bör omfattas av de föreslagna ändringarna är sådan personal som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands.

Förslaget föranleder ett nytt stycke i punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL.

## 9 Inskränkt skattskyldighet för regionala utvecklingsbolag och Teknikbrostiftelserna

**Regeringens förslag:** De länsvisa regionala utvecklingsbolag som ersätter nu skattebefriade stiftelser, utvecklingsbolagens moderbolag samt sju stiftelser för samverkan mellan näringsliv och universitet resp. högskola befrias från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighetsinnehav. Befrielsen gäller även förmögenhetsskatt vid 1995 års taxering.

**Skälen för regeringens beslut:** Vissa stiftelser och andra juridiska personer har ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet har inskränkts (7 § 4 mom. SIL, den s.k. katalogen). Enligt 6 § 1 mom. den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt - som tillämpas övergångsvis t.o.m. år 1994 - är sådana rättssubjekt också befriade från förmögenhetsskatt.

De regionala utvecklingsfonderna är inskränkt skattskyldiga enligt uppräknningen i 7 § 4 mom. SIL. De inrättades i slutet av 1970-talet och ersatte de dåvarande företagarföreningarna. Utvecklingsfonderna ger ekonomiskt stöd och rådgivning till små och medelstora företag. Det finns en utvecklingsfond i varje län. Riksdagen beslöt i december 1993 att de regionala utvecklingsfondernas verksamhet i huvudsak skall tas över av regionala utvecklingsaktiebolag (prop. 1993/94:40, bet. 1993/94:NU11, rskr. 1993/94:80). Staten skall via ett moderbolag äga majoriteten av aktierna och samordna verksamheten i de regionala utvecklingsbolagen. Moderbolaget har getts firman Almi Företagspartner AB. Det samlade aktiekapitalet i de regionala bolagen beräknas uppgå till ca 100 miljoner kronor.

Enligt regeringens mening bör den ändrade verksamhetsformen inte föranleda en ändring i beskattningen av verksamheten. Detta angavs också i regeringsförslaget om ny verksamhetsform (prop. 1993/94:40 s. 20 f.). Såväl moderbolaget som de regionala dotterbolagen bör därför tas in i den s.k. katalogen.

Enligt förslag i propositionen om forskning för kunskap och framsteg har riksdagen bemyndigat regeringen att inrätta stiftelser för samverkan mellan näringsliv och universitet resp. högskola (prop. 1992/93:170 avsnitt 12, bet. 1992/93:NU30, rskr. 1992/93:399). Regeringen bemyndigades också att tillföra stiftelserna ett sammanlagt kapital om

högst 1 miljard kronor i form av noterade aktier som staten äger eller i form av likvida medel som staten får vid försäljningar av statliga företag. Stiftelsernas firmor består av av orden "Stiftelsen samverkan universitet/högskola och näringsliv i" med tillägg för namnet på den ort där stiftelsen har sitt säte. Sju sådana stiftelser har bildats med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Stockholm, Linköping, Göteborg resp. Lund. Stiftelserna kallas i dagligt tal Teknikbrostiftelserna. Stiftelsernas styrelser förordnas av regeringen.

Stiftelserna är statens näringspolitiska organ för att främja samverkan mellan näringsliv och universitet resp. högskola. Enligt regeringens mening bör stiftelserna därför vara inskränkt skattskyldiga.

Regeringens förslag föranleder ändringar i 7 § 4 mom. SIL.

## 10 Övergångsreglering för investmentföretag

**Regeringens förslag:** En övergångsregel till den nya ägarbeskattningen införs för investmentföretag. Regeln syftar till att äldre beskattade vinstmedel från tiden före 1990 års skattereform inte skall beskattas ytterligare en gång om de delas ut efter årsskiftet 1993/94.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Någon erinran mot förslaget har inte lämnats.

**Skälen för regeringens förslag:** De nyligen beslutade reglerna för investmentföretag innebär att skattefrihet alltså skall gälla för reavinster på svenska och utländska aktier. I det nya systemet har en spärr byggts in för att förhindra att investmentföretagen delar ut sådana obeskattade reavinster. Spärren syftar till att utdelning av obeskattade reavinster skall leda till avskattning i investmentföretaget.

Spärren har utformats så att ett gränsbelopp bestäms för investmentföretaget. Gränsbeloppet utgörs av skattepliktiga intäkter i företaget med avdrag för kostnader och årets beräknade skatt och med tillägg för mottagna skattefria utdelningsinkomster. Om beslutad utdelning överstiger detta gränsbelopp skall 40 % av det överskjutande beloppet tas upp till beskattning i bolaget. Understiger beslutad utdelning gränsbeloppet får resterande utdelningsutrymme sparas till närmast följande beskattningsår.

Undantaget från reavinstbeskattning för investmentföretagen infördes genom 1990 års skattereform. Dessförinnan kunde dessa företag fondera 20 % av mottagen utdelning utan skattekonsekvenser.

I förslaget till ny ägarbeskattning aviserade regeringen ett behov av övergångsreglering för beskattade reavinster och andra beskattade vinstmedel från tiden före skattereformen vid tillämpning av reglerna för gränsbeloppet (prop. 1993/94:50 s. 194). Utan en sådan reglering skulle nämligen redan beskattade vinster bli beskattade ytterligare en gång om de delas ut.

I den skrivelse regeringen därefter lämnat till riksdagen anges att det bör övervägas om reglerna för gränsbeloppet kan kompletteras så att hänsyn tas till redan beskattade reavinster från tiden före 1990 års skattereform (skr. 1993/94:132 s. 7).

Det kan konstateras att beskattade vinstmedel från tiden före skattereformen inte kan identifieras på annat sätt än som ingående i bolagets redovisade egna kapital vid utgången av det sista räkenskapsår som taxerades enligt de skatteregler som gällde före reformen.

Endast den del av eget kapital enligt fastställd balansräkning för det aktuella året som överstiger tillskjutet kapital bör höja gränsbeloppet. Det är endast moderbolagets eget kapital som bör beaktas och inte kapitalet enligt koncernredovisningen. Den utdelning som beslutats för det aktuella räkenskapsåret bör också dras från det egna kapitalet. Eget kapital bör dessutom reduceras med utdelning av obeskattade reavinster som är hänförliga till de räkenskapsår för vilka företaget beskattats enligt 1990 års reformerade skattesystem. Utbetalningar till aktieägarna vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden bör också dras ifrån.

De föreslagna övergångsbestämmelserna kan inte föranleda ett lägre gränsbelopp än vad som följer av de nyligen beslutade reglerna.

Med den föreslagna lösningen och med beaktande av de beskattningsregler som beslutades för investmentföretag hösten 1993 torde någon ytterligare begränsningsregel inte behövas för utdelning av obeskattade reavinster.

## 11 Diverse inkomst- och företagsskattefrågor

### 11.1 Spärregler mot förlustutjämning

**Regeringens förslag:** Spärreglerna skall gälla även vid utländska företags förvärv av förlustföretag. Fusioner mellan ekonomiska föreningar undantas från reglernas tillämpning. Fusioner mellan sparbanker skall inte omfattas av beloppsspärren.

#### Skälen för regeringens förslag:

##### *Utländska bolags förvärv av förlustföretag m.m.*

I lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL) finns regler som begränsar ett förlustföretags rätt till avdrag för gammalt underskott efter en ägarförändring. En ägarförändring inträder om ett företag (den nya ägaren) får bestämmande inflytande över ett förlustföretag (4 § första stycket). En ägarförändring inträder vidare om ett förlustföretag eller ett moderbolag till ett sådant företag får bestämmande inflytande över ett annat företag (andra stycket). Ett företag

skall anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterbolag till det senare enligt ABL eller vissa andra associationsrättsliga lagar (4 § tredje stycket). Endast ett svenskt aktiebolag anses kunna vara moderbolag enligt ABL. Det skulle kunna hävdas att spärrsituationerna i första och andra styckena inte är tillämpliga om ett utländskt bolag förvärvar ett svenskt förlustföretag. En sådan tolkning strider mot syftet med bestämmelserna. I 3 § AUL anges också att med företag avses bl.a. utländskt bolag. Avsikten är givetvis att även utländska bolags förvärv av svenska förlustföretag omfattas. Bestämmelsen i 4 § tredje stycket bör förtydligas så att det uttryckligen framgår att en ägarförändring anses ha skett även om ett utländskt bolag fått bestämmande inflytande över ett annat företag.

#### *Fusioner mellan ekonomiska föreningar m.m.*

Enligt 12 § första stycket AUL skall vid bl.a. sådan fusion som anges i 2 § 4 mom. SIL överlåtande och övertagande företag anses som ett och samma företag. Det övertagande företaget får således ta över det överlåtande företags gamla underskott. Detta gäller även fusioner mellan ekonomiska föreningar under förutsättning att de är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. SIL. Särskilda regler avser att förhindra att den s.k. beloppsspärren och koncernbidragsspärren kringgås genom fusion.

Beloppsspärren innebär att avdrag efter en ägarförändring endast medges till den del ett gammalt underskott inte överstiger 200 % av den nye ägarens utgift för förvärvet. Beloppsspärren gäller även vid sådan fusion som anges i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen om ekonomiska föreningar (FL), 11 kap. 1 och 3 §§ bankaktiebolagslagen och 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (7 § femte stycket). Avdragsbegränsningen skall därvid beräknas med utgångspunkt från fusionsvederlaget.

Vid fusion mellan ekonomiska föreningar utgår dock inget fusionsvederlag. Istället blir medlemmarna i den överlåtande föreningen medlemmar i den övertagande föreningen. Vid fusioner mellan sparbanker förekommer det inte heller något fusionsvederlag. En sparbank liknar en stiftelse på så sätt att den inte har några ägare. Dess ändamål skall vara att främja sparande genom att driva bankverksamhet utan rätt för dess stiftare eller andra att få del av den vinst som kan uppkomma. En fusion mellan sparbanker innebär således inte någon ägarförändring.

Av det anförda framgår att beloppsspärren inte går att tillämpa vid fusioner mellan ekonomiska föreningar resp. sparbanker. Härtill kommer att det knappast finns något behov av en beloppsspärr vid sådana fusioner.

Koncernbidragsspärren innebär att förlustföretagets gamla underskott inte får kvittas mot koncernbidrag från den nya ägaren under en femårsperiod (8 §). För att hindra kringgåenden genom fusion finns särskilda regler (fusionsspärren). Det övertagande företaget har rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen det sjätte beskatt-

ningsåret efter det beskattningsår fusionen skedde (12 § andra stycket). Detta gäller inte för det fall de fusionerade företagen ingick i samma koncern före fusionen (12 § tredje stycket). Ingick de i samma koncern och var koncernbidragsspärren tillämplig har det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då koncernbidragsspärren skulle ha upphört att gälla.

En kooperativ ekonomisk förening torde inte fusioneras med en annan sådan förening i syfte att kunna kvitta bort gamla underskott. Härtill kommer att spärren försvårar den pågående utvecklingen med sammanslagning av konsument- och producentföreningar till större enheter. Fusionsspärren bör därför ändras så att den inte gäller vid fusioner enligt 12 kap. 1 och 3 §§ FL. Spärren skall givetvis vara tillämplig för det fall en förening fusioneras med ett aktiebolag enligt 12 kap. 8 § FL.

Det anförda föranleder ändringar i 4, 7 och 12 §§ AUL. Vidare bör en felaktig hänvisning rättas i 2 § AUL.

## 11.2 Övergångsregler för handelsbolagsbeskattade dödsbon

**Regeringens förslag:** Underskott som inte utnyttjas och som är hänförligt till dödsbo för vilket bestämmelserna om handelsbolag tillämpas vid 1994 års taxering får utnyttjas av dödsboet vid påföljande taxering.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom lagstiftning hösten 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU10, SFS 1993:1541 och 1993:1543) ändrades reglerna för dödsbon som beskattats som handelsbolag. De nya bestämmelserna innebär att fr.o.m. 1995 års taxering skall bestämmelserna om handelsbolag inte tillämpas på äldre dödsbon. Även äldre ditintills delägarbeskattade dödsbon blir fr.o.m. denna taxering egna skattesubjekt och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst tas ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Om det på delägarna belöper ett underskott vid 1994 års taxering medför den nya regleringen att underskottet inte förs vidare till dödsboet utan att avdrag i stället får ske som om förvärvskällan hade upphört, 3 § 13 mom. första stycket SIL, s.k. kvoterat slutavdrag. Enligt denna bestämmelse får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för reaförlust vid närmast följande taxering eller, om den skattskyldige yrkar det, denna och de två närmast därefter följande taxeringarna. Detta innebär att 70 % av underskottet är avdragsgillt om delägaren har några inkomster, annars förloras möjligheten att utnyttja underskottet definitivt.

För att undvika att den nya regleringen medför förlust av underskottsavdrag bör en ny övergångsregel till lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet införas. Regeln innebär att ett underskott som inte utnyttjas av delägarna i ett handelsbolagsbeskattat dödsbo vid 1994

års taxering får utnyttjas av dödsboet vid 1995 års taxering eller i undantagsfall vid 1996 års taxering.

Övergångsregeln bör utformas så att summan av delägarnas underskott av förvärvskälla hänförlig till det handelsbolagsbeskattade dödsboet bör få utnyttjas av dödsboet vid 1995 års taxering, eller om dödsboet inte taxeras då, vid 1996 års taxering i den mån en dödsbodeläggare inte yrkar avdrag enligt 3 § 13 mom. SIL.

### 11.3 Kvoterat slutavdrag i handelsbolag

**Regeringens förslag:** För delägare i handelsbolag som har varit berättigade till kvoterat slutavdrag enligt 3 § 13 mom. SIL i dess lydelse t.o.m. 1994 års taxering gäller denna äldre lydelse t.o.m. 1997 års taxering om verksamheten avslutats under ett beskattningsår som taxeras 1994 eller tidigare.

**Skälen för regeringens förslag:** T.o.m. 1994 års taxering har en delägare i ett handelsbolag varit berättigad till s.k. kvoterat slutavdrag enligt 3 § 13 mom. SIL. Detta innebar att om verksamheten i ett handelsbolag avslutades och det uppkom underskott i förvärvskällan vid taxeringen detta år fick avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för reaförlust vid närmast följande taxering. Om den skattskyldige yrkar det får avdrag ske vid nämnda taxering och de därpå följande två taxeringarna. Genom lagstiftning hösten 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU11, SFS 1993:1543) ändrades reglerna för s.k. kvoterat slutavdrag för verksamhet i handelsbolag. Ändringen är en konsekvens av att indelningen i förvärvskällor i princip avskaffas inom ett och samma handelsbolag. För att delägare i handelsbolag som avslutat sin verksamhet under 1991, 1992 eller 1993 och yrkat att avdrag för underskott skall fördelas på tre år skall ha bibehållen rätt att utnyttja avdragen bör en övergångsregel om detta införas som en ny punkt 15 till övergångsbestämmelserna till ändringen i SIL.

**Regeringens förslag:** Om utdelning på andel i värdepappersfond inte betalas ut på grund av att andelsägaren inte registrerats skall kupongskatt inte innehållas innan utbetalning sker.

Fristen för återbetalning från staten av för mycket inbetald kupongskatt förlängs i vissa fall då förlängd preskriptionstid övergångsvis gäller för utdelningskupong till fondandelsbevis.

**Fondbolagens Förenings förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Förslaget har tillstyrkts.

**Skälen för mitt förslag:** Ägarna i en värdepappersfond skall vara registrerade hos ett fondbolag. Registreringskravet gäller sedan år 1991. Dessförinnan kunde fondbolagen välja mellan att ge ut fondandelsbevis och att föra register över andelsägarna. Enligt den ursprungliga övergångsregleringen till de nya bestämmelserna för värdepappersfonder skulle fondbolag som tidigare utfärdat fondandelsbevis senast vid årsskiftet 1992/93 ha registrerat samtliga innehavare. Denna tidpunkt har senare flyttats fram till den 31 december i år på grund av de svårigheter fondbolagen mött i arbetet med att nå okända innehavare av andelsbevis.

Ett inte obetydligt antal ägare till fondandelar som innehafts genom andelsbevis är alltjämt oregistrerade och således okända.

Fondbolagens Förening har föreslagit ändrade bestämmelser i fråga om såväl preskription som inbetalning av skatt för dessa oregistrerade andelar i en framställning som kom in till Finansdepartementet i september 1992 (dnr 4279/92). Skrivelsen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. Skrivelsen och en sammanställning över remissyttrandena har fogats till proposition om ändringar i lagstiftningen för värdepappersfonder, Allmänna pensionsfonden m.m. (prop. 1992/93:206, bil. 3 resp. 4). Efter denna proposition återstår endast att behandla frågan i framställningen om kupongskatt.

Kupongskatt skall betalas för utdelning på svenska fondandelar av den som inte är bosatt här i landet. Skatten skall innehållas och betalas in till staten senast fyra månader efter utdelningstillfället även när utdelningen inte kan betalas ut på grund av att det inte är känt vem som är andelsägare. Dessa okända ägare har självfallet i det absolut övervägande antalet fall skatterättslig hemvist i Sverige. När utdelning sedermera lyfts och det visar sig att mottagaren har skatterättslig hemvist i Sverige och således inte var skyldig att betala kupongskatt får förvaringsinstitutet ansöka om återbetalning av skatten. Enligt kupongskattelagen (1970:624) återbetalas dock inte skatt på utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då utredning om återbetalning överlämnades till beskattningsmyndigheten.

Preskriptionstiden för andelsägarens fordran på utdelning med stöd av andelsbevis var under en period tio år. Nyligen återinfördes dock den

tidigare gällande treåriga preskriptionstiden (jfr prop. 1992/93:206 s. 26 f.). Även med denna ändring gäller dock en preskriptionstid i vissa övergångsfall som är längre än den femåriga fristen för återbetalning av skatt.

Eftersom de oregistrerade fondandelsägarna normalt är bosatta i Sverige eller är svenska dödsbon är det opraktiskt med nuvarande ordning som regelmässigt medför kupongskattebetalning för utdelning på sådana andelar.

Om utdelningen på en fondandel inte betalas ut på grund av att ägaren är okänd bör innehållandet av kupongskatt anstå till dess utdelningen kan betalas ut. När utbetalningen sedan sker registreras ägaren och det kan avgöras om han är skattskyldig till kupongskatt. Jämte bestämmelser av denna innebörd bör den femåriga fristen för återbetalning av kupongskatt förlängas för de fall preskriptionstiden är längre. Sistnämnda regel har karaktär av övergångsbestämmelse eftersom preskriptionstiden numera har förkortats till tre år.

Förslaget föranleder ändringar i 12 § kupongskattelagen samt en ny bestämmelse, 9 a §, i samma lag.

## 11.5 Utskiftning vid likvidation

**Regeringens förslag:** En aktie e.d. skall anses avyttrad redan när det företag som gett ut den träder i likvidation.

**Skälen för regeringens förslag:** Utskiftning från aktiebolag i samband med likvidation behandlades tidigare som utdelning. Hänsyn till tillskjuten kapitalinsats togs först när bolaget upphörde att existera. Aktien i det likviderade bolaget ansågs då avyttrad utan vederlag och aktieägaren fick avdrag med ett belopp motsvarande aktiernas anskaffningspris.

I och med införandet av enkelbeskattning av bolagsinkomster ändrades systemet så att likvidation e.d. helt behandlas inom reavinstsystemet (jfr prop. 1993/94:50 s. 197 f.). Det innebär att aktien anses avyttrad mot ett vederlag som motsvaras av utskiftat belopp. En vinst vid likvidation är undantagen från skatteplikt under förutsättning att vinsten inte skall behandlas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Bolaget anses upplöst när likvidatorerna har framlagt slutredovisning. Vid denna tidpunkt har utskiftning redan företagits. För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttringen bör bestämmelsen ändras så att avyttring anses föreligga redan när beslut fattas om att bolaget skall träda i likvidation.

Den föreslagna ändringen bör gälla även vid likvidation av ekonomiska föreningar.

Bestämmelsen om ändrad tidpunkt för avyttring bör tas in i 24 § 2 mom. SIL.

Regeringen föreslår dessutom - utöver redaktionella ändringar - ett antal justeringar som enbart kommenteras i specialmotiveringen. Det gäller 2 § 10 mom. SIL, punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1543) om ändring i SIL, 9, 11 och 13 §§ lagen (1990:663) om ersättningsfonder samt 2 och 4 §§ lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. I specialmotiveringen till 11 § lagen om beskattning av vinstutdelning som lämnas under år 1994 kommenteras också regeringens förslag att upphäva punkt 8 av övergångsbestämmelserna till ändringslagen 1993:1544 till SIL. Vidare föreslås en förlängning av övergångsbestämmelsen till den ändring i lagervärderingsreglerna som gäller fr.o.m. 1992 års taxering.

## 12 Miljöklassindelningen av oljeprodukter

**Regeringens förslag:** Miljödifferenteringen av den allmänna energiskatten överförs till en motsvarande differentiering av dieseloljeskatten.

**Skälen för regeringens förslag:** För att öka användningen av miljövänliga drivmedel differentierades den allmänna energiskatten på oljeprodukter i tre miljöklasser den 1 januari 1991. Redan i Miljöavgiftsutredningens förslag och sedan även i den därpå följande propositionen (prop 1989/90:111) betonades att förbättrad bränslekvalitet var särskilt angelägen för oljor som används för fordonsdrift. Vid denna tidpunkt fanns ingen möjlighet att skilja på olja för fordonsdrift och olja för uppvärmningsändamål. Differentieringen kom därför att omfatta såväl fordonsbränsle som uppvärmningsolja.

Genom införandet av dieseloljeskatten och åtföljande märkningssystem den 1 oktober 1993 görs numera skillnad på olja för uppvärmning och olja för fordonsdrift. Möjlighet finns därmed att begränsa miljöklassindelningen till de oljor som används för drift av personbilar, lastbilar och bussar.

Den totala årsförbrukningen av lätta oljor uppgår till cirka 6 miljoner kubikmeter, varav hälften används som eldningsolja och hälften som dieselolja för fordonsdrift. Av dieseloljan förbrukas omkring 1,85 miljoner kubikmeter som drivmedel till personbilar, lastbilar och bussar och beskattas således med dieseloljeskatt. Av återstående del av dieseloljan används en del inom industrin för transporter inom arbetsstället och omfattas då inte av vare sig allmän energiskatt eller dieseloljeskatt.

De miljömässiga fördelarna med att använda miljöklass 1- och 2-olja som eldningsolja är begränsade. Förbränningen är betydligt mer jämn och

fullständig i en värmepanna än i en dieselmotor. Med hänsyn härtill kan det ifrågasättas om det är en kostnadseffektiv miljöstyrning att genom beskattningen öka användningen av oljor som tillhör miljöklass 1 och 2 inom uppvärmningsområdet. Statens naturvårdsverk har i remissyttrande inte motsatt sig att miljödifferentieringen överförs till dieseloljeskatten, eftersom miljöklass 1- och 2-oljorna är avsedda för användning i motorfordon. Verket anser det angeläget att användningen av de bästa oljorna ökar ytterligare vad gäller vägfordon och arbetsmaskiner. Det finns enligt verket inga undersökningar som styrker en positiv effekt på utsläppen från villapannor på motsvarande sätt som för dieselmotorer. För närvarande utgörs ungefär 80 % av fordonsoljan av miljöklass 1- och 2-oljor, medan cirka 40 % av eldningsoljan tillhör miljöklass 2. Någon nämnvärd försäljning av miljöklass 1-olja sker för närvarande inte för uppvärmningsändamål. Det är endast omkring hälften av den del av råoljan som man tidigare framställde miljöklass 3-olja av som kan användas för tillverkning av de renare oljorna. Den återstående delen exporteras till den del det inte finns användning för miljöklass 3-oljorna inom Sverige. Denna olja förbrukas sedan i våra grannländer. Den årliga kostnaden för skatterabatten av miljöklass 1- och 2-oljor är med nuvarande fördelning på de olika oljekvaliteterna 1 080 miljoner kronor, varav 320 miljoner kronor avser uppvärmning. En överflyttning av miljöklasserna till dieseloljeskatten skulle för närvarande innebära att kostnaden för skatterabatten minskar med 580 miljoner kronor per år. Skulle samtliga lätta oljor tillhöra miljöklass 1 uppgår skatterabatten till 3 070 miljoner kronor med befintligt system. Med den föreslagna omläggningen skulle skatterabatten begränsas till 1 030 miljoner kronor. Enligt uppgifter från oljebranschen torde inte överflyttningen påverka konsumentpriset på eldningsolja.

Övervägande skäl talar för att skattesubventionerna endast skall omfatta det bränsle som används i personbilar, lastbilar och bussar. Detta kan åstadkommas genom att miljödifferentieringen överförs från den allmänna energiskatten till dieseloljeskatten. Den totala punktskattebelastningen på oljeprodukter, som används för drift av personbilar, lastbilar och bussar, bestående av allmän energiskatt, koldioxidskatt och dieseloljeskatt, bör inte ändras. De föreslagna skattesatserna har angivits från denna utgångspunkt. Den beloppsmässiga skillnaden mellan de olika miljöklasserna bör således bestå.

En fördel ur administrativ synpunkt av att flytta över miljöklassindelningen från den allmänna energiskatten till dieseloljeskatten är att endast en energiskattesats behöver tillämpas vid behandling av ansökningar om återbetalning och kompensation vid industriell tillverkning och för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling.

Vid överflyttning av skattedifferentieringen från den allmänna energiskatten till dieseloljeskatten kan först konstateras att den olja som förbrukas inom industrin för transporter inom arbetsstället anses tillhöra hjälpverksamhet till industriell verksamhet i tillverkningsprocessen och omfattas därför inte av nuvarande miljöklassindelning. Miljöstyrningen påverkas således inte av överflyttningen. Miljöstyrningen kan dock

upphöra vad gäller de oljeprodukter som används för drift av motorredskap, traktorer m.m. eftersom denna bränsleanvändning för närvarande inte belastas med dieseloljeskatt. Vid ett eventuellt EU-medlemskap krävs en översyn av det dieseloljeskattepliktiga området. Nuvarande generella skattebefrielse för trafiktraktorer, motorredskap m.m. är inte i överensstämmelse med EG:s bestämmelser. Inom Energiskatteutredningen (Fi 1992:15) pågår arbete med en teknisk anpassning av energibeskattningen som behövs vid ett eventuellt svenskt EU-medlemskap. Även om överflyttningen just nu kan ha vissa negativa effekter överväger emellertid fördelarna med att kunna koncentrera miljöstyrningen med hjälp av skatten på oljeområdet till de bränslen som används för drift av personbilar, lastbilar och bussar. Med beaktande av en eventuell utvidgning av det dieseloljeskattepliktiga området får det övervägas hur miljöstyrningen kan upprätthållas för bränsle till sådana fordon som inte skall omfattas av dieseloljeskatt. För de oljor som används för uppvärmning innebär överflyttningen av miljöklassindelningen till dieseloljeskatten enbart en anpassning till vad som gäller inom EU.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1957:262) om allmän energiskatt och lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.

## 13 Budgeteffekter

Bedömningen av budgeteffekterna för den konsoliderade offentliga sektorn utgör i tillämpliga delar en uppdatering i förhållande till departementspromemorian *Beskattning av utdelning och fåmansföretag* (Ds 1994:26). Tillkommande faktorer är åtgärder för enskilda näringsidkare, lättnader i förmånsbeskattningen för svensk FN-personal och miljöklassning av oljeprodukter. Åtgärder som inte påverkar de offentliga budgetarna berörs endast i liten omfattning.

De nya bestämmelserna medför visst merarbete för skatteförvaltningen. Detta arbete är till största delen av övergångskaraktär. Regeringen gör, med beaktande bl.a. av de resurstillskott till skatteförvaltningen budgetåret 1994/95 som riksdagen har beslutat om, bedömningen att kostnaderna för att genomföra förslagen inte är större än att de ryms inom givna resursramar.

### 13.1 Beskattning av utdelning som lämnas under år 1994

De begränsningar som med den föreslagna lagstiftningen läggs på aktiebolagens möjligheter att ändra sitt utdelningsbeteende i förhållande till tidigare år är så omfattande att någon statsfinansiell effekt inte uppkommer.

### 13.2.1 Alternativregeln

Ändringen av alternativregeln innebär en begränsning av underlaget för schablonavkastning. Hur stort underlaget för schablonavkastning är under gällande regler, och hur mycket underlaget begränsas genom den föreslagna förändringen av alternativregeln är mycket svårt att bedöma.

En indikation på vilka effekter begränsningen medför är att för varje miljard underlaget minskar uppkommer en positiv effekt för det offentliga på 60 mkr.

För vissa branscher har beräkningen av underlaget enligt gällande alternativregel varit mycket generös.

En uppskattning av den föreslagna ändringens innebörd enbart för uppdragsverksamhet (SNI 8<sup>1</sup>) ger en begränsning på 2,9 mdkr. Skärpningen har dock inte samma omfattning i alla branscher.

Sammantaget torde en uppskattning av begränsningen av underlaget för kapitalavkastning för alla berörda företag på i storleksordningen 5 mdkr. inte vara orealistisk. Detta innebär en budgetförstärkning för den konsoliderade offentliga sektorn på 300 mkr.

### 13.2.2 Lönesummeregeln

Vid en bedömning av kostnaderna för lönesummeregeln är en uppdelning i tjänsteproducerande och varuproducerande sektorer av intresse eftersom lönesummeregeln endast kan kombineras med huvudregeln för beräkning av underlaget för kapitalavkastning. I den varuproducerande sektorn är det rimligt att anta att alternativregeln föredras av företagen, åtminstone på kort sikt, eftersom denna sektor genomgående är mera kapitalintensiv än den tjänsteproducerande. Beräkningarna begränsas därför till de tjänsteproducerande näringarna, (SNI 6-9).

Baserat på uppgifter om löner och lön till ägare från SCB:s finansstatistik över icke-finansiella bolag kan uppskattas hur olika företag skulle kunna utnyttja lönesummeregeln. I beräkningarna har tagits hänsyn till olika begränsningar, dels att ägaren måste ta ut minst 150 % av lönen till den högst betalda anställda, dels att den del av kapitalavkastningen som baseras på lönesumman inte får överstiga det egna löneuttaget.

Vid en statslåneränta på 7,5 % erhålls en klyvningsränta på 12,5 %, vilket ger ett tillskott till det belopp som får beskattas i kapital på 1,25 % av lönesumman över 10 basbelopp. Detta beloppet får antingen delas ut enkelbeskattat, eller tas ut som reavinst.

1

Svensk standard för näringsgrensindelning, 1969 års standard.

Med ovan angivna förutsättningar kan den varaktiga budgeteffekten av en modell där 10 % av den del av lönesumman som överstiger 10 basbelopp läggs till underlaget för kapitalavkastning beräknas uppgå till 155 mkr.

### 13.3 Beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag

#### 13.3.1 Räntefördelning

##### *Höjd klyvningsränta*

Bedömningen av kostnaderna för en höjning av klyvningsräntan för enskilda näringsidkare bygger på de beräkningar som gjordes vid införandet av systemet i prop. 1993/94:50 (s. 303 f.).

För inkomståret 1994 kan enskilda näringsidkares inkomst av näringsverksamhet före egenavgifter och dispositioner (= justerat resultat) beräknas uppgå till ca 30 mdkr. Det sammanlagda uttaget av egenavgifter och inkomstskatter vid oförändrade regler kan beräknas uppgå till 12,57 mdkr. Disponibel inkomst för privat bruk uppgår till 16,23 mdkr.

Kostnaderna för en höjning av klyvningsräntan beräknas under antagande om att samma nivå på disponibel inkomst uppnås. Därmed innebär en höjning av klyvningsräntan att en högre andel av näringsidkarnas inkomster kommer att beskattas i kapital jämfört med vid gällande regler.

Baserat på uppgifter från 1992 års taxering kan underlaget för positiv räntefördelning uppskattas till ca 60,8 mdkr. Den höjda klyvningsräntan medger ett tillkommande uttag som kapitalinkomst på 1,22 mdkr vid en statslåneränta på 7,5 %. Vid en kapitalskattesats på 30 % ökar skatten på kapitalinkomster med 0,36 mdkr. Kapitalinkomstens bidrag till disponibel inkomst stiger därmed med 0,86 mdkr.

Efter uttag som kapitalinkomst återstår 1,22 mdkr mindre före avsättning till periodiseringsfond, ökning av expensionsmedel och före beskattning som inkomst av näringsverksamhet.

Med restriktionen att uttagen för privat bruk efter skatt skall vara oförändrade definieras ett krav på uttag av inkomst av näringsverksamhet som efter skatter och avgifter skall ge 0,86 mdkr mindre än tidigare. Därmed sjunker uttaget av skatter och avgifter på inkomsten med sammanlagt 0,72 mdkr. Detta ger ett extra utrymme för avsättning till periodiseringsfond eller ökning av expensionsmedel på 0,36 mdkr.

Vid de föreslagna reglerna uppgår det sammanlagda skatte- och avgiftsuttaget till 0,36 mdkr mindre än tidigare (0,36 - 0,72). Korrigerat för bortfall av förmåner ger höjningen av klyvningsräntan ett kortsiktigt skattebortfall på 0,31 mdkr. Den varaktiga kostnaden uppgår till 0,32 mdkr.

Att räntefördelningen blir frivillig torde inte ge några budgeteffekter jämfört med gällande regler. Detta orsakas främst av att uttag som kapitalbeskattad inkomst är det mest förmånliga sättet för den enskilde näringsidkaren att fullbeskatta näringsinkomsten. Eftersom återföring av periodiseringsfond och minskning av expansionsmedel inte ingår i den intäkt som får räntefördelas, förverkar man möjligheten att ta ut intäkt som kapitalinkomst om man väljer att behålla den i verksamheten.

En näringsidkare som har inkomster överstigande 7,5 basbelopp sänker sin skatt till 56,5 % om han slussar in dem i periodiseringsfonder. Upplösningen av fonden måste beskattas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller med expansionsmedelsskatt. Från och med år 1995 överstiger skattesatsen för expansionsmedelsskatten kapitalskattesatsen. Genom ökning av expansionsmedel upparbetas en skatteskuld i verksamheten.

Det är rimligt att anta att enskilda näringsidkare kommer att söka upprätthålla en viss nivå på sina sociala förmåner. Önskemål om detta har varit ett av de främsta argumenten för frivillighet i räntefördelningen. Uttag av inkomst som inkomst av näringsverksamhet i stället för som kapitalinkomst skulle därmed kunna ge en budgetförstärkning för den konsoliderade offentliga sektorn.

Det framstår emellertid inte som sannolikt att näringsidkarna totalt sett kommer att välja uttag av näringsinkomst framför uttag av kapitalinkomst på grund av frivilligheten. Mot denna bakgrund bedöms inte införandet av frivillighet ge några budgeteffekter.

### **13.3.2 Kvittning vid generationsskiften**

Den mycket begränsade utvidningen av kvittningsrätten som förslaget innebär, har bedömts inte ha statsfinansiella effekter utöver de som redovisades i prop. 1993/94:50 (s. 305 f.).

### **13.4 Vissa förmånsskattefrågor för svensk FN-personal**

Förutsättningarna och villkoren för tjänstgöring i fredsbevarande verksamhet utomlands bereds för närvarande i regeringskansliet. Redan nu bör emellertid vissa beskattningsförhållanden klargöras. Personal i fredsbevarande verksamhet bör inte förmånsbeskattas för fri kost och fria hemresor. Detta kan innebära minskade skatteintäkter på högst 20 milj kr.

Regeringens förslag innebär att miljödifferenteringen av den allmänna energiskatten överförs till en motsvarande differentiering av dieseloljeskatten. Den årliga kostnaden för skatterabatten på miljöklass 1- och 2-oljor är med nuvarande fördelning på de olika oljekvaliteterna 1 080 mkr. En överflyttning av miljöklasserna till dieseloljeskatten innebär med dagens fördelning på de olika oljekvaliteterna att statens kostnad för skatterabatten minskar med 580 mkr per år.

### 13.6 Kommunalekonomiska effekter

De ekonomiska konsekvenser som uppstår för kommunsektorn får senare beaktas vid den samhällsekonomiska bedömning som görs av det skattefinansierade utrymmet för kommunsektorn i samband med fastställande av statsbidragsramen.

### 13.7 Sammanfattning

I nedanstående tabell lämnas en sammanfattning av budgeteffekterna för den konsoliderade offentlig sektorn.

**Tabell 13.1: Finansiella effekter för den konsoliderade offentlig sektorn av olika åtgärder. mkr**

	Varaktig effekt	Kort sikt (helår)
<i>Fåmansaktiebolagsägare</i>		
Ändrad alternativregel	300	300
Lönesummeregeln	-155	-155
<i>Enskilda näringsidkare</i>		
Höjd klyvningsränta	-320	-310
<i>Miljöklassindelning av oljeprodukter</i>	580	580
<i>FN-svenskar</i>	- 20	- 20
<b>SUMMA</b>	<b>395</b>	<b>385</b>

### 14.1 Lagen om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering

#### Inledande bestämmelser

##### 1 §

Enligt 3 § 1 mom. tredje stycket SIL är utdelning på aktier i svenska aktiebolag resp. på andelar i svenska ekonomiska föreningar undantagen från skatteplikt. Bestämmelsen tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Av paragrafen framgår att det i denna lag finns vissa begränsningar i detta undantag från skatteplikt för sådan utdelning som lämnas under år 1994. Undantaget i 3 § 1 mom. SIL omfattar endast utdelning som skall behandlas som kapitalinkomst och gäller därmed utdelning till fysiska personer och dödsbon. Att särskilda regler gäller för den del av det utdelade beloppet som utgörs av vidareutdelad utländsk utdelning framgår av lagen om beskattning av viss vidareutdelning (jfr kommentaren till 14.3).

Av *andra stycket* framgår att begränsningarna i lagen inte omfattar sådan utdelning som avses i punkt 1 a andra stycket av anvisningarna till 22 § KL, dvs. när ett börsnoterat moderbolag till sina aktieägare delar ut aktier i ett dotterbolag. Detsamma gäller erbjudande till aktieägarna i ett börsnoterat bolag att köpa aktier i andra bolag (inköpsrätter) om beslut om sådant erbjudande fattats före utgången av år 1993.

##### 2 §

Av paragrafen framgår att undantag från skatteplikt gäller utdelning på en aktie motsvarande ett jämförelsebelopp. Om beslutad utdelning understiger eller motsvarar jämförelsebeloppet undantas hela utdelningsbeloppet från skatteplikt i enlighet med huvudregeln i 3 § 1 mom. SIL. Uppgår utdelningen till högre belopp beskattas den överskjutande delen med gällande kapitalskattesats på 30 %. Endast ett jämförelsebelopp får beräknas för aktien oberoende av om bolaget under året har flera utdelningstillfällen.

Särskilda regler gäller för utdelning på aktie i fåmansföretag, jfr 11 § och 3 § 12 mom. SIL.

Utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden genom minskning av aktiernas nominella belopp behandlas enligt 3 § 7 mom. SIL som utdelning och kommer därmed att omfattas av bestämmelserna i lagen.

## 3 §

I paragrafen finns bestämmelser om aktier som getts ut under år 1994. Som huvudregel gäller att för en aktie som utges efter utgången av år 1993 får ett jämförelsebelopp beräknas endast om aktien har getts ut i samband med nyemission eller fondemission som har registrerats före utgången av år 1993. Ett jämförelsebelopp får också beräknas om aktien har getts ut i samband med utbyte av ett konvertibelt skuldebrev om emissionen har registrerats före utgången av år 1993. Detsamma gäller om aktien erhållits genom teckning med stöd av optionsrätt som getts ut i förening med ett skuldebrev.

## 4 §

Huvudregeln för beräkning av jämförelsebeloppet finns i *första stycket*. Det beräknas som 120 % av den högsta vinstutdelning som lämnats under något av de fem räkenskapsår som närmast föregått det räkenskapsår för vilket utdelning nu lämnas. Begreppet vinstutdelning har inte definierats. Vad som inbegrips i detta uttryck följer av de associationsrättsliga reglerna. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan civilrättsligt inte ske i annan form än vinstutdelning. Skatterättsligt behandlas detta som återbetalning av lån. Ett återbetalat aktieägartillskott utgör således inte någon skattepliktig intäkt hos aktieägaren och bör inte få användas vid beräkning av jämförelsebeloppet. Detta framgår av en uttrycklig bestämmelse i sista meningen.

Enligt *andra stycket* får jämförelsebeloppet ökas om bolaget för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas under år 1994 redovisat en vinstökning. Ett exempel illustrerar.

Bolaget har de fem senaste åren lämnat utdelning med 5 på varje aktie. Jämförelsebeloppet utgör 120 % av 5, dvs. 6. För det senaste räkenskapsåret redovisar bolaget ett årsresultat på 1 000. Den högsta vinst som redovisats under något av de fem närmast föregående åren uppgår till 900. Jämförelsebeloppet får ökas med förhållandet mellan nettovinsten för det senaste året och den högsta vinst som redovisats under något av de fem närmast föregående åren, dvs. med  $(1000/900=)1,11$ . Jämförelsebeloppet för en aktie i bolaget blir således  $(1,11 \times 6 =) 6,66$ .

Jämförelsebelopp beräknade med hänsyn till en vinstökning får för samtliga aktier i bolaget inte överstiga 50 % av nettovinsten. Därmed avses vinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med vinsten enligt fastställd koncernbalansräkning (jfr 13 §).

Möjligheten att beräkna jämförelsebeloppet med stöd av vinstökningsregeln kan endast tillämpas när bolaget för något av de aktuella jämförelseåren redovisat nettovinst.

Begränsningen att de sammanlagda jämförelsebeloppen inte får överstiga 50 % av vinsten gäller inte när jämförelsebeloppet beräknas enligt första stycket.

I *tredje stycket* finns bestämmelser som innebär att jämkning skall göras i vissa fall när jämförelsebeloppet beräknas. Hänsyn skall tas till om något av de räkenskapsår som finns med i jämförelsen är kortare eller längre än 12 månader. Jämkning skall också göras om det nominella beloppet på aktien satts ned. Vidare skall jämkning göras om fondemission förekommit.

Ett exempel illustrerar. Anta att den högsta vinstutdelning som lämnats på en aktie under något av de fem närmast föregående åren är 10 och att det nominella beloppet på aktien därefter har halverats. Jämförelsebeloppet beräknas då utifrån en halvering av utdelningsbeloppet på 10, dvs. med utgångspunkt från ett högsta utdelningsbelopp på 5. Samma resultat erhålls om bolaget genomfört en fondemission med utlämnande av en ny aktie för varje gammal.

## 5 §

Utdelning på andelar i utländsk juridisk person skall enligt förslaget i princip vara skattefri när den uppbärs av ett svenskt företag (jfr 7 § 8 mom. SIL). Beskattning av utdelning sker i stället hos aktieägaren i det svenska bolaget vid vidareutdelning enligt den föreslagna lagen om beskattning av viss vidareutdelning. Har ett företag erhållit utdelning på andel i utländsk juridisk person och skall utdelningen beskattas vid vidareutdelning anses utdelning som företaget lämnar i första hand ha betalats med sådan erhållen utdelning. Jämförelsebeloppet får alltid ökas med sådan vidareutdelning. Eftersom lagen om vidareutdelning föreslås kunna tillämpas på vidareutdelning fr.o.m. den 1 juli 1994 blir paragrafen tillämplig endast på utdelning som blir tillgänglig för lyftning under andra halvåret 1994.

## 6 §

Det förekommer att det i bolagsordningar finns villkor som innebär att ett visst slag av aktier skall ha företräde till vinstutdelning före ett annat slag av aktier. Ett sådant villkor kan också innebära att om det förstnämnda slaget av aktier ett år inte erhåller föreskriven utdelning skall den uteblivna utdelningen påföljande år lämnas i första hand. I paragrafen finns bestämmelser som innebär att hänsyn skall tas till sådana omständigheter vid beräkning av jämförelsebeloppet.

## 7 §

I *första stycket* regleras beräkningen av jämförelsebelopp för nyemitterade aktier eller för aktier på vilka utdelning tidigare inte har lämnats. Utgångspunkten är den utdelning som lämnats på andra aktier, i första hand på aktier av samma slag som de nyemitterade aktierna. Finns inte

aktier av samma slag används det genomsnittliga jämförelsebeloppet för samtliga aktier i bolaget (utom de nyemitterade). En förutsättning för att ett jämförelsebelopp skall få beräknas är enligt 3 § i princip att den emission vid vilken aktien har tillkommit har registrerats före utgången av år 1993.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse om beräkning av jämförelsebelopp när bolaget under den föregående femårsperioden inte lämnat något utdelning. För dessa bolag utgörs jämförelsebeloppet av 20 % av vinsten fördelad med lika belopp på aktierna i bolaget.

## 8 §

Paragrafen innehåller ett alternativt sätt att beräkna jämförelsebeloppet för aktier i vissa bolag. Det gäller bolag som vid den tidpunkt då utdelning beslutas inte har aktier noterade på börs. Jämförelsebeloppet beräknas med utgångspunkt i beskattat eget kapital i bolaget. Med beskattat eget kapital avses kapitalunderlaget beräknat enligt lagen om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Av beloppet får 20 % fördelas lika på antalet aktier i bolaget. Det på detta sätt beräknade beloppet får alltid användas som jämförelsebelopp.

## 9 §

För investmentbolag gäller t.o.m. 1994 års taxering att företaget är skattskyldigt för mottagna utdelningsinkomster. Avdrag medges för utdelning som företaget har beslutat för året. Det innebär att utdelning som mottagits under räkenskapsåret 1993 måste vidareutdelas under år 1994 för att bolaget inte skall beskattas för inkomsten. Om de utdelningsinkomster bolaget uppburit under räkenskapsåret 1993 uppgår till ett högre belopp än under tidigare år kan den utdelning som behöver lämnas för att skattepliktig inkomst inte skall uppkomma överstiga ett enligt huvudregeln beräknat jämförelsebelopp. Enligt *första meningen* i paragrafen får jämförelsebeloppet alternativt beräknas som summan av mottagna utdelningsinkomster på svenska och utländska aktier under föregående år. I *andra meningen* finns en motsvarande bestämmelse för förvaltningsföretag.

## Utdelning på andel i ekonomisk förening

### 10 §

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt och beräkning av jämförelsebelopp gäller enligt *första stycket* även sådana ekonomiska föreningar som inte är att anse som kooperativa i skattehänseende. Utdelning från sådana föreningar som skattemässigt räknas som kooperativa omfattas således inte av lagen.

Av *andra stycket* framgår att utdelning på förlagsinsatser som betalats in före utgången av år 1993 inte omfattas av lagen.

## Utdelning på aktier och andelar i fåmansföretag

### 11 §

För fåmansföretag finns särskilda regler i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1993:1544). Dessa övergångsbestämmelser tar sikte på de fall då det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beräknats på grundval av aktiernas förmögensvärde. Övergångsbestämmelsen har - med vissa förändringar - flyttats över till denna lag. Förändringarna innebär att begränsningen endast omfattar möjligheten att vid beräkningen av det belopp som inte skall beskattas hos aktieägaren ta hänsyn till sparad utrymme.

Av *första stycket* framgår att för fåmansföretagen gäller undantaget från skatteplikt för ett jämförelsebelopp beräknat enligt *andra stycket*. Ger en beräkning enligt övriga bestämmelser ett lägre belopp gäller dock detta.

Enligt *andra stycket* beräknas jämförelsebeloppet som statslåneräntan ökad med 5 procentenheter multiplicerad med antingen anskaffningsvärdet för aktierna (efter eventuell uppräkningsindex) eller värdet av aktierna beräknat enligt alternativregeln. Till det erhållna beloppet får läggas ett belopp som svarar mot 1/5 av sparad utrymme. Eftersom någon hänvisning till 3 § 12 a mom. SIL inte finns får löneunderlaget inte beaktas vid denna beräkning.

Ett på detta sätt beräknat jämförelsebelopp jämförs med det jämförelsebelopp som beräknats enligt övriga bestämmelser i denna lag, dvs. normalt 120 % av tidigare lämnad utdelning eller alternativt 20 % av beskattat eget kapital fördelat på antalet aktier i bolaget. Det högsta av dessa belopp jämförs med det belopp som har beräknats med tillämpning av *andra stycket*. Undantaget från skatteplikt gäller det lägsta av beloppen.

Ett exempel illustrerar. Aktierna i ett enmansaktiebolag antas ha ett värde enligt alternativregeln på 125 000 kr. Det sparade utrymmet från föregående år uppgår till 35 000 kr. Med tillämpning av den för år 1994 gällande räntesatsen på 12,56 % beräknas jämförelsebeloppet som 12,56 % av 125 000 kr, dvs. 15 700 kr. Till detta belopp får läggas 1/5 av det sparade utrymmet, vilket blir 7 000 kr. Det sammanlagda jämförelsebeloppet för samtliga aktier i bolaget uppgår således till (15 700 + 7 000 =) 22 700 kr. I aktiebolaget antas finnas 100 aktier. Jämförelsebeloppet blir alltså 227 kr per aktie vid den beräkning som görs enligt bestämmelserna i *andra stycket*.

Den högsta utdelning som har lämnats under något av de fem närmast föregående räkenskapsåren antas uppgå till 200 kr. Enligt 8 § kan jämförelsebeloppet emellertid alternativt beräknas till sammanlagt 20 % av kapitalunderlaget. Detta uppgår till 125 000 kr och 20 % därav är 25 000 kr, dvs. 250 kr per aktie. Bestämmelserna i utdelningslagen ger alltså ett jämförelsebelopp på 250 kr per aktie. Det lägsta av jämförelse-

beloppen enligt utdelningslagen (250 kr) resp. andra stycket (227 kr) utgör jämförelsebeloppet för aktien. Prop. 1993/94:234

## Övriga bestämmelser

### 12 §

Av bestämmelsen framgår att preliminär skatt inte skall tas ut på sådan utdelning som helt eller delvis blir skattepliktig enligt bestämmelserna i denna lag.

### 13 §

I paragrafen anges vad som avses med nettovinst i denna lag. Det är fråga om redovisad vinst enligt fastställd balansräkning, dvs. efter bokslutsdispositioner och skatt. I koncernfall avses den nettovinst som föreligger enligt fastställd koncernbalansräkning. De använda begreppen överensstämmer med terminologin i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385).

### 14 §

Bestämmelserna motsvarar de i 7 § lagen om beskattning av viss vidareutdelning (se kommentaren till denna paragraf). Denna lag skiljer sig dock från lagen om beskattning av viss vidareutdelning såtillvida att den omfattar utdelning som utbetalats under hela 1994, således även före ikraftträdandet. Enligt *tredje stycket* skall därför uppgiftslämnande enligt de två första styckena ske snarast efter ikraftträdandet beträffande utdelning som betalats ut före den 1 juli 1994. Det bör påpekas att uppgiftslämnandet inte omfattar förhållanden som avses i de särskilda reglerna i 11 § om utdelning på aktie eller andel i fåmansföretag.

### 15 §

Föreligger särskilda skäl får Riksskatteverket efter ansökan från bolaget eller föreningen eller någon som är aktie- eller andelsägare i företaget medge att jämförelsebeloppet beräknas till ett högre belopp. Det kan exempelvis vara fråga om att bolagsordningen innehåller villkor som föreskriver olika rätt till andel i bolagets vinst och att beräkning av jämförelsebeloppet enligt allmänna regler inte ger möjlighet att uppfylla dessa villkor. Ett annat skäl för dispens kan vara att en omstrukturering skall genomföras på ett sätt som bl.a. innefattar ett moment av utdelning som inte ryms inom jämförelsebeloppet. Däremot får dispens inte medges från bestämmelserna i 11 §, dvs. för utdelning från fåmansföretag.

Det är naturligt att ansökan om dispens i första hand ges in av det utdelande företaget. En aktie- eller andelsägare har dock också rätt att begära dispens.

Ett beslut av Riksskatteverket får enligt *andra stycket* inte överklagas.

Lagen träder i kraft den 1 juli 1994. Av 1 § framgår att den tillämpas vid 1995 års taxering på utdelning som blivit tillgänglig för lyftning under år 1994.

## 14.2 Lagen om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

### Tillämpningsområde

#### 1 §

En fåmansföretagare som vill använda alternativregeln i 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 SIL för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall beräkna kapitalunderlaget med tillämpning av denna lag.

### Beräkning av kapitalunderlaget

#### 2 §

Kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i bolaget. Det är förhållandena vid utgången av det beskattningsår som taxerades år 1993 som skall ligga till grund för beräkningen. I de undantagsfall två beskattningsår taxeras år 1993 skall kapitalunderlaget beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av det sista beskattningsåret.

I 9-11 §§ finns bestämmelser som innebär att hänsyn i vissa fall skall tas till omständigheter som inträffat efter utgången av detta beskattningsår.

#### 3 §

Enligt *punkt 1* skall 28 % av avsättning till skatteutjämningsreserv tas upp som skuld. Har survavsättning gjorts även vid 1994 års taxering får i stället 9 § tillämpas. Den ger möjlighet att beakta att viss del av surven vid 1995-2000 års taxeringar får återföras utan beskattning.

Av *punkterna 2 och 3* framgår att som skuld skall tas upp 28 % av det uppskovsbelopp som vid beskattningsårets utgång inte återförts till beskattning resp. av belopp som har avsatts till ersättningsfond. I förhållande till lagrådsremissen har det tillägget gjorts att första stycket 3 omfattar även liknande fonder. Det kan exempelvis vara fråga om avsättning till investeringsfond som ännu inte återförts till beskattning.

Som en konsekvens av detta har motsvarande bestämmelse i ikraftträdandebestämmelserna slopats.

I survlagen fanns en särskild bestämmelse om beräkning av årets skattekostnad. Bestämmelsen motiverades av att årets survavsättning hade betydelse för årets skattekostnad, dvs. en simultan beräkning skulle annars behöva göras. Motsvarande problem finns inte när fåmansföretagaren skall beräkna sitt kapitalunderlag. När kapitalunderlaget skall beräknas första gången vid 1995 års taxering är samtliga faktorer kända. Det behövs därför inte någon särskild reglering i fråga om skatteskuld. Den skatteskuld som fanns i bokslutet räknas på vanligt sätt som skuld. Hade bolaget i stället en fordran på skatt ingår denna i tillgångsmassan.

#### 4 §

Som skuldpost räknas enligt paragrafen sådana reserveringar för vilka avdrag har medgetts vid inkomsttaxeringen. Det kan vara fråga om exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

#### 5 §

För aktier och andelar i dotterföretag beräknas ett kapitalunderlag enligt denna paragraf. I stället för att ta upp aktie- eller andelsvärdet görs en genomsyn, varvid det nämnda värdet ersätts med kapitalunderlaget i dotterföretaget. Detta kapitalunderlag beräknas enligt denna lag. Kapitalunderlaget fördelas till lika delar på antalet aktier eller andelar i företaget. Det kan undantagsvis förekomma att kapitalunderlaget i ett företag är negativt (skulderna överstiger det skattemässiga restvärdet på tillgångarna). Värdet på dotterbolagsaktierna kommer då att utgöra en avdragspost vid beräkning av kapitalunderlaget i moderbolaget.

#### 6 §

I *punkt 1* finns en särskild värderingsregel för omsättningsfastigheter. Att regeln behövs hänger samman med att avdrag för värdeminskning kan medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Enligt *punkt 2* skall lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen.

Inventarier inklusive mark- och byggnadsinventarier tas enligt *punkt 3* upp till skattemässiga restvärden.

Anläggningsfastigheter skall enligt *punkt 4* tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning reducerade med medgivna värdeminskningssavdrag på byggnad och markanläggning och liknande avdrag. Med värdeminskningssavdrag jämföras avskrivning mot ersättningsfond och liknande fonder, jfr 8 §.

Av *punkt 5* framgår att aktier och andra finansiella instrument som inte utgör omsättningstillgångar skall tas upp till anskaffningsvärdet beräknat enligt genomsnittsmetoden. För aktier och andelar i dotterföretag gäller dock 5 §.

Fordringar i utländsk valuta skall enligt *punkt 6* tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. En avsättning till valutakursreserv skall således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

I *punkt 7* anges att andel i handelsbolag tas upp till justerat ingångsvärde beräknat enligt 28 § SIL.

Andra tillgångar än sådana som avses i 5 § och i punkterna 1-7 tas enligt *punkt 8* upp till sina respektive skattemässiga restvärden.

## 7 §

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att för anläggningsfastigheter som förvärvats före år 1991 får anskaffningsvärdet som ett alternativ till huvudregeln beräknas till viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet. Vid användningen av taxeringsvärdealternativet skall värde-minskningsavdrag och liknande avdrag som medgetts vid 1982-1991 års taxeringar reducera taxeringsvärdet om avdragen för år räknat uppgått till minst 10 % av denna del av taxeringsvärdet. Med värdeminskningssavdrag likställs avskrivningar som görs mot exempelvis investeringsfond.

Enligt *andra stycket* skall en jämkning göras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar inte överstiger 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskningssavdrag m.m. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Bestämmelsen kan också användas i andra fall, exempelvis om fastighetens värde minskat till följd av brand eller på grund av skogsavverkning.

## 8 §

Av paragrafen följer att med värdeminskningssavdrag avses även belopp varmed ersättningsfond, investeringsfond e.d. tagits i anspråk.

## Justering av kapitalunderlaget

### 9 §

Paragrafen får tillämpas i stället för 3 § 1 om survavsättning gjorts vid 1994 års taxering. Vid taxeringarna för år 1995-2000 skall avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv i vissa delar återföras till beskattning. Hur stor del som skall återföras bestäms normalt vid 1995 års taxering. Av det belopp som skall återföras vid dessa taxeringar får enligt denna paragraf 28 % tas upp som skuld. Understiger avsättningen vid 1994 års taxering den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering skall emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget.

Något krav att tillämpa 9 § i stället för 3 § 1 finns inte. Är survavsättningen vid 1994 års taxering större än avsättningen vid 1993 års taxering kan det vara fördelaktigare att i stället tillämpa 3 § 1.

Av *första stycket* framgår att utbetalning från bolaget i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som gjorts efter utgången av det räkenskapsår vid vilket kapitalunderlaget beräknas utgör en avdragspost. Detsamma gäller enligt *andra stycket* vissa utbetalningar från en ekonomisk förening.

## 11 §

För att undvika dubbelräkning skall kapitalunderlaget minskas med vinstutdelning företaget lämnat för det räkenskapsår vid vilket kapitalunderlaget beräknas. För senare år skall vinstutdelning beaktas endast i den mån utdelat belopp överstiger årsvinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår företaget i en koncern skall jämförelsen avse fastställd koncernbalansräkning.

Minskningen av kapitalunderlaget gäller endast utdelning som lämnas av det företag i vilket kapitalunderlaget skall beräknas. Utdelning från dotterföretag skall alltså inte minska underlaget.

**Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

**14.3 Lagen om beskattning av viss vidareutdelning**

## 1 §

Av *första stycket* framgår att skatteplikt föreligger för utdelning från utlandet som vidareutdelas. Skattskyldig är mottagaren av vidareutdelningen vare sig denne är svenskt aktiebolag, svensk värdepappersfond eller här bosatt fysisk person. Begreppen företag och utländsk juridisk person har den betydelse som begreppen har enligt SIL.

I *andra stycket* definieras begreppet vidareutdelning. En förutsättning för att det skall vara fråga om vidareutdelning är att utdelningen inte blivit beskattad hos det mottagande företaget. Med vidareutdelning avses dock inte utdelning som lämnas av investmentföretag eller värdepappersfond. För dessa gäller en särskild form av schablonbeskattning (jfr kommentaren till 2 § 10 mom. SIL).

Enligt  *tredje stycket* föreligger inte skatteplikt om beloppet som vidareutdelas understiger 5 % av företagets hela utdelning under räkenskapsåret.

För att den skattskyldige skall kunna medges avräkning enligt 5 § skall till den skattepliktiga utdelningen läggas eventuell utländsk källskatt som det utdelande företaget erlagt och som belöper på utdelningen.

## 3 §

I paragrafen finns bestämmelser som innebär att vidareutdelning inte skall beskattas.

Enligt *första stycket 1* skall beskattning av vidareutdelning inte ske om det utdelande företaget inte beskattats för mottagen utdelning på grund av reglerna om skattefrihet för mottagen utländsk utdelning på näringsbetingat innehav i 7 § 8 mom. SIL. I det fall utdelningen varit befriad från skatt enligt bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning har en prövning enligt reglerna i SIL inte skett. Om sådan utdelning också skulle varit skattebefriad enligt reglerna i SIL skall vidareutdelningen undantas från beskattning.

I den mån utdelning som företaget erhållit i sin tur består av utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på näringsbetingat innehav från annan juridisk person som är underkastad sådan jämförlig beskattning som avses i 7 § 8 mom. andra stycket SIL, skall enligt *första stycket 2* vidareutdelning av sådan utdelning inte heller beskattas. Denna regel innebär att det saknar betydelse var inom en grupp av företag - så länge som kravet på näringsbetingat innehav hela tiden är uppfyllt - som en sådan jämförlig beskattning skett. Detta gäller således fall där den utländska juridiska personen erhållit utdelningen via en eller flera juridiska personer som i sin tur erhållit utdelningen på näringsbetingade innehav. Begreppet "näringsbetingat innehav" har här samma betydelse som i 7 § 8 mom. SIL.

I vissa fall kan vinst hos en utländsk juridisk person beskattas löpande hos delägare i Sverige enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL. Enligt *första stycket 3* skall i detta fall vidareutdelning av sådan vinst inte beskattas.

I *andra stycket* har angetts att för det fall utländsk juridisk person som lämnat utdelning på näringsbetingat innehav till svenskt företag haft utdelning på näringsbetingat innehav från juridisk person som är underkastad jämförlig beskattning tillgänglig för vidareutdelning så skall den lämnade utdelningen - om inte annat yrkas - i första hand anses bestå av sådan utdelning.

## 4 §

Om det vidareutdelade beloppet för en skattskyldig under ett år understiger 500 kr undantas beloppet från beskattning.

Skattskyldig har enligt denna paragraf rätt att i den ordning som anges i lagen om avräkning av utländsk skatt erhålla nedsättning av skatt i den mån utländsk källskatt som belöper på vidareutdelningen erlagts av det utdelande företaget. Den skattepliktiga utdelningen skall därvid anses som en utländsk intäkt enligt 1 § nämnda lag och den utländska källskatten som belöper på intäkten skall anses erlagd av den skattskyldige. Om den skattskyldige är ett företag som erhållit vidareutdelningen på näringsbetingat innehav har företaget också rätt till avräkning enligt 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt om det utdelande företaget hade haft rätt till detta om inte skattebefrielse medgivits för utdelningen.

## 6 §

I stället för avräkning för utländsk källskatt har värdepappersfond enligt denna paragraf rätt att från intäkten dra av ett belopp motsvarande källskatten multiplicerat med fyra. Detta ger samma lindring i beskattningen som om avräkning medgetts. Värdepappersfond kan enligt dubbelbeskattningsavtal i vissa fall vara berättigad till avräkning av utländsk skatt. Därför har i bestämmelsen angetts att avräkning inte skall medges i de fall rätt till omkostnadsavdrag föreligger.

## 7 §

Enligt *första stycket* skall den som har betalat ut utdelning i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av lämnad utdelning som är skattepliktig. I denna uppgift skall också ingå belopp som understiger den i 4 § stadgade beloppsgränsen 500 kr. Uppgiften skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen (jfr kommentaren till 3 kap. 27 § LSK). Uppgiftsskyldigheten omfattar alla företag, således även annat företag än avstämningsbolag. Beträffande utdelning från avstämningsbolag åligger uppgiftsskyldigheten antingen VPC eller förvaltare. För andra företag än avstämningsbolag skall uppgifterna lämnas av företaget självt eller i förekommande fall utbetalande ombud för företaget.

I *andra stycket* har tagits in bestämmelser om att avstämningsbolag skall lämna uppgifter enligt första stycket till VPC och - om aktierna är förvaltarregistrerade - att VPC i sin tur skall vidarebefordra uppgifterna till förvaltaren.

Enligt *tredje stycket* skall företaget i sin självdeklaration lämna uppgifter som behövs för att skattemyndigheten skall kunna bedöma aktie- eller andelsägars skattskyldighet för mottagen utdelning utan utredning i det enskilda fallet. Om sådan uppgift inte kunnat lämnas i självdeklarationen, t.ex. på grund av att viss omständighet aktualiserats först i och med utdelningen, skall uppgiftsskyldigheten fullgöras inom en månad från utdelningen.

Bestämmelserna om beskattning vid vidareutdelning tillämpas på vidareutdelning som blivit tillgänglig för lyftning från och med den 1 juli 1994.

#### 14.4 Kommunalskattelagen (1928:370)

##### 46 § 1 mom.

En ändring görs i andra stycket till följd av den utvidgade kvittningsrätten. Ändringen innebär att inskränkningen avseende förvärv från närstående inte gäller vid köp, byte eller därmed jämförligt förvärv från förälder eller far- eller morförälder.

##### Anvisningar

###### till 22 §

###### punkt 2 a

Den schablonintäkt som skall tas ut på värdet av utländska aktier och andelar har tagits in i utdelningsordningen i *sjätte stycket 2*.

###### till 33 §

###### punkt 6

Ändringen, som rör förmånsbeskattningen av bl.a. svensk FN-personal, har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

#### Övergångsbestämmelser till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Genom en ändring i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL justerades de nya regler som tillkom vid skattereformen och som innebar att reserver i lager o. d. slopades fr.o.m. 1992 års taxering (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30, SFS 1992:693). I övergångsbestämmelsen till ändringen föreskrevs, eftersom justeringen kunde leda till högre taxering bl.a. på grund av redovisning av lager i pågående arbeten, att om den skattskyldige yrkar det får dock lagret vid 1992 och 1993 års taxeringar värderas med tillämpning av äldre bestämmelser. Genom den nu föreslagna ändringen får äldre bestämmelser tillämpas även vid 1994 och 1995 års taxeringar.

## punkt 1

Lagen träder i kraft den 1 juli 1994.

## punkt 2

Ändringen i övergångsbestämmelsen till lagen (1992:693) om ändring i kommunalskattelagen skall tillämpas redan vid 1994 års taxering.

## punkt 3

Den nu införda schablonintäkten på utländska aktier och andelar skall utgå för den del av fondens beskattningsår som löper efter ikraftträdandet (jfr 2 § 10 mom. SIL). Bestämmelsen i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL blir aktuell först när det blir fråga om att utdela fondens inkomster för år 1994, dvs. utdelning under år 1995. Den ändrade bestämmelsen tillämpas därför första gången vid 1996 års taxering.

## 14.5 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

## 2 § 10 mom.

Enligt *första stycket 4* skall en schablonintäkt tas ut på värdet av utländska aktier och andelar vid beskattningsårets utgång. En förutsättning är att utdelning på aktien inte är skattepliktig. I och med att denna intäkt tas ut skall utdelning på aktie eller andel inte beskattas vid vidareutdelning. I vissa fall kan vinst hos en utländsk juridisk person beskattas löpande hos delägare i Sverige enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL. Någon schablonintäkt skall inte tas ut på värdet av sådana aktier och andelar. Från underlaget för schablonintäkt undantas också näringsbetingade innehav av utländska aktier och andelar i utländsk juridisk person som är underkastad sådan jämförlig beskattning som avses i 7 § 8 mom.

I *femte stycket* har en korrigerings gjorts i fråga om beräkning av avskattningsbelopp när karaktären av investmentföretag upphör. Vid en avskattning som beräknas med utgångspunkt i verkliga vinster och förluster skall avdrag göras med ett belopp som motsvarar utdelningsbeloppet till den del det överstiger gränsbeloppet.

## 2 § 13 mom.

I momentets *första stycket* har en följdändring gjorts till ändringarna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL i SFS 1993:1470.

## 3 § 1 mom.

Den schablonintäkt som skall tas ut på värdet av utländska aktier och andelar har tagits in i utdelningsordningen i *nionde stycket 2*.

Den nya utformningen av alternativregeln har kommit till uttryck i *fjärde stycket*. Förutsättningarna för att alternativregeln skall få tillämpas har också ändrats genom att förvärvstidpunkten när aktierna senast skall ha anskaffats har flyttats fram. Aktierna skall enligt *fjärde stycket 1* ha förvärvats före ingången av år 1992. Bestämmelserna i *fjärde stycket* innebär att kapitalunderlaget används som anskaffningsvärde. Av första stycket framgår att till anskaffningsvärdet får läggas ovillkorliga kapitaltillskott.

För beräkning av kapitalunderlaget hänvisas till lagen om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Möjligheterna att räkna upp värdet på aktierna med index enligt *fjärde stycket 2* har inte ändrats. Uppräkning får ske till år 1990 vilket innebär att aktierna måste ha förvärvats före ingången av år 1990.

Ändringen i *tionde stycket* innebär att begränsningen i rätten att vid 1995 års taxering tillämpa alternativregeln vid beräkning av den skattepliktiga realisationsvinsten vid avyttring har slopats.

### 3 § 12 a mom.

Bestämmelsen innehåller regler för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet med stöd av ett löneunderlag.

I *första stycket* anges att vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet enligt 12 mom. första stycket får viss del av ett löneunderlag läggas till anskaffningskostnaden för aktierna. Löneunderlaget får tillämpas även vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet i en ekonomisk förening om detta utgör ett fåmansföretag. Kommentaren omfattar därför också sådana andelar även om detta inte uttryckligen anges. Eftersom momentet tillämpas vid beskattning av aktieägare som är fysiska personer förekommer inte något annat beskattningsår än kalenderår.

Löneunderlaget beräknas med utgångspunkt i den ersättning som under föregående år har betalats ut till arbetstagare i bolaget. Det skall vara fråga om sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § socialavgiftslagen, dvs. dels kontant lön, dels ersättning i annan form under förutsättning att förmånen ingår i underlaget för uttag av socialavgifter. Även lön som utgått till anställda i dotterbolag får räknas med till den del underlaget kan anses hänförligt till moderbolaget, dvs. den del av underlaget som motsvarar moderbolagets andel av aktierna i dotterbolaget. Löneunderlaget utgör den del av den underlagsgrundande ersättningen som överstiger 10 basbelopp. Underlaget skall fördelas med lika belopp på antalet aktier eller andelar i företaget. Det är basbeloppet för året före beskattningsåret som skall tillämpas.

I *andra stycket* finns ett antal villkor som skall vara uppfyllda för att löneunderlaget skall få användas. I *andra stycket 1* anges att det kapitalinkomstbehandlade utrymmet inte får beräknas med utgångspunkt i alternativregeln.

Av *andra stycket 2* framgår att ersättning som har betalats ut till arbetstagare i bolaget som tillika är aktieägare eller innehavare av andra av bolaget utgivna finansiella instrument inte får tas med i den underlagsgrundande ersättningen. Detta gäller dock inte ersättning till anställd som äger ett finansiellt instrument om den anställde inte har någon ledarbefattning och endast äger en obetydlig del av aktierna. I den ersättningssumma som får beaktas får inte räknas in ersättning som täcks av lönebidrag eller liknande bidrag som utbetalas till arbetsgivaren.

Enligt *andra stycket 3* skall aktieägaren under föregående år ha tagit ut lön från bolaget till ett belopp som motsvarar minst 150 % av den högsta ersättning som har betalats ut till en enskild anställd. Denna jämförelse skall göras med ersättning som får räknas in i underlaget. Det innebär att om lön till anställda i ett dotterbolag räknas in skall jämförelsen med den högsta ersättning som har betalats ut omfatta även den lön som betalats ut till anställda i dotterbolaget. Däremot beaktas inte lön som utgått till andra aktieägare i bolaget eftersom dessa löner inte ingår i underlaget. Villkoret om visst löneuttag innebär att en aktieägare som inte arbetar i företaget inte heller kan utnyttja löneunderlaget vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Eftersom löneunderlaget beräknas per aktie kan det löneunderlag som belöper på aktierna hos en aktieägare som inte tagit ut någon lön inte utnyttjas av andra aktieägare.

Av *andra stycket 4* framgår att den ökning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som uppkommer när löneunderlaget läggs till anskaffningskostnaden inte får överstiga aktieägarens löneuttag - som enligt tidigare villkor skall uppgå till minst 150 % av den högsta ersättning som har betalats ut till en enskild anställd.

I *tredje stycket* finns bestämmelser som bl.a. innebär att lön till anställd inte får räknas in i underlaget om denna person äger aktier i ett annat företag inom koncernen.

#### 7 § 4 mom.

I uppräknningen av skattebefriade subjekt i momentet har regionala utvecklingsfonder utgått och ersatts med regionala utvecklingsbolag och moderbolag till sådana bolag. I huvudsak finns ett regionalt utvecklingsbolag i varje län. En författningsreglering för utvecklingsbolagen finns i lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag. Katalogen över namngivna inskränkt skattskyldiga subjekt har kompletterats med sju stiftelser vars firma utgörs av orden "Stiftelsen samverkan universitet/högskola och näringsliv i" med tillägg för namnet på den ort där stiftelsen har sitt säte (endera av Stockholm, Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg eller Lund).

#### 7 § 8 mom.

Den föreslagna regleringen kan sammanfattas enligt följande. Enligt *första stycket* är utdelning på en aktie eller andel i en utländsk juridisk person som uppbärs av ett svenskt företag skattefri. Detta gäller dock

inte utdelning på aktie eller andel som utgör omsättningstillgång eller på näringsbetingat innehav när vinsten inte underkastats en beskattning hos den utländska juridiska personen som är jämförlig med svensk bolagsbeskattning (jämförlig beskattning).

Prövningen huruvida vinsten underkastats en beskattning som är jämförlig med svensk inkomstbeskattning görs i princip enligt samma regler som hittills (jfr prop. 1990/91:107 s. 28). Några mindre justeringar föreslås i *andra stycket* till föjd av de nya reglerna rörande behandlingen av utdelningsinkomster. Vid beräkningen av det fiktiva beskattningsunderlaget (jfr prop. 1990/91:107 s. 29) skall utdelning på kapitalplacersingsinnehav anses utgöra inkomst som skall beskattas enligt SIL trots att sådan utdelning föreslås bli skattefri. Vidare skall vid beräkningen bortses från bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal.

Bestämmelserna korresponderar med bestämmelserna i den föreslagna lagen om beskattning av viss vidareutdelning på så sätt att beskattning sker antingen hos företaget eller hos aktieägarna vid vidareutdelning. Hos företaget beskattas erhållen utdelning på aktie eller andel som utgör omsättningstillgång eller som är näringsbetingad när den utdelade vinsten inte underkastats med svensk bolagsbeskattning jämförlig beskattning. Hos aktieägarna beskattas utdelning på kapitalplacersingsinnehav som företaget erhållit och som vidareutdelats. Hos aktieägarna beskattas även vidareutdelad utdelning på näringsbetingad aktie eller andel när jämförlig beskattning inte skett om utdelningen undantas från beskattning hos företaget genom dubbelbeskattningsavtal.

Ett undantag från skattskyldighet föreligger, nämligen i fall då vinsten av vilken utdelningen betalas och som företaget tagit emot på ett näringsbetingat innehav har underkastats med svensk bolagsbeskattning jämförlig beskattning. I sådant fall föreligger skattefrihet såväl för bolaget som för aktieägarna vid vidareutdelning.

I *tredje stycket* anges de fall då ett innehav anses som näringsbetingat. Innehavet i den utländska juridiska personen skall uppgå till minst en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier eller andelar eller vara betingat av verksamheten i det mottagande företaget eller annat närstående företag.

I *fjärde stycket* anges att innehav som varken anses som omsättningstillgång eller som näringsbetingat skall anses som *kapitalplacersingsinnehav*.

I *femte stycket* anges vad som avses med företag i detta moment. Detta innebär ingen förändring i förhållande till hittillsvarande regler.

I *sista stycket första meningen* finns en särskild *presumtionsregel* avseende utländsk juridisk person hemmahörande i ett land med vilket Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsland). Härmed åsyftas naturligtvis endast avtal som i princip omfattar alla slags inkomster och inte begränsade avtal rörande sjö- eller luftfartsinkomster. En sådan person skall vid tillämpning av detta moment anses underkastad en inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt SIL om personen varit hemmahörande här. Denna presumtion gäller emellertid endast om personens intäkter - även inbegripet erhållna

utdelningar - härrör från verksamhet i Sverige eller i avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter till obetydlig del härrör från icke avtalsland eller från verksamhet som inte beskattats med normal inkomstskatt i avtalsland gäller ändå presumptionsregeln i första stycket. Med obetydlig del avses att delen i vart fall inte överstiger 5 % av intäkterna.

## 22 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att 7 § 8 mom. har ändrats.

## 24 § 2 mom.

Ändringen i *första stycket* innebär att avyttring anses föreligga redan vid beslutet att det företag som har utgett aktien e.d. skall träda i likvidation. Utskiftade belopp behandlas som vederlag för aktien. Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges.

Förekommer utskiftning vid flera tillfällen under likvidationsperioden får en reavinstberäkning göras vid varje utskiftningstillfälle. Detta innebär också att om en likvidation upphört måste anskaffningsvärdet för aktien eller andelen bestämmas med hänsyn till att hela eller delar av anskaffningsvärdet för aktien eller andelen kan ha konsumerats vid reavinstberäkningar som skett i samband med utskiftning.

Avyttring anses föreligga när ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening försätts i konkurs. När avyttringstidpunkten tidigare var knuten till att företaget skulle ha upplösts genom konkurs fanns inte begränsningen att det skulle vara fråga om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. För andra än svenska företag har återinförts en bestämmelse att avyttring anses föreligga om företaget har upplösts genom konkurs.

## Övergångsbestämmelser till lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

### punkt 7

Övergångsregleringen för investmentföretag i punkten har byggts ut. Gränsbeloppet enligt 2 § 10 mom. andra stycket SIL kan med stöd av de föreslagna reglerna under vissa förhållanden höjas. Gränsbeloppet utgörs av mottagna skattefria utdelningsinkomster med tillägg för inkomster som har beskattats i företaget. Överstiger den beslutade utdelningen gränsbeloppet antas det överskjutande beloppet vara hänförligt till obeskattade reavinster och skall därför till viss del tas upp som intäkt i företaget.

Med hänsyn till att reavinster för investmentföretag var skattepliktiga före 1990 års skattereform får gränsbeloppet enligt *punkten a* ökas med företagets eget kapital (fritt resp. bundet) enligt fastställd balansräkning för det sista räkenskapsår som taxerades enligt reglerna före skattereformen. Koncernbalansräkning skall inte utnyttjas utan endast balansräkningen för moderbolaget. Det egna kapitalet skall dock minskas med dels tillskjutet kapital, dels ett belopp som motsvarar den utdelning som beslutats för nyssnämnda räkenskapsår. Innebörden av begreppet tillskjutet kapital redovisas i prop. 1993/94:50 s. 343.

Det belopp som skall läggas till gränsbeloppet enligt *punkten a* skall dock enligt *punkten b* minskas med belopp som betalats ut vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden under den tid investmentföretaget taxerats enligt 1990 års reformerade system fram till räkenskapsår som taxeras enligt de nya reglerna för ägarbeskattningen som trätt i kraft den 1 januari i år (dvs. normalt den period som taxeras vid 1992 - 1994 års taxeringar).

Det belopp som skall läggas till gränsbeloppet skall enligt *punkten c* också minskas med utdelning från investmentföretaget som beslutats för räkenskapsår som avses i föregående stycke till den del den överstigit skattepliktig utdelning som företaget mottagit (häri inräknas självfallet inte utbetalning som behandlas i b-punkten).

I det nya *sista stycket* i *punkten 7* anges att de nu behandlade övergångsbestämmelserna inte kan medföra ett lägre gränsbelopp än vad som följer av 2 § 10 mom. SIL. Som krav för att den nya övergångsbestämmelsen skall få tillämpas gäller enligt reglerna i *stycket* att företaget skall ha varit investmentföretag vid utgången av det sista räkenskapsår som taxerades enligt reglerna före 1990 års skattereform.

#### punkt 8

Med verkan fr.o.m. år 1994 har tidigare bestämmelser om s.k. räntekompensation vid köp och försäljningar av obligationer återinförts. Dessa äldre regler som gällde före 1990 års skattereform innebar att upplupen men inte förfallen avkastning behandlades som ränteintäkt resp. ränteutgift. Reglerna har även återinförts för indirekt ägande genom andelar i räntefond. För att bestämmelserna skall kunna tillämpas för räntefonder krävs att den upplupna avkastningen (räntekompensationen) för resp. fond särnoteras. För vissa fonder har en sådan särnotering påbörjats i år direkt efter resp. fonds utdelningstillfälle.

För andelsägare som de senaste åren förvärvat andelar i räntefond för vilken nu införs en särnotering av upplupen avkastning kan det vid andelsförsäljning i år antas uppkomma dels en ränteintäkt, dels en reaförlust.

Vinster och förluster på fondandelar reduceras fram till beskattningsåret 1995 generellt till fem sjättedelar för att uppnå en faktisk skattesats på 25 % samtidigt som ränteintäkten beskattas med kapitalskattesatsen 30 %. Denna kvotering medför en inte avsedd skatteskärpning för försäljning i år av andelar i räntefonder som påbörjat en särnotering av upplupen avkastning. För att åtgärda detta bör en reaförlust som

uppkommer efter det att särnotering inlett tas upp utan den reduktion till fem sjättedelar som i övrigt skall gälla generellt för reavinster resp. reaförluster på aktier o.d. fram till nästa år.

#### punkt 15

Den nya övergångsbestämmelsen innebär att en delägare i ett handelsbolag som avslutat verksamheten i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet bibehåller rätten att utnyttja ett kvoterat slutavdrag som han yrkat att få fördela på flera år. Möjligheten att utnyttja avdraget kan som längst gälla t.o.m. 1997 års taxering.

### Övergångsbestämmelser

#### punkt 1

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. I punkterna 2-7 finns särskilda övergångsbestämmelser.

#### punkt 2

Vid 1995 års taxering skall tas ut en schabloninäkt på utländska aktier och andelar med 2,4 %. Schablonintäkten beräknas dock endast för den del av beskattningsåret som löper från och med den 1 juli 1994.

#### punkt 3

Den nu införda schablonintäkten på utländska aktier och andelar skall utgå för den del av fondens beskattningsår som löper efter ikraftträdandet (jfr 2 § 10 mom. SIL). Bestämmelsen i 3 § 1 mom. nionde stycket 2 blir aktuell först när det blir fråga om att utdela fondens inkomster för år 1994, dvs. utdelning under år 1995. Den ändrade bestämmelsen tillämpas därför första gången vid 1996 års taxering.

#### punkt 4

För beräkning av sparutrymme till och med utgången av år 1993 får fortfarande alternativregeln i dess äldre utformning tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar.

#### punkt 5

De regionala utvecklingsfonderna avvecklas under år 1994. I punkten anges att utvecklingsfonderna skall vara skattebefriade även vid 1995 och 1996 års taxeringar.

#### punkt 6

Punkten blir tillämplig för företag med brutna räkenskapsår. Vid 1995 års taxering skall 7 § 8 mom. i den lydelse paragrafen hade t.o.m. utgången av år 1993 tillämpas för utdelning som uppburits under år 1993.

## punkt 7

De nya bestämmelserna i 7 § 8 mom. tillämpas vid 1995 års taxering. Det innebär bl.a. att utdelning på kapitalplaceringsaktier som mottagits under första halvåret 1994 är frikallad från skattskyldighet hos mottagaren. Äldre bestämmelser tillämpas emellertid i fråga om näringsbetingade innehav om utdelning erhållits före ikraftträdandet. Det innebär att det skall göras sannolikt att innehavet är näringsbetingat.

## punkt 8

Vid utdelning från värdepappersfonder avgörs andelsägarens beskattning av fondens inkomster under föregående beskattningsår. För utdelning som lämnas under år 1994 gäller särskilda övergångsbestämmelser till punkt 2 a femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § KL och 3 § 1 mom. åttonde och nionde styckena SIL (SFS 1993:1541 och 1544). För sådan utdelning skall anses som om fonden har mottagit de vidareutdelade inkomsterna efter den 31 december 1993. Syftet med denna bestämmelse är bl.a. att andelsägaren inte skall beskattas för vidareutdelning av utdelning på svenska aktier. Den nya lydelsen av 7 § 8 mom. innebär bl.a. att utdelning på utländska kapitalplaceringsinnehav undantas från skattskyldighet. Det gäller även utdelning som uppburits under år 1994. Tillämpning av denna bestämmelse i kombination med den tidigare införda övergångsbestämmelsen skulle innebära att andelsägaren inte beskattas vid vidareutdelning av den utländska utdelning som fonden uppburit under år 1993. I punkten 7 stadgas därför att vid bedömning av andelsägarens beskattning skall äldre föreskrifter i 7 § 8 mom. tillämpas.

## 14.6 Uppbördslagen (1953:272)

### 10 §

I en ny punkt i *femte stycket* anges att preliminär A-skatt inte skall utgå för utdelning som avses i lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

## 14.7 Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Ändringen är en konsekvens av att övergångsbestämmelsen till KL (SFS 1992:693) har förlängts.

## 9 a §

En ny bestämmelse har införts som i vissa fall förlänger fristen för restitution som en anpassning till reglerna för preskription av fordran på utdelning på fondandelsbevis. Bestämmelserna motiveras av övergångsregleringen till de nyligen återinförda bestämmelserna om treårs-preskription av sådan fordran.

## 12 §

I ett tillägg till första stycket i paragrafen har angetts att kupongskatt inte skall innehållas innan utdelning kan betalas ut till fondandelsägare som varit oregistrerad.

## 14.9 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

## 1 §

Bestämmelsen har ändrats till följd av den ändrade utformningen av 7 § 8 mom. SIL.

## 7 §

I ett nytt *sista stycke* har i förenklingssyfte tagits in en bestämmelse om att spärrbeloppet skall anses alltid uppgå till minst 100 kr (jfr avsnitt 7). Genom bestämmelsen uppnås att någon beräkning av spärrbelopp inte behöver göras om en skattskyldigs avräkningsbara skatter under beskattningsåret uppgår till sammanlagt högst 100 kr.

## 14.10 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

## 3 kap. 27 §

Paragrafen har justerats till följd av bestämmelserna i den nya lagen om beskattning av viss vidareutdelning. Enligt dessa bestämmelser kan skatteplikt i vissa fall uppkomma för utdelning som erhållits från ett svenskt företag. I ett nytt *andra stycke* har tagits in en bestämmelse som innebär att även aktiebolagsom inte är avstämningsbolag och ekonomiska föreningar är skyldiga att lämna kontrolluppgift om utdelning. Undantag gäller dock om företaget är ett fåmansföretag (jfr punkt 14 av anv. till 32 § KL). Skattemyndigheternas kontrollbehov anses i detta fall tillgodosett genom bestämmelserna i 2 kap. 16 och 24 §§ om

uppgiftsskyldighet för fåmansföretag resp. företagsledare m.fl. i sådant företag. En skyldighet att lämna uppgifter i självdeklarationen föreskrivs dock i lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

Enligt *tredje stycket* (tidigare andra stycket) skall kontrolluppgift lämnas för utdelning till den del den är skattepliktig. Kontrolluppgift som lämnas för utdelning som är skattepliktig enligt lagen om beskattning av viss vidareutdelning skall dock lämnas även om utdelningen från ett företag understiger den i 4 § nämnda lag stadgade beloppsgränsen 500 kr, eftersom det utdelande företaget inte har kännedom om huruvida den skattskyldige mottagit utdelning även från annat företag. Kontrolluppgiften skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen för att ge underlag för skatteavräkning enligt lagen om avräkning av utländsk skatt. Med stöd av kontrolluppgiften kan avräkning ske även utan särskilt yrkande från den skattskyldige.

De nya bestämmelserna tar i första hand sikte på utdelning som är skattepliktig enligt lagen om beskattning av viss vidareutdelning, men täcker också in de fall där utdelningen är skattepliktig enligt lagen om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering. Den senare lagen är emellertid avsedd att tillämpas endast för utdelningar under 1994.

## Övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering såvitt avser skyldighet att lämna kontrolluppgift om utdelning som är skattepliktig enligt lagen om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering. Skyldigheten omfattar i denna del utdelning som har lämnats under hela år 1994. Vidareutdelning av utländsk utdelning som lämnas efter utgången av juni 1994 är skattepliktig. Från kontrollsynpunkt är det dock tillräckligt att kontrolluppgift lämnas för vidareutdelning som lämnas efter utgången av år 1995 och således redovisas första gången inför 1996 års taxering.

### 14.11 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder

#### 9 §

I paragrafen rättas två felaktiga hänvisningar.

#### 11 §

Regeringen har, genom den möjlighet till delegation som finns i paragrafen, i förordningen (1991:580) med bemyndigande för riksskatteverket att medge att fond för återanskaffning av fastighet övertas, m.m. låtit skattemyndigheten fatta beslut i ärenden som avses i 11 §. Genom ändringen anges det i lag att det är skattemyndigheten som fattar beslut.

I paragrafen rättas en felaktig hänvisning och görs en följdändring till ändringen i 11 §.

#### 14.12 Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning

##### 3 §

Ändringen är en följd av att fördelningsräntan höjs från statslåneräntan plus en procentenhet till statslåneräntan plus tre procentenheter.

##### 5 §

Genom ändringen kan den skattskyldige avstå från att utnyttja positiv räntefördelning. Det positiva fördelningsbeloppet sparas och förs vidare till påföljande beskattningsår.

#### 14.13 Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

##### 2 §

Inkomst hos handelsbolag skall fr.o.m. 1995 års taxering tas till beskattning hos delägarna vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt (3 § 3 st KL). Enligt 1 § lagen om periodiseringsfonder medges avdrag för belopp som avsatts till periodiseringsfond. I fråga om handelsbolag görs avsättningen hos delägarna (2 § 3 st).

Ändringen i *tredje stycket* tar sikte på det fallet att delägarens och handelsbolagets räkenskapsår inte sammanfaller. Om handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår medan delägaren har brutet räkenskapsår taxeras delägaren för handelsbolagsinkomsten vid taxeringen ett år före den taxering han taxeras för sitt brutna beskattningsår. Ändringen innebär att avdrag medges redan vid den förra taxeringen. En eftersyn blir därför nödvändig. Görs ingen avsättning för handelsbolagsinkomsten vid den följande taxeringen får den förra taxeringen omprövas och avdraget alltså vägras i efterhand.

##### 4 §

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdrag medgetts. Ändringen föranleds bl.a. av att avdragsåret inte sammanfaller med avsättningsåret för sådana delägare i handelsbolag som omfattas av ändringen i 2 §.

2 §

I första stycket rättas en felaktig hänvisning.

4 §

Genom tillägget i *tredje stycket* klargörs att ett utländskt bolag skall anses ha förvärvat ett bestämmande inflytandet över ett företag om företaget - för det fall det utländska bolaget hade varit ett svenskt aktiebolag - skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget enligt 1 kap. 2 § ABL.

7 §

Ändringarna i *femte stycket* innebär att beloppsspärren inte skall tillämpas vid fusioner mellan ekonomiska föreningar resp. sparbanker. I stycket ersätts vidare uttrycket "vederlag" med "kostnad" för att stämma med språkbruket i första stycket.

12 §

Genom ändringarna i *fjärde stycket* undantas fusioner mellan kooperativa ekonomiska föreningar från fusionsspärren i andra och tredje styckena.

**Övergångsbestämmelser till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet**

Ett nytt *femte stycke* införs på grund av att dödsbon som beskattats enligt reglerna för handelsbolag fr.o.m. 1995 års taxering blir egna skattesubjekt. Stycket innebär att om det vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för ett handelsbolagsbeskattat dödsbo vid 1994 års taxering uppkommer underskott medges dödsboet vid 1995 års taxering (eller i undantagsfall 1996 års taxering) avdrag med ett belopp motsvarande summan av delägarnas underskott i förvärvskällan under förutsättning att förvärvskällan inte har upphört eller dödsboet har skiftats före den 1 januari 1994 och med den begränsning som framgår av den nya *sjätte stycket*. Av detta framgår att dödsboets avdrag minskar i motsvarande mån som en dödsbodelägare yrkar kvoterat slutavdrag enligt 3 § 13 mom. SIL.

Lagen träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Den nya lydelsen av 4 § tillämpas dock endast i fråga om ägarförändringar som skett efter ikraftträdandet.

**14.15-14.16 Lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt och lag om ändring i lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter**

Ändringarna har kommenterats i avsnitt 12.

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksskatteverket, Riksbanken, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Datainspektionen, Bokföringsnämnden, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Närings- och teknikutvecklingsverket, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Centralorganisationen SACO, Finansbolagens förening, Fondbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa Förbundet, Kooperativa Institutet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation, Värdepapperscentralen VPC AB.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

Stockholms handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Yttranden har också kommit in från AB Gotlandskonsult, Näringslivets Skattedelegation och Stockholms handelskammare.

## Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över departementspromemorian (Ds 1994:26) Beskattnings av utdelning och fåmansföretag

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksskatteverket, Riksbanken, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Datainspektionen, Bokföringsnämnden, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Närings- och teknikutvecklingsverket, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Centralorganisationen SACO, Finansbolagens

förening, Fondbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa Förbundet, Kooperativa Institutet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation, Värdepapperscentralen VPC AB.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har avgett ett gemensamt yttrande.

Stockholms handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Yttranden har också kommit in från Scandinavian Airlines System m.fl., AB Gotlandskonsult, Näringslivets Skattedelegation, Per Jungkvist, Stockholms handelskammare, Sveriges Aktiesparares Riksförbund och Institutet för utländsk rätt AB.

## Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian Kvittning och generationsskiften

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksskatteverket, Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägareförbund och Sveriges Köpmannaförbund.

## Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över skrivelse 1992-09-17 från Fondbolagens Förening

Efter remiss har yttranden avgetts av Svea hovrätt, Riksgäldskontoret, Finansinspektionen, Riksskatteverket, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Bankföreningen, Värdepapperscentralen VPC AB och Aktiefremjandet. Riksbanken har avstått från att yttra sig.

**Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Riskkapitalavdrag, En modell för skattelättnader vid satsningar i små industriföretag.**

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 1

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksbanken, Statskontoret, Bokföringsnämnden, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Kammarrätten i Jönköping, Närings- och teknikutvecklingsverket, Skogsstyrelsen, Länsstyrelsen i Västerbottens län, Chalmers Tekniska Högskola, Sveriges lantbruksuniversitet, Kungliga Tekniska högskolan, Kooperativa Institutet, Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens Centralorganisation, Landstingsförbundet, Finansbolagens Förening, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Skogssällskapet, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters förbund.

Yttranden har också inkommit från Norvenco AB, NOBEX AB, Åby Stormarknad AB, VM Betong AB, Thomée-Hörle AB, Svenska TVÄTTAB Textilservice, Lars Åke Södergren Consulting, Beslagsgrossisten Ivar Ericson AB, City-Bageriet i Falköping AB, Bro & Väg AB, Elicon Data AB, O S Björkman & Co AB, Andrénföretagen AB, L.T. Konsult i Västerås AB, CC Ekonomikonsult AB, CAO Arkitekter och Ingenjörer, KADO TRÄ AB, Bilhallen i Linköping-Mjölby AB, Lundahls El AB, Göteborgsrör L-Å Eveberg AB, Håkansson Trä AB, InfoRoad AB, Henric Ankarcrona, Slite Svetsservice AB, Mobitec AB, Hoyer Svenska AB, K Lidenskogs AB, Europa Möbler i Sverige AB, Casino Invest AB, Sorbinvest AB, AKLA AB, Göran Almroth Byggnads AB, Swetronics Konsulting AB, Tele-Mekano i Göteborg AB, ITT Flygt AB, Anders & Sonja Näslund HB, Sandhamns Skrivtjänst och Holmåkra Fjäderfä AB.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från Skattemyndigheterna i Stockholms, Kronobergs och Jämtlands län.

## Remitterade lagförslag

### 2.1 Förslag till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering

Härigenom föreskrivs följande.

#### Inledande bestämmelser

1 § För fysisk person och dödsbo gäller vid 1995 års taxering undantaget från skatteplikt i 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för utdelning på en aktie i svenskt aktiebolag som blivit tillgänglig för lyftning under år 1994 i den omfattning som anges i denna lag.

Utdelning som avses i punkt 1 a andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) omfattas inte av denna lag. Detsamma gäller utdelning som innebär att en aktieägare i ett aktiebolag som har aktier noterade på börs skall erhålla rätt att köpa en aktie i annat bolag (inköpsrätt) under förutsättning att beslut om sådan utdelning har fattats före den 1 januari 1994.

2 § Från skatteplikt undantas utdelning på en aktie till ett belopp som svarar mot ett *jämförelsebelopp*.

#### Beräkning av jämförelsebelopp på en aktie

3 § För en aktie som utges efter utgången av år 1993 får beräknas ett jämförelsebelopp endast om aktien har getts ut vid nyemission eller fondemission som har registrerats före utgången av år 1993. Ett jämförelsebelopp får också beräknas om aktien erhållits vid utbyte av ett konvertibelt skuldebrev utgivet i en emission som har registrerats före utgången av år 1993. Motsvarande gäller om aktien erhållits genom nyteckning med stöd av en optionsrätt som har getts ut i förening med ett skuldebrev.

4 § Med jämförelsebelopp avses 120 procent av det högsta belopp som bolaget lämnat i vinstutdelning för något av de fem räkenskapsår som närmast föregått det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas under år 1994. Med vinstutdelning avses i detta sammanhang inte återbetalning av villkorade aktieägartillskott.

Har bolaget för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas år 1994 redovisat en nettovinst som är högre än den som redovisats under något av de fem närmast föregående räkenskapsåren får jämförelsebeloppet ökas i relation till förhållandet mellan nettovinsten under detta räkenskapsår och den högsta nettovinst som redovisats under något av de fem

närmast föregående räkenskapsåren. Det sammanlagda jämförelsebeloppet för samtliga aktier i bolaget får vid en sådan beräkning inte överstiga 50 procent av nettovinsten för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas.

Omfattar något av räkenskapsåren längre eller kortare tid än tolv månader skall det belopp bolaget lämnat i vinstutdelning på aktien och den nettovinst bolaget har redovisat jämkas vid beräkning av jämförelsebeloppet. Jämkning skall också ske om det nominella beloppet på aktien har satts ned eller om fondemission skett genom att nya aktier har getts ut.

**5 §** Jämförelsebeloppet får ökas med ett belopp som svarar mot sådan vidareutdelning från bolaget som anges i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning.

**6 §** Har en aktie enligt villkor i bolagsordningen rätt till utdelning som belöper på tidigare räkenskapsår får jämförelsebeloppet ökas med motsvarande belopp under förutsättning att detta villkor beslutats av bolagsstämma före ingången av år 1993.

**7 §** Har utdelning tidigare inte lämnats på en aktie skall som jämförelsebelopp anses det jämförelsebelopp som beräknas för andra av bolaget utgivna aktier. Finns aktier av olika slag gäller det jämförelsebelopp som beräknas för aktier av samma slag och i annat fall genomsnittet av jämförelsebeloppen på andra aktier.

Har bolaget inte lämnat utdelning för något av de fem närmast föregående räkenskapsåren utgör jämförelsebeloppet 20 procent av nettovinsten för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas. Nettovinsten skall därvid fördelas med lika belopp på aktierna i bolaget.

**8 §** Har ett aktiebolag vid tidpunkten för beslut om utdelning inte aktier noterade på börs får jämförelsebeloppet för en aktie i bolaget beräknas som 20 procent av kapitalunderlaget beräknat enligt lagen (1994:000) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget.

**9 §** För en aktie i ett investmentföretag som avses i 2 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får jämförelsebeloppet beräknas som summan av den skattepliktiga utdelning på svenska och utländska aktier företaget mottagit under det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas fördelat med lika belopp på antalet aktier i bolaget. Detsamma gäller för en aktie i förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket nämnda lag i dess lydelse intill utgången av år 1993.

### **Utdelning på andel i ekonomisk förening**

**10 §** Bestämmelserna i denna lag tillämpas även för utdelning på en andel

i annan ekonomisk förening än sådan kooperativ ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna tillämpas dock inte i fråga om utdelning på förlagsinsatser i ekonomisk förening som betalats in till föreningen före den 1 januari 1994.

### **Utdelning på aktier och andelar i fåmansföretag**

**11 §** För utdelning på en aktie eller en andel som omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller följande. Undantaget från skatteplikt i 3 § 1 mom. tredje stycket nämnda lag gäller för det lägsta av ett jämförelsebelopp beräknat antingen enligt andra stycket eller enligt övriga bestämmelser i denna lag.

Jämförelsebeloppet utgörs av summan av dels ett belopp som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter multiplicerad med anskaffningskostnaden för aktien eller andelen beräknad enligt 3 § 12 mom. första stycket eller fjärde stycket 1 eller 2 lagen om statlig inkomstskatt, dels en femtedel av det belopp som svarar mot sparad utdelning.

### **Övriga bestämmelser**

**12 §** Preliminär skatt enligt uppbördslagen (1953:272) skall inte tas ut för inkomst enligt denna lag.

**13 §** Med nettovinst avses i denna lag nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller i förekommande fall enligt fastställd koncernbalansräkning.

**14 §** Den som betalar ut utdelning skall i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av utdelningen som är skattepliktig enligt denna lag.

Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalningen lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen) lämna uppgifter enligt första stycket. Värdepapperscentralen skall snarast lämna uppgifterna vidare till den som är registrerad som förvaltare.

Om utdelningen betalats ut före den 1 juli 1994 skall uppgiftslämnandet enligt första och andra styckena ske snarast efter denna tidpunkt.

Företag skall i sin självdeklaration avseende det beskattningsår för vilket utdelning lämnas under 1994 lämna de uppgifter som behövs för bedömning av skattskyldighet för mottagen utdelning från företaget. Kan uppgift inte lämnas i självdeklarationen skall uppgiftsskyldigheten fullgöras genom tillägg till självdeklarationen. Sådant tillägg skall lämnas

före utgången av oktober 1994 eller, om utdelning lämnas efter denna tidpunkt, inom en månad från utdelningsdagen.

15 § Föreligger särskilda skäl får Riksskatteverket efter ansökan av det utdelande företaget eller av aktie- eller andelsägare i företaget medge att jämförelsebeloppet för en aktie eller en andel beräknas till högre belopp än vad som följer av bestämmelserna i denna lag. Medgivandet får dock inte innefatta undantag från 11 § andra stycket. Företaget och sökanden skall underrättas om beslutet.

Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

## 2.2 Förslag till lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

Härigenom föreskrivs följande.

### Tillämpningsområde

1 § Vid tillämpning av 3 § 12 mom. fjärde stycket i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beräknas kapitalunderlaget enligt denna lag.

### Beräkning av kapitalunderlaget

2 § Kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det beskattningsår som har taxerats år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det beskattningsår som taxerades år 1992. Vid beräkning av kapitalunderlaget beaktas även 9-11 §§.

3 § Som skuld tas upp

1. 28 procent av ett belopp som svarar mot avsättning till skatteutjämningsreserv,

2. 28 procent av uppskovsbelopp som avses i lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och

3. 28 procent av belopp som har avsatts till ersättningsfond.

4 § Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen medgetts vid inkomsttaxeringen.

5 § Aktier och andelar i svenska dotterföretag skall tas upp till så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets

andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget med fördelning med lika belopp på antalet aktier eller andelar i företaget.

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 2

**6 §** Vid värderingen av andra tillgångar än som avses i 5 § skall

1. fastighet som utgör omsättningstillgång tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,

2. andra lagertillgångar än som avses i punkt 1 och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

3. inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) tas upp till skattemässiga restvärden,

4. annan fastighet än som avses i punkt 1 tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag,

5. finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas upp till anskaffningsvärdet beräknade enligt genomsnittsmetoden om det inte är fråga om sådana tillgångar som avses i punkt 2,

6. fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen,

7. andel i handelsbolag tas upp till delägarrens justerade ingångsvärde för andelen enligt 28 § lagen om statlig inkomstskatt,

8. andra tillgångar än som avses i punkterna 1-7 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag.

**7 §** Vid tillämpning av 6 § 4 får fastighet som förvärvats före utgången av år 1990 i stället anses förvärvad den 1 januari 1991. Anskaffningsvärdet vid denna tidpunkt anses motsvara viss del av det för år 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses i fråga om

1. småhusenheter 70 procent av taxeringsvärdet,
2. hyreshusenheter 60 procent av taxeringsvärdet,
3. industrienheter 75 procent av taxeringsvärdet,
4. lantbruksenheter 100 procent av taxeringsvärdet.

Värdet enligt första stycket skall i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 procent av detta värde. Jämförelsen skall avse marknadsvärdet på den egendom som omfattas av värderingen enligt första stycket.

**8 §** Vid tillämpning av 6 och 7 §§ avses med värdeminskningsavdrag också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

## Justering av kapitalunderlaget

9 § Har företaget gjort avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering gäller i stället för vad som anges i 3 § 1 följande. Som skuld tas upp 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst skall återföras till beskattning vid 1995-2000 års taxeringar. Understiger avdraget för avsättning det avdrag som avses i 3 § 1 skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden däremellan.

10 § Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som svarar mot utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden om utbetalning skett efter utgången av det räkenskapsår som avses i 2 §. Detsamma gäller belopp som svarar mot sådana utbetalningar från en ekonomisk förening som anges i 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller i fall som anges i 4 kap. 3 § samma lag.

11 § Vinstutdelning som lämnats för det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1992, skall minska kapitalunderlaget. Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår skall minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller i förekommande fall enligt fastställd koncernbalansräkning.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Vid beräkning av kapitalunderlaget räknas som skuld 28 procent av avsättningar som gjorts enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond, lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1981:296) om eldsvådedefonder.

## 2.3 Förslag till lag om beskattning av viss vidareutdelning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Undantagen från skatteplikt för utdelning i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller inte vidareutdelning.

Med vidareutdelning avses utdelning som det utdelande företaget betalat med utdelning som företaget erhållit på aktie eller andel i en utländsk juridisk person och som inte beskattats i Sverige hos företaget. Lämnad utdelning skall anses i första hand ha betalats med sådan erhållen utdelning. Med vidareutdelning avses inte utdelning som lämnas av investmentföretag eller värdepappersfond som avses i 2 § 10 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna i denna lag tillämpas inte om det sammanlagda beloppet som ett företag delar ut som vidareutdelning ett räkenskapsår understiger fem procent av den totala utdelning som företaget lämnat under samma räkenskapsår.

**2 §** Till utdelning som skall beskattas på grund av 1 § skall läggas utländsk källskatt som företaget erlagt och som belöper på den vidareutdelade utdelningen.

**3 §** Från tillämpning av 1 § undantas vidareutdelning av sådan utdelning som företaget erhållit och som

1. inte beskattats hos företaget på grund av 7 § 8 mom. första stycket a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller - om en prövning enligt nämnda moment inte skett - vid en sådan prövning inte skulle ha beskattats hos företaget, eller

2. består av utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på näringsbetingat innehav - direkt eller indirekt via en eller flera juridiska personer som i sin tur erhållit utdelningen på näringsbetingade innehav - från juridisk person som är underkastad sådan jämförlig inkomstbeskattning som avses i 7 § 8 mom. första stycket a lagen om statlig inkomstskatt, eller

3. avser vinst hos en utländsk juridisk person som har beskattats på grund av punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunal-skattelagen (1928:370).

I fall som avses i första stycket 2 skall, om inte företaget yrkat annat, utdelning som företaget erhållit i första hand anses bestått av sådan utdelning från utländsk juridisk person som medför undantag från skatteplikt om den vidareutdelas, om sådan utdelning funnits tillgänglig hos den utländska juridiska person som lämnat utdelning till företaget.

**4 §** Understiger belopp som skall tas upp som intäkt på grund av 1-3 §§ sammanlagt 500 kronor för en skattskyldig, beskattas inte beloppet.

**5 §** Vid tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall intäkt som är skattepliktig enligt denna lag anses som sådan utländsk intäkt som anges i 1 § den nämnda lagen. Utländsk källskatt som erlagts av det utdelande företaget och som belöper på det skattepliktiga beloppet skall därvid anses ha erlagts av den skattskyldige.

I det fall skattskyldig enligt denna lag är ett företag som erhållit vidareutdelningen på näringsbetingat innehav har företaget, utöver avräkning av utländsk källskatt som avses i 2 § och som belöper på sådan

vidareutdelning, genom avräkning rätt att enligt 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt motsvarande tio procent av den skattepliktiga vidareutdelningens bruttobelopp inklusive den på vidareutdelningen belöpande källskatten, om det utdelande företaget enligt nämnda lag hade varit berättigad till sådan avräkning om inte skattebefrielse för utdelningen föreläggat.

6 § Värdepappersfond som erhållit intäkt för vilken fonden är skattskyldig på grund av 1 och 2 §§ får från intäkten dra av ett belopp motsvarande den utländska källskatt som anges i 2 § multiplicerat med fyra. Värdepappersfond är inte berättigad erhålla avräkning av sådan utländsk skatt.

7 § Den som betalar ut utdelning skall i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av utdelningen som är skattepliktig enligt denna lag. I det skattepliktiga utdelningsbeloppet skall inräknas även belopp som avses i 4 §. Uppgift skall också lämnas om utländsk källskatt som belöper på vidareutdelningen.

Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalningen lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen) lämna uppgifter enligt första stycket. Värdepapperscentralen skall snarast lämna vidare uppgifterna till den som är registrerad som förvaltare.

Företag skall i sin självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för bedömning av skattskyldighet för mottagen utdelning från företaget. Kan uppgift inte lämnas i självdeklarationen skall uppgiften lämnas till skattemyndigheten inom en månad från utdelningsdagen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas i fråga om vidareutdelning som blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige efter ikraftträdandet.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrivs att punkt 2 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

### **Anvisningar till 22 §**

2 a.<sup>1</sup> Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,

2. andelar i svensk ekonomisk förening,  
3. andelar i svensk värdepappersfond,  
4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

a) Avkastning på lagertillgång.

b) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

c) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i första stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

d) Vinst vid avyttring av andel i sådan bostadsförening respektive aktie i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

e) Vinst för fysisk person och dödsbo vid avyttring av andel i ekonomisk förening,

f) Utdelning, ränta och vinst på tillgångar som innehas av handelsbolag.

Bestämmelsen i första stycket 3 att hälften av realisationsvinsten på andelar i svensk värdepappersfond skall undantas från skatteplikt gäller endast om innehavet av följande tillgångar inte annat än tillfälligtvis understigit 90 procent av fondförmögenheten:

a. tillgångar för vilka skatteplikten är begränsad enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt och

b. utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i första stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

Om innehavet av tillgångar som avses i tredje stycket a och b inte annat än tillfälligtvis understigit 60 procent av fondförmögenheten, undantas 30 procent av realisationsvinsten på andelarna från skatteplikt.

Bestämmelsen i första stycket 3 att utdelning från svensk värdepappersfond undantas från skatteplikt gäller för

- den del av utdelningen som svarar mot skattefri utdelning som har mottagits av fonden under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts,

- hälften av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka hälften av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt och på tillgångar som avses i tredje stycket b samt

- 30 procent av den del av utdelningen som svarar mot fondens realisationsvinster under det beskattningsår för vilket utdelningen bestämts på tillgångar för vilka 30 procent av vinsten är undantagen från skatteplikt enligt denna anvisningspunkt.

Vid bedömningen av skatteplikten enligt föregående stycke för utdelning från svenska värdepappersfonder skall utdelningen anses svara mot fondens inkomster i följande ordning:

1. Skattefri utdelning.
2. Intäkt enligt 2 § 10 mom.      2. Intäkt enligt 2 § 10 mom.  
åttonde stycket lagen om statlig in-      första stycket 4 och åttonde stycket  
komstskatt.                                      lagen om statlig inkomstskatt.
3. Skattepliktig utdelning och ränta samt realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i tredje stycket a och b.
4. Realisationsvinst på tillgångar för vilka skatteplikten undantas med 30 procent enligt denna anvisningspunkt.
5. Realisationsvinst på andra tillgångar än som avses i 3 och 4.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1541.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup>

*dels* att 2 § 10 mom., 3 § 1 mom. och 12 mom., 7 § 8 mom. och 22 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny bestämmelse 3 § 12 a mom. av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

*10 mom.*<sup>2</sup> Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag,

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper för vilka hälften av realisationsvinsten enligt 3 § 1 mom. tredje stycket är undantagen från skatteplikt,

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

3. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument.

3. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument,

*4. att som intäkt tas upp 1,2 procent för år räknat av värdet vid utgången av beskattningsåret på aktie eller andel i utländsk juridisk person, dock inte på aktie eller andel i sådan utländsk juridisk person för vilken vinsten skall beskattas enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) eller när innehavet är sådant som avses i 7 § 8 mom. första stycket a.*

Har företaget för beskattningsåret beslutat utdelning som överstiger ett gränobelopp tas 40 procent av det överskjutande beloppet upp som intäkt. Understiger beslutad utdelning för beskattningsåret gränobeloppet får skillnaden läggas till det för påföljande beskattningsår beräknade gränobeloppet. Gränobeloppet utgörs av summan av mottagen utdelning som är undantagen från skatteplikt samt 72 procent av det belopp som

har beräknats enligt första stycket, om detta belopp är positivt.

Med beslutad utdelning jämställs utbetalning i samband med upplösning av företaget eller utbetalning av fusionsvederlag till den del utbetalningen överstiger tillskjutet kapital. I fråga om aktiebolag jämställs med beslutad utdelning också utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

Som intäkt tas i ett investmentföretag upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i första stycket 3. Avdrag medges inte mot denna intäkt. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första och andra styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

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 aktier- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar. Ett företag som inte längre uppfyller dessa krav skall som intäkt ta upp ett belopp som svarar mot 30 procent av det högsta av värdena av tillgångar som avses i första stycket 1 och 3 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 40 procent av summan av de realisationsvinster och realisationsförluster som företaget haft från och med ingången av år 1991 på tillgångar som avses i första stycket 1 och 3, sedan avdrag gjorts för sådan intäkt som tagits upp enligt andra stycket första meningen.

Vad som föreskrivits i första stycket för investmentföretag gäller också för värdepappersfonder. För värdepappersfonder utgör intäkten enligt första stycket 2 dock 0,75 procent.

En värdepappersfond får göra avdrag för utdelning som fonden har beslutat för beskattningsåret till den del denna utdelning överstiger mottagen skattefri utdelning, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Som intäkt tas i en värdepappersfond upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i första stycket 3. Mot denna intäkt medges endast avdrag enligt föregående stycke. Detta hindrar inte att avdrag för underskott som uppkommit vid inkomstberäkningen enligt första, sjätte och sjunde styckena medges närmast följande beskattningsår enligt lagen om avdrag för underskott i näringsverksamhet.

### 3 §

*1 mom.*<sup>3</sup> Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser, ersättning vid upplåtelse av privatbostad, lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370), statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Från skatteplikt undantas dels - i fall som avses i 1-3 nedan - utdelning och - i fall som avses i 4 nedan - ränta, dels hälften av realisationsvinsten på

1. aktier i svenskt aktiebolag och företrädesrätter att delta i emission av sådana aktier,
2. andelar i svensk ekonomisk förening,
3. andelar i svensk värdepappersfond,
4. fordringar på grund av vinstandelslån (vinstandelsbevis) som givits ut av ett svenskt företag i de fall företaget helt saknar avdragsrätt enligt 2 § 9 mom.,
5. terminer och optioner som uteslutande avser endera tillgångar angivna i 1-4 eller kursindex hänförligt till aktier i svenska aktiebolag.

Undantaget från skatteplikt gäller dock inte för:

- a) Utdelning som det utdelande företaget har rätt till avdrag för enligt 2 § 8 mom. första stycket eller 11 mom. andra stycket.
- b) Vinst vid avyttring av andra aktier eller tillgångar som avses i tredje stycket än sådana som givits ut av ett aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk börs eller ett företag som ingår i en koncern med ett moderbolag vars aktier är föremål för en sådan notering, om tillgångarna givits ut av ett företag som innehar fastighet taxerad som hyreshusenhet. Undantaget från skatteplikt gäller inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget. Med innehav av fastighet jämställs att en fastighet innehas av ett företag i intressegemenskap som omfattas av avyttringen. Intressegemenskap anses råda mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med värdet av fastighetsinnehavet avses det högsta av taxeringsvärdet och det bokförda värdet på av företaget innehavd fastighet.

- c) Vinst vid avyttring av andelar i sådan bostadsförening respektive aktier i sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom.

Undantaget i tredje stycket innebär inte någon inskränkning i bestämmelserna i 12 mom. att utdelning och vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst.



Av lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Till intäkt av kapital räknas inte heller ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller annan försäkring som avses i 9 § andra stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

*12 mom.*<sup>4</sup> Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket. Som utdelning behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i bolaget.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall 70 procent av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i första-tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. *I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen av första-tredje styckena följande.*

1. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid

Bestämmelserna i första-tredje styckena gäller även för utdelning och avyttring under tio beskattningsår efter det år då ett företag upphört att vara fåmansföretag i fråga om utdelning eller realisationsvinst på aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller har förvärvat med stöd av sådana aktier. *Vid tillämpningen av första-tredje styckena gäller följande.*

1. Som anskaffningskostnad för aktie som förvärvats före ingången

utgången av år 1990 beräknat enligt punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt i dess då gällande lydelse. Därvid gäller dock att värden som enligt punkt 5 första-fjärde styckena tagits upp till 75 eller 30 procent skall multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Har femte stycket av nämnda anvisningspunkt tillämpats skall

a) värdet multipliceras med 5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 20 procent,

b) i andra fall än a värdet multipliceras med 3,5 om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent,

c) i andra fall än a och b värdet multipliceras med 1,4 om någon del av underlaget vid värderingen tagits upp till 75 procent.

2. Anskaffningskostnaden får - om den inte beräknas enligt bestämmelserna i 1 - räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

av år 1992 får tas upp kapitalunderlaget i bolaget enligt lagen (1994:000) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget.

Om den skattskyldiges make eller - såvitt gäller skattskyldig under 18 år - förälder är eller under någon del av den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning och om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första-tredje styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller föräldrarnas beskattningsbara förvärvsinkomst.

Med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett fåmansföretag skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknings enligt fjärde stycket 2 inte medges. *Vid tillämpning av bestämmelserna i tredje stycket på aktier eller andelar skall vid 1995 års taxering värdering enligt fjärde stycket 1 inte medges om avyttring skett till närstående eller om företaget har upplösts genom likvidation.*

Vad som i detta moment sägs om aktier i ett fåmansföretag gäller också andelar i ett sådant företag. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i första-tredje styckena på sistnämnda finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet och värdering enligt fjärde stycket 1 eller uppräknings enligt fjärde stycket 2 inte medges.

*12 a mom. Vid tillämpning av 12 mom. första stycket får till anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna läggas 10 procent av ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och som under året*

före beskattningsåret har utgått till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av lönebidrag får inte heller beaktas. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 basbelopp, fördelat med lika belopp på aktierna eller andelarna i företaget.

Vid tillämpning av första stycket gäller följande förutsättningar.

1. Anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna får inte beräknas enligt 12 mom. fjärde stycket 1.

2. Den skattskyldige skall för året före beskattningsåret ha erhållit ersättning enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter från företaget eller dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger 150 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det belopp som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

3. Det belopp som genom tillämpning av första stycket får tas upp som intäkt av kapital får inte överstiga den ersättning som avses i 2.

Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern.

#### 7 §

8 mom.<sup>5</sup> Svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning

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

på aktie eller andel i *utländskt bolag som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet* under förutsättning att

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

*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, och

b) *den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.*

a) *innehavet är näringsbetingat och 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, varvid utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringssinnehav skall anses utgöra inkomst som skall beskattas enligt denna lag och varvid skall bortses från bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning, eller*

b) *innehavet är ett kapitalplaceringssinnehav.*

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara näringsbetingat om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i *företagets* verksamhet och

det sammanlagda rösttalet för *företagets* aktier eller andelar i *den utländska juridiska personen* vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av rösttalet för samtliga aktier eller andelar i *den utländska juridiska personen* eller

innehavet av *aktierna* eller *andelarna* betingas av verksamhet som bedrivs av *företaget* eller av *företag* som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

*Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara ett kapitalplaceringssinnehav om aktierna eller andelarna inte utgör omsättnings-*

*tillgångar i företagets verksamhet och inte heller skall anses vara näringsbetingade.*

*Med svenskt företag avses i detta moment svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond.*

*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 en som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller i ett eller flera av avtalsländerna 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.*

22 §<sup>6</sup>

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt bolag till svenskt företag i fall som avses i 7 § 8 mom. a.

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt bolag till svenskt företag i fall då innehavet är näringsbetingat.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering om inte annat följer av punkterna 2-7.

2. Vid 1995 års taxering skall intäkt som avses i 2 § 10 mom. första stycket 4 tas ut med 2,4 procent för år räknat för den del av beskattningsåret som löper från och med den 1 juli 1994.

3. De nya föreskrifterna i 3 § 1 mom. nionde stycket 2 tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

4. Vid beräkning av sparad utdelning till och med utgången av år 1993 får äldre föreskrifter i 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar.

5. Vid 1995 års taxering tillämpas 7 § 8 mom. i den lydelse föreskrifterna intill den 1 januari 1994 för utdelning som uppburits till och med den 31 december 1993.

6. I fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet tillämpas äldre föreskrifter i 7 § 8 mom. första stycket a i fråga om utdelning som uppburits före ikraftträdandet.

7. Vid tillämpning av punkt 2 a femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. åttonde och nionde styckena denna lag skall, i fråga om utdelning som lämnas under år 1994, äldre föreskrifter i 7 § 8 mom. tillämpas vid avgörande av om utdelning skulle ha beskattats hos värdepappersfonden.

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

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1993:1544.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1993:1543.

## 2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

7. För företag med beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1994 tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 10 mom. första stycket 2 och fjärde stycket för den del av beskattningsåret som avser tiden före ikraftträdandet.

### *Föreslagen lydelse*

*Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 2 § 10 mom. andra stycket vid 1995 års taxering eller, om företaget inte taxeras då, vid 1996 års taxering skall gränsbeloppet*

*a. ökas med ett belopp som motsvarar företagets eget kapital enligt fastställd balansräkning för det räkenskapsår som taxerades år 1991 eller, om företaget inte taxerades då, år 1992 till den del detta belopp överstiger tillskjutet kapital och utdelning som beslutats för nämnda räkenskapsår,*

*b. minskas med utbetalning till aktieägaren enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden efter det räkenskapsår som avses i a och före räkenskapsår som taxeras enligt de nya föreskrifterna, samt*

*c. minskas med utdelning från företaget vilken beslutats för räkenskapsår som avses i b till den del den överstigit av företaget mottagen skattepliktig utdelning.*

*De avgående posterna enligt föregående stycke b och c får tillsammans inte överstiga posten a i samma stycke. Bestämmelserna i föregående stycke gäller endast om företaget var investmentföretag vid utgången av det räkenskapsår som avses i samma stycke a.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1544) om ändring i dels lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, dels lagen (1993:1309) om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:1544) om ändring i dels lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, dels lagen (1993:1309) om ändring i lagen (1993:939) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

2.8 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 10 § uppbördslagen (1953:272)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

10 §<sup>2</sup>

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader, som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) och för vilken rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i nämnda punkt, endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

På ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa för vilken rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum. I den mån ersättning för ökade levnadskostnader under tjänsteresa utgår för längre tid än två år på en och samma ort skall dock preliminär A-skatt beräknas på hela ersättningen såvida inte skattemyndigheten på ansökan av den som betalar ut ersättningen beslutar att vad som sägs i

första meningen i detta stycke skall gälla även för viss längre tid än två år.

I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen angivna beloppet.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas preliminär A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp. I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

- a) familjebidrag till den som tjänstgör inom totalförsvaret;
- b) ränta eller utdelning som tillkommer en annan juridisk person än svenskt dödsbo eller en fysisk person som inte är bosatt i Sverige;
- c) ränta eller utdelning som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige;
- d) ränta på förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan inte uppgår till 1 000 kronor;
- e) ränta på konto för klientmedel;
- f) ränta som ingår i belopp som redovisats enligt 3 kap. 22 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter;

*g) utdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning;*

*g)* ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring; eller

*h)* ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring; eller

*h)* förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnad för sådan resa.

*i)* förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnad för sådan resa.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1993/94:152.

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

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 2

Häriigenom föreskrivs att 1 och 7 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>1</sup>

Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

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

har han - med den inskränkning som följer av 2 § - genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4-13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlægga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.

Kan ett svenskt företag vid provning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som *det utländska bolaget* är *underkastat* är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings brutobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

Kan ett svenskt företag vid provning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som *den utländska juridiska personen* är *underkastad* är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tio procent av denna utdelnings brutobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

7 §<sup>2</sup>

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomst av tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomst av kapital) beräknas var för sig. Den statliga respektive kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst). Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid tillämpningen av första stycket skall, i de fall då skattskyldig erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), sådan reduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Om skattskyldig har att erlægga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet skall reduktionen av statlig fastighetsskatt enligt första meningen anses ha skett från statlig fastighetsskatt som hänför sig till privatbostad i utlandet med så stor del som den statliga fastighetsskatten på privatbostad i utlandet utgör av det sammanlagda beloppet av statlig fastighetsskatt före sådan reduktion.

I de fall då skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har att betala avkastningsskatt som tas ut på skatteunderlag som beräknas enligt bestämmelserna i 3 § första och femte styckena samma lag skall följande gälla. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst.

*Spärrbeloppet skall alltid anses uppgå till minst 100 kronor.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1561.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1993:943.

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

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 27 § lagen (1990:325) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 3 kap. 27 §<sup>1</sup>

Kontrolluppgift om utdelning och innehav skall lämnas av

1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § bankaktiebolagslagen (1987:618),

2. förvaringsinstitut som avses i 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder och som utbetalt utdelning på andel i svensk värdepappersfond,

3. fondbolag som avses i 1 § lagen om värdepappersfonder och som förvaltar svensk värdepappersfond,

4. den som utbetalt utdelning från utländsk juridisk person, om utdelningen utbetalats genom Värdepapperscentralen VPC Aktiebolags försorg,

5. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs.

*Kontrolluppgift om utdelning skall lämnas av annat svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag än som avses i första stycket 1.*

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som, i fall som avses i första stycket 3 om utdelningen inte är skattefri enligt punkt 2 a av arvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt samt i fall som avses i första stycket 4 och 5, är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

a) fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

b) fysisk person som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av aktie eller andel i värdepappersfond eller utländsk juridisk person eller utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper.

Kontrolluppgift enligt *andra* stycket a skall ta upp utbetald utdelning till den del den är skattepliktig och avdragen preliminär skatt. Kontrolluppgift enligt *andra* stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Kontrolluppgift enligt *tredje* stycket a skall ta upp utbetald utdelning till den del den är skattepliktig och avdragen preliminär skatt. *Kontrolluppgift om utdelning som avses i lagen (1994:000) om beskattning av viss vidareutdelning skall också ta upp utländsk källskatt som belöper på utdelningen. Sådan kontrolluppgift skall lämnas även om utdelningen understiger 500 kronor.* Kontrolluppgift enligt *tredje* stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas fortfarande i fråga om vidareutdelning som blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1993:1564.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1994-03-31

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Hamdahl, justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Arne Bækkevold.

Enligt en lagrådsremiss den 24 mars 1994 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Ingrid Melbi.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

I lagrådsremissen föreslås bl.a. vissa ändringar i reglerna om beskattning av utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag. Det gäller främst reglerna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om beräkning av det kapitalunderlag som ligger till grund för den schablonmässigt bestämda kapitalavkastningen på sådana aktier. Förslaget i den delen innebär i huvudsak att den s.k. alternativregeln ändras i syfte att förhindra vissa inte avsedda skattefördelar och att det införs en möjlighet att vid beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet beakta utbetalade löner till anställda i företaget. Vidare föreslås två generella begränsningar av skattefriheten för utdelning. Den ena avser sådan utdelning som betalats med utdelning som företaget erhållit på aktier eller andelar i utländska företag. Den andra är tidsbegränsad och avser utdelning som lämnas under år 1994.

Av det anförda framgår att förslagen i sak inte är särskilt omfattande. Förslagen har emellertid föranlett inte mindre än tre nya lagar av ganska stor omfattning och dessutom ett stort antal lagändringar i övrigt. Det beror bl.a. på att förslagen innehåller många specialregler som delvis är mycket komplicerade. I samband med skattereformen hösten 1993 (prop. 1993/94:50 s. 426 f) kritiserade Lagrådet det föreslagna regelsystemet på grund av dess komplexitet och framhöll att detta skulle leda till problem vid tillämpningen. Föreliggande förslag komplicerar det redan mycket komplicerade regelsystemet. Lagrådet finner därför anledning att åter betona vikten av att förenklingsaspekten åtminstone i framtiden beaktas i högre grad än hittills vid utformningen av lagstiftningen på det aktuella området. Även om varje ändring tagen för sig är relativt begränsad och motiverad från ekonomiska utgångspunkter måste det nämligen starkt ifrågasättas om systemet som helhet efter de senaste reformerna är acceptabelt med hänsyn till det krav på enkelhet vid tillämpningen som måste vara uppfyllt för att systemet skall fungera i praktiken.

Flera av de aktuella lagändringarna skall enligt förslaget gälla redan fr.o.m. den 1 januari 1994. Ändringarna kan i enskilda fall innebära en skärpt beskattning i förhållande till nuvarande regler. För att inte komma i konflikt med förbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen mot retroaktiv skattelagstiftning har regeringen i skrivelse den 22 december 1993 (Skr 1993/94:132) lämnat ett meddelande till riksdagen om förslagen.

Enligt sistnämnda lagrum får en lag innebära att skatt uttas trots att lagen inte hade trätt i kraft när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten, under förutsättning att meddelande lämnats till riksdagen om att förslag härom är att vänta och att riksdagen finner särskilda skäl påkalla det. Regeringen har som skäl för förslagen anfört att de utgör en integrerad del av redan beslutade regelförändringar med syfte att motverka oönskad skatteplanering och undanröja vissa incitament för ett i samhällsekonomiskt avseende irrationellt ekonomiskt handlande. Lagrådets granskning har inte givit anledning till ifrågasättande av att sådana särskilda skäl föreligger som avses i 2 kap. 10 § regeringsformen. Lagrådet vill dock i sammanhanget beröra en fråga som diskuteras i lagrådsremissen med anledning av ett påpekande under remissbehandlingen, nämligen om förslagen täcks av skrivelsen eller om de går längre än denna. Diskussionen i lagrådsremissen gäller förslaget om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering, närmare bestämt reglerna om att det s.k. jämförelsebeloppet - dvs. det belopp som får delas ut utan beskattning - skall få ökas om vinsten under år 1993 ökat i förhållande till tidigare år.

I skrivelsen uttalas bl.a. att jämförelsebeloppet bör kunna ökas i relation till hur mycket större 1993 års vinst är i förhållande till den högsta vinsten under de föregående fem åren. Remissinstansens påpekande gäller en begränsningsregel som fanns med redan i den promemoria som ligger till grund för lagrådsremissen och som innebär att ökningen av jämförelsebeloppet vid en vinstökning begränsas till 50 procent av årsvinsten. Enligt den ifrågavarande remissinstansen är denna inskränkning att betrakta som retroaktiv, eftersom den inte fanns med i regeringens skrivelse.

Regeringen uttalar härom bl.a. att man av vad som sägs i skrivelsen om vinstökningsregeln inte kan dra den slutsatsen att jämförelsebeloppet skall få ökas obegränsat. Det framhålls vidare att vinstökningsregeln är avsedd att vara en gynnande regel i förhållande till huvudregeln som innebär att jämförelsebeloppet utgör 120 procent av tidigare lämnad högsta utdelning.

Av förarbetena till förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning framgår att det i skrivelsefallen inte krävs en detaljerad beskrivning av kommande förslag (prop. 1978/79:195 s. 61). Föredraganden framhåller sålunda att det väsentliga är att det genom meddelandet görs klart vilken typ av transaktion, intäkt, avdrag etc. som förslaget avses ingripa mot samt från vilken tidpunkt retroaktiviteten skall gälla. Däremot kan det enligt föredraganden inte generellt krävas att det sätt på vilket ingripandet skall ske preciseras.

I ett fall som det förevarande krävs alltså inte att de kommande förslagen redovisas i detalj i skrivelsen till riksdagen, utan det räcker med att inriktningen anges. Av den aktuella skrivelsen framgår att syftet med förslagen är att begränsa den skattefria utdelningen under år 1994 till vad som kan anses motsvara en för det utdelande företaget normal utdelning. Den ifrågavarande begränsningsregeln har tillkommit för att tillgodose detta syfte. Mot denna bakgrund delar Lagrådet regeringens

uppfattning att vad som uttalats i skrivelsen om utformningen av vinstökningsregeln inte kan anses innebära att den ifrågavarande begränsningsregeln står i strid med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning.

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 3

Lagrådet har företagit en lagteknisk granskning av de remitterade förslagen och föreslår i förtydligande syfte att ett antal lagstadganden formuleras om på sätt som framgår av bilaga till detta protokoll.

## Förslag till lag om beskattning av vinstutdelning vid 1995 års taxering

### 3 §

För en aktie som utges efter utgången av år 1993 får beräknas ett jämförelsebelopp endast om aktien har getts ut vid nyemission eller fondemission som har registrerats före utgången av år 1993. Ett jämförelsebelopp får också beräknas, om aktien erhållits vid utbyte av ett konvertibelt skuldebrev utgivet i en emission som har registrerats före utgången av år 1993. Motsvarande gäller om aktien erhållits genom nyteckning med stöd av en optionsrätt som har getts ut i förening med ett skuldebrev i en emission som har registrerats före utgången av år 1993.

### 7 §

Har utdelning inte lämnats på en aktie för något av de fem närmast föregående räkenskapsåren, skall som jämförelsebelopp anses det jämförelsebelopp som beräknas för andra av bolaget utgivna aktier. Finns aktier av olika slag, beräknas jämförelsebeloppet för aktier av samma slag eller, om sådant jämförelsebelopp inte kan beräknas, som genomsnittet av jämförelsebeloppen på de aktier för vilka jämförelsebelopp kan beräknas.

Har bolaget inte lämnat utdelning för något av de fem närmast föregående räkenskapsåren, utgör jämförelsebeloppet 20 procent av nettovinsten för det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas. Nettovinsten skall därvid fördelas med lika belopp på aktierna i bolaget.

### 8 §

Har ett aktiebolag vid tidpunkten för beslut om utdelning inte aktier noterade på börs, får jämförelsebeloppet för en aktie beräknas som 20 procent av ett belopp motsvarande ett kapitalunderlag fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget. Kapitalunderlaget beräknas med tillämpning av lagen (1994:000) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

### 11 §

För utdelning på en aktie eller en andel som omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller undantaget från skatteplikt i 3 § 1 mom. tredje stycket nämnda lag för ett jämförelsebelopp beräknat enligt andra stycket. Om det högsta av de jämförelsebelopp som gäller enligt denna lag i övrigt innebär ett lägre jämförelsebelopp skall dock undantaget gälla för detta belopp.

Jämförelsebeloppet utgörs av summan av dels ett belopp som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter multiplicerad med an-

skaffningskostnaden för aktien eller andelen beräknad enligt 3 § 12 mom. första stycket eller fjärde stycket 1 eller 2 lagen om statlig inkomstskatt, dels en femtedel av det belopp som svarar mot sparad utdelning.

Prop. 1993/94:234  
Bilaga 3.1

#### 12 §

Preliminär skatt enligt uppbördslagen (1953:272) skall inte tas ut för inkomst för vilken skatteplikt föreligger på grund av denna lag.

#### 14 §

Den som betalar ut utdelning skall i samband med utbetalningen lämna uppgift till mottagaren om hur stor del av utdelningen som är skattepliktig enligt denna lag. Förhållanden som avses i 11 § andra stycket skall dock inte beaktas.

Avstämningsbolag skall, i samband med att underlag för utbetalningen lämnas, till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen) lämna uppgifter enligt första stycket. Värdepapperscentralen skall snarast lämna uppgifterna vidare till den som är registrerad som förvaltare.

Om utdelningen betalats ut före den 1 juli 1994 skall uppgift enligt första och andra styckena lämnas snarast efter denna tidpunkt.

Företag skall i sin självdeklaration avseende det beskattningsår för vilket utdelning lämnas under 1994 lämna de uppgifter som behövs för bedömning av skattskyldighet för utdelning från företaget.

Kan uppgift inte lämnas i självdeklarationen, skall uppgiften lämnas till skattemyndigheten före utgången av oktober 1994 eller, om utdelning lämnas därefter, inom en månad från utdelningsdagen.

### Förslag till lag om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

#### 5 §

Aktier och andelar i svenska dotterföretag skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget.

#### 10 §

Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som svarar mot utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller i samband med likvidation, om utbetalning skett efter utgången av det räkenskapsår som avses i 2 §.

Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening skall minskas med belopp som svarar mot utbetalningar enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp, vid utskiftning i samband med likvidation eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser.

## Förslag till lag om beskattning av viss vidareutdelning

### 3 §

Från tillämpning av 1 § undantas vidareutdelning av sådan utdelning som företaget erhållit och som

1. inte beskattats hos företaget på grund av bestämmelserna om näringsbetingat innehav i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller - om en prövning enligt nämnda moment inte skett - vid en sådan prövning inte skulle ha beskattats hos företaget, eller

2. består av utdelning som den utländska juridiska personen på grund av näringsbetingat innehav erhållit - direkt eller indirekt via en eller flera juridiska personer som i sin tur erhållit utdelningen på näringsbetingade innehav - från juridisk person som är underkastad sådan jämförlig inkomstbeskattning som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt, eller

3. avser vinst hos en utländsk juridisk person som har beskattats på grund av bestämmelserna i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

I fall som avses i första stycket 2 skall, om inte företaget yrkat annat, utdelning som företaget erhållit i första hand anses ha bestått av sådan utdelning från utländsk juridisk person som medför undantag från skatteplikt när den vidareutdelas, om sådan utdelning funnits tillgänglig hos den utländska juridiska person som lämnat utdelning till företaget.

### 4 §

Understiger belopp som skulle ha beskattats på grund av 1-3 §§ sammanlagt 500 kronor för en skattskyldig, beskattas inte beloppet.

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

### 2 §

10 mom. 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 för vilka hälften av realisationsvinsten enligt 3 § 1 mom. tredje stycket är undantagen från skatteplikt,

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

3. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av utländska finansiella instrument motsvarande dem som avses i 3 § 1 mom. tredje stycket 1 och 2 samt optioner och terminer som uteslutande avser sådana instrument,

4. att som intäkt tas upp 1,2 procent för år räknat av värdet vid utgången av beskattningsåret på aktie eller andel i utländsk juridisk

person om företaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktien eller andelen. Detta gäller dock inte aktie eller andel i sådan utländsk juridisk person för vilken vinsten skall beskattas enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) och inte heller när fråga är om sådant näringsbetingat innehav av aktie eller andel som avses i 7 § 8 mom.

### 3 §

12 a mom. Vid tillämpning av 12 mom. första stycket får till anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna läggas 10 procent av ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret. Löneunderlaget fördelas med lika belopp på aktierna eller andelarna i företaget.

Vid tillämpning av första stycket gäller följande.

1. Anskaffningskostnaden för aktierna eller andelarna får inte beräknas enligt 12 mom. fjärde stycket 1.

2. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av lönebidrag får inte heller beaktas.

3. Den skattskyldige skall för året före beskattningsåret ha erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter från företaget eller dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger 150 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det belopp som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget.

4. Ökningen av det belopp som får tas upp som intäkt av kapital får inte överstiga sådan ersättning till den skattskyldige som avses i 3.

Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern.

### 7 §

8 mom. Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att innehavet av den utländska aktien eller andelen antingen är ett kapitalplacersinnehav eller ett näringsbetingat innehav.

För att näringsbetingade innehav skall vara skattebefriade skall den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Vid

jämförelsen skall utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringsinnehav anses utgöra inkomst som skall beskattas enligt denna lag. Vidare skall bortses från bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara näringsbetingat om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i den utländska juridiska personen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i den utländska juridiska personen eller

innehavet av aktierna eller andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara ett kapitalplaceringsinnehav om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och inte heller skall anses vara näringsbetingade.

Med svenskt företag avses i detta moment svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbanks, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond.

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.

---

## Övergångsbestämmelserna

5. Vid 1995 års taxering tillämpas 7 § 8 mom. i dess lydelse vid utgången av år 1993 för utdelning som uppburits senast den 31 december 1993.

6. I fråga om utdelning som uppburits före ikraftträdandet skall - såvitt avser beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet - det i 7 § 8 mom. tredje stycket beträffande näringsbetingat innehav uppställda kravet att innehavet betingas av verksamhet, som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, anses vara uppfyllt om det görs sannolikt att nämnda omständigheter föreligger.

7. I fråga om utdelning som lämnas under år 1994 tillämpas bestämmelserna i 7 § 8 mom. i dess äldre lydelse vid prövning enligt punkten 2 a femte och sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och 3 § 1 mom. åttonde och nionde styckena denna lag huruvida utdelningen skulle ha beskattats hos värdepappersfonden.

## Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1543) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

### Övergångsbestämmelserna

7. För företag med beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1994 tillämpas äldre föreskrifter i 2 § 10 mom. första stycket 2 och fjärde stycket för den del av beskattningsåret som avser tiden före ikraftträdandet.

Vid tillämpningen av de nya föreskrifterna i 2 § 10 mom. andra stycket vid 1995 års taxering eller, om företaget inte taxeras då, vid 1996 års taxering skall gränobeloppet

a. ökas med ett belopp som motsvarar företagets eget kapital enligt fastställd balansräkning för det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1991 eller, om företaget inte taxerades då, år 1992 till den del detta belopp överstiger tillskjutet kapital och utdelning som beslutats för nämnda räkenskapsår,

b. minskas med utbetalning till aktieägaren enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden efter det räkenskapsår som avses i a och före det första räkenskapsår för vilket taxering skedde enligt de nya föreskrifterna, samt

c. minskas med utdelning från företaget vilken beslutats för räkenskapsår som infallit efter det räkenskapsår som avses i a och före det räkenskapsår för vilket taxering skedde enligt de nya föreskrifterna till den del utdelningen överstigit av företaget mottagen skattepliktig utdelning.

De avgående posterna enligt föregående stycke b och c får tillsammans inte överstiga posten a i samma stycke. Bestämmelserna i föregående stycke gäller endast om företaget var investmentföretag vid utgången av det räkenskapsår som avses i samma stycke a.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 14 april 1994

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden

B. Westerberg, Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

---

Regeringen beslutar proposition 1993/94:234 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

